

miesięcznik

BIULETYN głównego księgowego

EWIDENCJA • SPRAWOZDAWCZOŚĆ • PODATKI • ZARZĄDZANIE

W TYM NUMERZE DODATEK



SFK

Zmiany w cenach transferowych

I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ

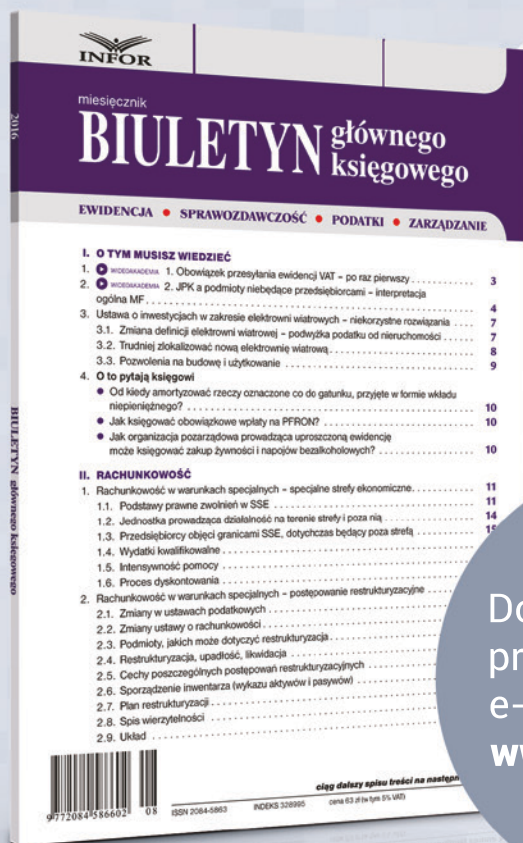
1. **ZMIANY 2017** Nowy standard rachunkowości dotyczący partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umów koncesji na roboty budowlane lub usługi. **4**
2. Środki trwałe – projekt nowego standardu rachunkowości. **5**
3. **ZMIANY 2017** Zwolnienie z PIT wynagrodzeń finansowanych z dotacji obowiązuje tylko do końca roku. **6**
 - 3.1. Zasady obowiązujące do końca 2016 r. **6**
 - 3.2. Zmiany od 1 stycznia 2017 r. **7**
4. **O to pytają księgowi**
 - Kto odpowiada za inwentaryzację, jeśli powierzono ją firmie zewnętrznej? **8**
 - Kiedy jest możliwe stosowanie uproszczonych odpisów amortyzacyjnych? **8**
 - Jak księgować wydatki na wynajętego prawnika? **8**

II. RACHUNKOWOŚĆ

1. **WIDEOAKADEMIA** Inwentaryzacja za 2016 r. według stanowiska KSR **9**
 - 1.1. Podsumowanie terminów i metod inwentaryzacji **11**
 - 1.2. Inwentaryzacja zapasów poza jednostką **13**
 - 1.3. Zasady inwentaryzacji zapasów obcych. **13**
 - 1.4. Możliwość odstąpienia od inwentaryzacji. **14**
 - 1.5. Odpowiedzialność kierownika jednostki. **15**
 - 1.6. Data i częstotliwość inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury **16**
 - 1.7. Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury **17**
 - 1.8. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury **22**
 - 1.9. Rozliczenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury **33**



ciąg dalszy spisu treści na stronie 3 >



Przedłuż prenumeratę
**BIULETYNU głównego
księgowego**
na 2017 rok
i odbierz PREZENTY!

Do każdej
prenumeraty
e-wydanie GRATIS!
www.bgk.infor.pl

W 2017 r. na łamach BIULETYNU głównego księgowego:

- sprawozdanie finansowe za 2016 r. z uwzględnieniem zmian w uor
- korzystanie z uproszczeń przewidywanych przez uor
- dostosowanie polityki rachunkowości do znowelizowanych przepisów uor
- wpływ zmian w prawie gospodarczym na ewidencję księgową



2. Leasing zwrotny w księgach rachunkowych	50
2.1. Leasing zwrotny	51
2.2. Korzyści wynikające z zawarcia umowy leasingu zwrotnego	51
2.3. Przedmiot leasingu zwrotnego	52
2.4. Wycena przedmiotów leasingu zwrotnego	52
2.5. Zasady rachunkowości stosowane przy leasingu zwrotnym	52
2.6. Sprzedaż środka trwałego w ujęciu bilansowym i podatkowym	54
2.7. Operacyjny leasing zwrotny	57
3. Wycena materiałów biurowych i paliwa – zasady wynikające z polityki rachunkowości	57


III. ROZLICZENIA PODATKOWE

1. Czy niedobory magazynowe mogą stanowić koszt uzyskania przychodu	59
---	-----------

IV. PRAWO GOSPODARCZE

1. Dalsze zmiany w hipotece na nieruchomości rolnej oraz w obrocie ziemią po 16 sierpnia 2016 r.	61
1.1. Hipoteka na nieruchomości rolnej ustanawiana po 16 sierpnia 2016 r.	61
1.2. Postępowania wszczęte po 16 sierpnia 2016 r.	62
1.3. Postępowania wszczęte po 30 kwietnia 2016 r. i zakończone przed 16 sierpnia 2016 r.	62
1.4. Postępowania wszczęte po 30 kwietnia 2016 r. i niezakończone do 16 sierpnia 2016 r.	63
1.5. Pozostałe zmiany w obrocie ziemią rolną obowiązujące od 16 sierpnia 2016 r.	64

V. RACHUNEK KOSZTÓW I ZARZĄDZANIE FINANSAMI

1.  WIDEOAKADEMIA Flota samochodowa w firmie – zasady rozliczania kosztów związanych z użytkowaniem samochodów służbowych przez pracowników	65
1.1. Nieodpłatne udostępnienie samochodu służbowego do celów prywatnych/służbowych	66
1.2. Dojazd do pracy samochodem służbowym	66
1.3. Częściowo odpłatne udostępnienie pojazdu służbowego	69
1.4. Najem auta służbowego – całkowicie odpłatne udostępnienie pojazdu	69
2. Prawidłowy wybór biegłego rewidenta oraz zawarcie umowy o badanie sprawozdania finansowego	73
2.1. Jednostki zobligowane do poddania sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta i cel badania sprawozdania finansowego	73
2.2. Wybór biegłego rewidenta – właściwy czas wyboru oraz przypisany tryb	74
2.3. Zawarcie umowy o badanie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta	77
2.4. Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych	80
3. Ostatni moment na wybór biegłego rewidenta	81



WIDEOAKADEMIA POLECA:

- **Inwentaryzacja za 2016 r. według stanowiska KSR**
- **Flota samochodowa w firmie – zasady rozliczania kosztów związanych z użytkowaniem samochodów służbowych przez pracowników**

Zobacz na www.wideoakademia.infor.pl

ZMIANY 2017

1. Nowy standard rachunkowości dotyczący partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umów koncesji na roboty budowlane lub usługi

Komitet Standardów Rachunkowości opublikował nowy (już dziesiąty) standard dotyczący umów o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umów koncesji na roboty budowlane lub usługi. Głównym jego celem jest wskazanie jednolitych rozwiązań w zakresie wyceny, ujmowania w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wynikających z tych umów. Standard wszedł w życie 29 sierpnia 2016 r. i ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2017 r. Można go jednakże stosować wcześniej, tj. już za rok 2016. Pełna treść KSR nr 10 dostępna jest jako dodatek elektroniczny do bieżącego numeru „BIULETYNU głównego księgowego” (www.bgk.infor.pl).

Celem tworzenia wszystkich standardów rachunkowości (KSR) jest pomoc księgowym w prawidłowym stosowaniu ustawy o rachunkowości. Tym razem Komitet Standardów Rachunkowości (dalej: Komitet) wypełnił lukę związaną z wyceną, ewidencjonowaniem oraz ujawnianiem w sprawozdaniu finansowym umów o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umów koncesji na roboty budowlane i usługi. Komitet informuje, że oba te rodzaje umów traktuje w standardzie jednakowo, tj. nie rozgranicza przyjętych rozwiązań dotyczących wyceny, ewidencji czy też prezentacji na możliwe do wykorzystania wyłącznie dla umów o partnerstwie lub dla umów koncesji. Wynika to z cech wspólnych, jakie mają te umowy, tj. że:

- strona publiczna inicjuje partnerstwo publiczno-prywatne, dokonuje wyboru strony prywatnej i zawierając z nią stosowną umowę stosuje najczęściej albo przepisy ustawy o partnerstwie, albo przepisy ustawy o koncesji, albo przepisy Prawa zamówień publicznych,
- strona publiczna jest uprawniona do kontroli wykonania umowy,
- strona prywatna użytkuje w imieniu strony publicznej składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego przez czas określony w umowie,
- strona prywatna jest zobowiązana po zakończeniu okresu trwania umowy do przekazania składnika aktywów stronie publicznej w stanie nie pogorszonym, z uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania.

Komitet podkreśla, że standard ten może być także stosowany do aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wynikających z innych umów, których przedmiotem jest wspólna, wieloletnia współpraca strony publicznej i strony prywatnej polegająca na:

- budowie nowego lub ulepszeniu istniejącego środka trwałego, w celu jego wykorzystania do świadczenia usług na rzecz osób wskazanych przez stronę publiczną,
- przeniesieniu prawa do użytkowania istniejącego środka trwałego należącego do strony publicznej na stronę prywatną, w celu świadczenia za jego pomocą usług na rzecz osób wskazanych przez stronę publiczną.

PODSTAWA PRAWNA:

- Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z 23 sierpnia 2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”

Paweł Muż – ekonomista, redaktor „MONITORA księgowego”, specjalista ds. rachunkowości

2. Środki trwałe – projekt nowego standardu rachunkowości

Komitet Standardów Rachunkowości (KSR) przekazał do publicznej dyskusji projekt nowego Krajowego Standardu Rachunkowości „Środki trwałe”. Celem tego standardu jest wyjaśnienie (interpretacja) przepisów ustawy o rachunkowości dotyczących środków trwałych, a dzięki temu zapewnienie porównywalności rozwiązań stosowanych przez jednostki w zakresie uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych tego składnika aktywów. Projekt standardu jest dostępny na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (www.mf.gov.pl) w zakładce: *Działalność/Rachunkowość/Komitet Standardów Rachunkowości/Zaproszenie do współpracy*. Komitet Standardów Rachunkowości prosi o zgłaszanie uwag i komentarzy do ww. projektu – w terminie do 31 października 2016 r.

Zagadnienia związane ze środkami trwałymi występują powszechnie wśród jednostek stosujących ustawę o rachunkowości. Standard ma w swym zamierzeniu wyjaśnić zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych oraz środków trwałych w budowie w księgach rachunkowych, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, jak również zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniu finansowym jednostki. W szczególności znajdują się w nim wyjaśnienia dotyczące:

- warunków uznania składnika majątku za środek trwały,
- ustalania wartości początkowej środka trwałego (m.in. ustalenia ceny nabycia, kosztu wytworzenia, rozliczenia kosztów i przychodów finansowania zewnętrznego),
- ponoszonych nakładów w trakcie użytkowania środka trwałego (ulepszenia, nakłady na bieżącą eksploatację),
- amortyzacji środka trwałego (w tym m.in. zagadnienia sezonowości amortyzacji, dokonywania zbiorczych odpisów amortyzacyjnych, weryfikacji stosowanych okresów i stawek),
- zaprzestania ujmowania w księgach rachunkowych środka trwałego (m.in. z powodu odłączenia, przełączenia części dodatkowej lub peryferyjnej, a także przekwalifikowania środka trwałego),
- dokumentowania obrotu środkami trwałymi,
- inwentaryzacji środków trwałych.

Komitet Standardów Rachunkowości podkreśla jednocześnie, że standard:

- nie będzie miał zastosowania do aktywów biologicznych, w tym inwentarza żywego i roślin,
- nie będzie omawiał zagadnień związanych z zamianą jednego środka trwałego na inny środek trwały (problematyka ta ma być przedmiotem regulacji odrębnych dokumentów Komitetu Standardów Rachunkowości),

- nie obejmuje zagadnień związanych ze stosowaniem przepisów podatkowych dotyczących środków trwałych i ich amortyzacji.

Paweł Muż – ekonomista, redaktor „MONITORA księgowego”, specjalista ds. rachunkowości

ZMIANY 2017

3. Zwolnienie z PIT wynagrodzeń finansowanych z dotacji obowiązuje tylko do końca roku

Tylko do końca 2016 r. wynagrodzenia wypłacone osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą z otrzymanych przez nie dotacji korzystają ze zwolnienia z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updof. Od 1 stycznia 2017 r. wynagrodzenia te będą opodatkowane. Niekorzystna zmiana dotknie m.in. osoby fizyczne prowadzące niepubliczne szkoły i przedszkola, które pełnią w nich funkcje dyrektorów. Zmiana została wprowadzona przez ustawę z 23 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1010).

3.1. Zasady obowiązujące do końca 2016 r.

Z art. 21 ust. 1 pkt 129 updof w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r. wynika, że zwolnione z PIT są dotacje w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Organy podatkowe potwierdzają w wydawanych interpretacjach indywidualnych, że na podstawie tego przepisu ze zwolnienia z PIT korzystają środki pochodzące z dotacji w części przeznaczony na sfinansowanie wynagrodzenia osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, która taką dotację otrzymała. Wynagrodzenia te są zatem przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej zwolnionym od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updof i nie należy ich wliczać do podstawy opodatkowania oraz wykazywać w rozliczeniu rocznym.

Do podatników korzystających z ww. zwolnienia należą m.in. osoby fizyczne prowadzące niepubliczne szkoły i przedszkola, które pełnią w nich funkcję dyrektorów. Na finansowanie ich wynagrodzeń z otrzymanych dotacji pozwalają przepisy art. 90 ust. 3d pkt 1 lit. a) ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 9 sierpnia 2016 r., sygn. DITPB1/4511-518/16/JŁ:

MF (...) *otrzymane dotacje na prowadzenie przedszkola niepublicznego, o którym mowa we wniosku, są dla Wnioskodawcy przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej, zwolnionym od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.*

Takie samo stanowisko zaprezentował m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacjach indywidualnych z 27 października 2015 r., sygn. IPTPB1/4511-513/15-2/MH, oraz z 31 sierpnia 2015 r., sygn. IPTPB1/4511-319/15-5/MM.

3.2. Zmiany od 1 stycznia 2017 r.

Od 1 stycznia 2017 r. brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 129 updof ulegnie zmianie. Będzie z niego wynikało, że ze zwolnienia z PIT korzystają:



(...) dotacje, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, z zastrzeżeniem ust. 36.



Z kolei z ust. 36 dodanego do art. 21 również od 1 stycznia 2017 r. będzie wynikało, że:
Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 129, nie ma zastosowania do tej części dotacji otrzymanej na prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej, która została przeznaczona, na podstawie odrębnych przepisów, na wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej tę działalność.

Brzmienie zacytowanych przepisów oznacza, że od 1 stycznia 2017 r. zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 129 updof, nie będzie miało zastosowania do tej części dotacji otrzymanej na prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej, która zostanie przeznaczona – na podstawie odrębnych przepisów – na wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej tę działalność. Oznacza to, że od 1 stycznia 2017 r. wynagrodzenia wypłacone osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą z otrzymanych przez nie dotacji nie będą już korzystały ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updof.

W niekorzystnej sytuacji znajdują się zatem m.in. osoby fizyczne prowadzące niepubliczne szkoły i przedszkola pełniące w nich funkcje dyrektorów, które część otrzymywanych dotacji przeznaczają na swoje wynagrodzenia, na co zezwala im wprost art. 90 ust. 3d pkt 1 lit. a) ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Wypłacane wynagrodzenia osoby te będą musiały uznawać za opodatkowany przychód z działalności gospodarczej. Jednocześnie wynagrodzenia te będą dla nich stanowiły koszt uzyskania przychodów. Z uwagi na fakt, że w części dotyczącej wypłacanych wynagrodzeń otrzymana dotacja nie będzie korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updof, wydatki te nie będą wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 56 updof. Przepis ten zakazuje zaliczania do kosztów wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa m.in. w art. 21 ust. 1 pkt 129 updof.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 21 ust. 1 pkt 129 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r. – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206
- art. 21 ust. 1 pkt 129 i ust. 36 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. – j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1206
- art. 90 ust. 3d pkt 1 lit. a) ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty – j.t. Dz.U. z 2015 r., poz. 2156; ost.zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1010
- art. 3 ustawy z 23 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r., poz. 1010

Katarzyna Wojciechowska – prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych, redaktor „MONITORA księgowego”



Marek Żochowski
doradca podatkowy

Kto odpowiada za inwentaryzację, jeśli powierzono ją firmie zewnętrznej?

Chcemy powierzyć wykonanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury zewnętrznej firmie wyspecjalizowanej w takich działaniach. Czy w tej sytuacji to ta firma będzie ponosić całkowitą odpowiedzialność za przeprowadzoną przez siebie inwentaryzację?

Chociaż dopuszcza się, żeby kierownik jednostki zlecał drugiej stronie przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury, jednak w żadnym wypadku nie zwalnia go to od odpowiedzialności za ten spis. Jego obowiązkiem w dalszym ciągu będzie np. stworzenie warunków, w których możliwe będzie prawidłowe przeprowadzenie i rozliczenie wyników spisu.

Kiedy jest możliwe stosowanie uproszczonych odpisów amortyzacyjnych?

Firma kupiła kilka licencji oprogramowania komputerowego o wartości 800 zł każda. Czy w tej sytuacji może ustalić odpisy amortyzacyjne w uproszczony sposób?

Ustawa o rachunkowości dopuszcza w przypadku środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości ustalanie odpisów amortyzacyjnych w sposób uproszczony. Robi się to poprzez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując ich wartość w koszty. Jednak działanie takie jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy uproszczenie to nie wywiera istotnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki. Dodatkowo wymaga się, żeby uproszczone rozwiązania były ujęte w przyjętej przez jednostkę polityce rachunkowości.

Jak księgować wydatki na wynajętego prawnika?

Jak księgowo potraktować wydatki związane z wynajęciem radcy prawnego, który będzie dochodził w sądzie należności od jednego z naszych kontrahentów?

Wydatków na obsługę prawną nie należy traktować jako bezpośrednio związanych z działalnością operacyjną firmy. Dla celów rachunkowych powinno się je potraktować jako usługi obce. Jeżeli jednostka prowadzi konta w zespole 5, wówczas koszty te ujmuje jako koszty ogólne.

WWW.INFORLEX.PL

- Precyzyjna wyszukiwarka
- Codziennie aktualizowana baza wiedzy
- Codzienny kontakt z Ekspertami
- Najlepsze narzędzia w pracy każdego Księgowego

UWAGA! Nowy regulamin TELEPORADNI dostępny po zalogowaniu na stronie www.bgk.infor.pl

1. Inwentaryzacja za 2016 r. według stanowiska KSR



Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl

Obowiązek przeprowadzania inwentaryzacji wynika z art. 26–27 ustawy o rachunkowości. Inwentaryzacja, tj. okresowe ustalanie lub sprawdzanie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, jest elementem rachunkowości jednostki, za którą odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki.

Inwentaryzację musi przeprowadzić każda jednostka na dzień bilansowy. Inwentaryzacja jest podstawą wiarygodnej wyceny bilansowej i poprawnego sprawozdania finansowego. Dlatego czynności inwentaryzacyjne należy przeprowadzić rzetelnie i z należytą starannością.

20 lipca 2016 r. Komitet Standardów Rachunkowości przyjął nowe stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Wydanie stanowiska jest odpowiedzią na powszechność problemów, jakie w praktyce stwarza inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury. W stanowisku przedstawiono dobre praktyki oraz wskazówki sprzyjające prawidłowej i sprawnej inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. Właściwa organizacja i prawidłowy, a zarazem sprawny przebieg spisu z natury decydują bowiem o wiarygodności jego rezultatów, jednocześnie pozwalają na zmniejszenie czaso- i kosztochłonności czynności spisowych oraz ograniczenie zakłóceń działalności jednostki podczas spisu.

Inwentaryzacja zawiera następujące zagadnienia:

I. Wprowadzenie

- A. Cel i zakres stanowiska
- B. Definicje
- C. Odpowiedzialność kierownika jednostki
- D. Data i częstotliwość inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

II. Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

- A. Osoby przeprowadzające inwentaryzację
 - Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe
 - Przeprowadzanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury przez podmiot zewnętrzny (outsourcing)
- B. Dokumentacja związana z przygotowaniem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - Regulacje wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - Plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - Instrukcje inwentaryzacyjne
- C. Organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - Pola spisowe
 - Przygotowanie zapasów do spisu

III. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

- A. Rozpoczęcie spisu
- B. Technika spisu z natury
 - Pomiar i jednostka pomiaru
 - Spis z natury zapasów w opakowaniach zbiorczych
 - Spis z natury zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników – przesłanki pomiaru szacunkowego
 - Spis z natury zapasów w zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania
 - Spis z natury w razie nieprzerywania działalności
 - Spis z natury zapasów obcych
 - Ocena gospodarczej przydatności zapasów
- C. Udokumentowanie spisu z natury
 - Arkusz spisowy
 - Trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów
- D. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie
- E. Kontrola przebiegu i dokumentów spisu z natury
 - Kontrolerzy spisowi
 - Udział biegłego rewidenta w spisie z natury zapasów
 - Zastrzeżenia osoby odpowiedzialnej do spisu z natury
- F. Zakończenie spisu
- G. Inwentaryzacja ciągła

IV. Rozliczenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

- A. Wycena spisu z natury
 - Miejsce i przedmiot wyceny
 - Ceny stosowane do wyceny spisu
 - Wycena spisu
- B. Ustalanie różnic inwentaryzacyjnych – porównanie stanów stwierdzonych drogą spisu z natury ze stanami wykazanymi w ewidencji księgowej
 - Warunki porównania wyników spisu ze stanami księgowymi
- C. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych
 - Wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych
 - Różnice pozorne
 - Różnice ilościowe – niedobory
 - Różnice jakościowe (szkody)
 - Różnice ilościowe – nadwyżki
 - Kompensata
 - Protokół z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych
 - Zakończenie prac komisji inwentaryzacyjnej
- D. Archiwizacja dokumentacji inwentaryzacyjnej

Zasady przeprowadzania inwentaryzacji powinny wynikać z regulaminu inwentaryzacji, który powinien być częścią polityki rachunkowości. Przede wszystkim powinno to dotyczyć

inwentaryzacji drogą spisu z natury. W przypadku innych metod ustawa o rachunkowości nie daje możliwości wyboru, w związku z tym zasady przeprowadzania oraz terminy inwentaryzacji drogą potwierdzenia sald oraz weryfikacji danych księgowych bezpośrednio wynikają z przepisów uor.

1.1. Podsumowanie terminów i metod inwentaryzacji

Inwentaryzacji podlegają – zgodnie z zasadą kompletności – wszystkie składniki majątku. Inwentaryzację należy przeprowadzić na dzień bilansowy metodą spisu z natury, potwierdzenia sald lub weryfikacji.

Tabela 1. Metody inwentaryzacji

Metoda inwentaryzacji	Rodzaj inwentaryzowanego składnika
Spis z natury	<ul style="list-style-type: none"> ■ aktywa pieniężne (środki pieniężne w kasie PLN i w kasie walutowej, czeki) ■ papiery wartościowe w postaci materialnej (obligacje, bony skarbowe, akcje, udziały innych jednostek)
	<ul style="list-style-type: none"> ■ rzeczowe aktywa obrotowe (towary, materiały, produkty, półprodukty, produkcja w toku) ■ środki trwałe, nieruchomości inwestycyjne ■ środki trwałe w budowie (urządzenia, maszyny)
Potwierdzenie sald	<ul style="list-style-type: none"> ■ środki pieniężne na rachunku bankowym ■ aktywa finansowe przechowywane w innych jednostkach (m.in. papiery wartościowe w formie zdematerializowanej) ■ należności ■ pożyczki udzielone ■ własne składniki majątku powierzone kontrahentom
Porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami	<ul style="list-style-type: none"> ■ środki trwałe, do których dostęp jest utrudniony ■ grunty ■ prawa zakwalifikowane do nieruchomości ■ należności sporne i wątpliwe ■ należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych ■ należności i zobowiązania z tytułów publicznoprawnych

Inwentaryzacji należy dokonać na dzień bilansowy. Jeżeli rok obrotowy jednostki jest rokiem kalendarzowym, dniem bilansowym jest 31 grudnia 2016 r. To, że inwentaryzację należy przeprowadzić na dzień bilansowy, nie oznacza jednak, że należy te czynności wykonać tego dnia (byłoby to niemożliwe). Dlatego termin ten jest uznawany za dotrzymany, jeżeli inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż trzy miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono 15 stycznia następnego roku. W przypadku jednostek, których rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy, oznacza to, że inwentaryzację można rozpocząć 1 października br. i trzeba skończyć do 15 stycznia 2017 r.

UWAGA!

Aktywa pieniężne znajdujące się w kasie, papiery wartościowe, produkty w toku, materiały, towary, produkty gotowe, które jednostka odpisuje w koszty w momencie ich zakupu lub wytworzenia, należy zinwentaryzować na dzień 31 grudnia 2016 r.

W przypadku innych składników majątku (patrz: tabela 2) termin inwentaryzacji na dzień bilansowy uznaje się za zachowany, jeżeli inwentaryzacja jest przeprowadzona w innym okresie niż 1 października roku obrotowego – 15 stycznia roku następnego.

Tabela 2. Terminy inwentaryzacji

Termin inwentaryzacji	Składniki majątku, do których termin może być stosowany
Raz w ciągu dwóch lat	Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się na strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową
Raz w ciągu czterech lat	Nieruchomości inwestycyjne lub zaliczone do środków trwałych oraz inne środki trwałe, maszyny, urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, jeżeli znajdują się na terenie strzeżonym
Raz w roku	Zapasy materiałów, towarów (opakowania), które są objęte ewidencją wartościową w punktach detalicznych jednostki. Zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną

Tabela 3. Zasady specjalne inwentaryzacji

Składniki majątku	W 2016 r. podlegają inwentaryzacji
Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się na strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową	Ostatni raz inwentaryzacja w 2014 r.
Nieruchomości inwestycyjne lub zaliczone do środków trwałych oraz inne środki trwałe, maszyny, urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, jeżeli znajdują się na terenie strzeżonym	Ostatni raz inwentaryzacja w 2012 r.
Zapasy materiałów, towarów (opakowania), które są objęte ewidencją wartościową w punktach detalicznych jednostki. Zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną	W każdym okresie 2016 r.

Celem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury zgodnie ze stanowiskiem jest:

- ustalenie rzeczywistego stanu zapasów objętych i nieobjętych bieżącą ewidencją księgową (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy), co warunkuje prawidłowość sprawozdania finansowego i wyniku finansowego,
- ocena zgodności stanów rzeczywistych zapasów z wykazanymi w ewidencji księgowej oraz ujawnienie różnic między nimi (niedobory, szkody, nadwyżki),

- wyjaśnienie przyczyn powstania różnic i ich rozliczenie, w tym stworzenie podstaw do rozliczenia osób odpowiedzialnych za powierzone im zapasy,
- ocena stanu jakościowego i gospodarczej przydatności zapasów,
- przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce zapasami.

Zakres przedmiotowy stanowiska obejmuje inwentaryzację drogą spisu z natury znajdujących się w jednostce własnych i obcych zapasów, jeżeli podlegają one składowaniu i są objęte bieżącą ewidencją księgową. Stanowisko dotyczy także zapasów własnych, które nie są objęte bieżącą ewidencją księgową, lecz są odpisywane w ciężar kosztów w momencie ich zakupu lub wytworzenia (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy), a w aktywach bilansu ujmuje się stan tych zapasów ustalony drogą wyceny spisu z natury.

W zakres tematyki stanowiska **nie** wchodzi:

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

UWAGA!

Stanowisko odnosi się tylko do zapasów i nie zawiera wskazań dotyczących m.in. środków trwałych.

1.2. Inwentaryzacja zapasów poza jednostką

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

1.3. Zasady inwentaryzacji zapasów obcych

Zapasy obce będące własnością innych podmiotów, np. nieprzyjęte dostawy, towary przyjęte w komis, sprzedane, lecz nieodebrane towary lub wyroby gotowe, obce opakowania zwrotne, znajdujące się w jednostce inwentaryzuje się również drogą spisu z natury, ale ich spis obejmuje wyłącznie ustalenie stanu ilościowego. Wyniki spisu są przekazywane właścicielowi zapasów. Obowiązek spisu z natury zapasów obcych nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania (art. 26 ust. 2 ustawy).

W stanowisku zaznaczono, że zawarte w nim wyjaśnienia mogą być też przydatne przy przeprowadzaniu innej niż okresowa lub ciągła inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury,

np. w razie postawienia jednostki w stan likwidacji lub upadłości, zmiany osoby odpowiedzialnej za zapasy, włamania lub zdarzenia losowego.

1.4. Możliwość odstąpienia od inwentaryzacji

Z uzasadnionych przyczyn (np. wobec zakopcowania warzyw, zagazowania owoców) można odstąpić od przeprowadzenia spisu z natury i zinwentaryzować określoną grupę zapasów inną metodą (art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy), co wymaga pisemnego uzasadnienia w zarządzeniu o inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. Spis z natury powinien być przeprowadzony z chwilą, gdy warunki składowania i/lub dostęp do danego asortymentu zapasów na to pozwalają.

W stanowisku stosuje się następujące pojęcia związane z inwentaryzacją zapasów drogą spisu z natury. Dzięki tym definicjom wszelkie elementy procedury inwentaryzacyjnej stały się jednoznaczne. Dotychczasowy brak legalnej definicji tych pojęć powodował wiele wątpliwości w praktyce.

Definicje zawarte w stanowisku:

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

- i) **księgowy** – osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki, w tym także podmiot zewnętrzny prowadzący usługowo księgi rachunkowe jednostki;
- j) **osoba odpowiedzialna** – jedna lub więcej osób odpowiadających wspólnie za powierzone im zapasy i/lub za dokumentację obrotu nimi, np. magazynier, kierownik punktu sprzedaży. Osobą odpowiedzialną jest w szczególności osoba, która złożyła oświadczenie o przyjęciu odpowiedzialności materialnej za powierzone jej zapasy zgodnie z kodeksem pracy (ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.);
- k) **pole spisowe** – całość lub ściśle określona, z podaniem numeru i/lub nazwy, część jednostki (magazyn, składowisko, hala, sklep lub wyodrębnione ich części), w której znajdują się zapasy powierzone osobie odpowiedzialnej;
- l) **pomiar szacunkowy** – ustalanie ilości (sztuki, długość, powierzchnia), wagi lub objętości spisywanych z natury składników zapasów z zastosowaniem właściwych w danych okolicznościach szacunków, w tym obliczeń technicznych, uwzględniających fizykochemiczne właściwości stanowiących przedmiot pomiaru składników; pomiar szacunkowy jest stosowany, jeżeli właściwy, dokładny pomiar jest niewykonalny i/lub ekonomicznie nieuzasadniony;
- m) **rejon spisowy** – grupa pól spisowych;
- n) **różnice inwentaryzacyjne** – stwierdzone podczas spisu z natury różnice między stanami rzeczywistymi określonych składników zapasów a ich stanami wykazanymi w bieżącej ewidencji księgowej, wymagające wyjaśnienia i rozliczenia. Mogą to być różnice ilościowe (niedobory lub nadwyżki) bądź jakościowe (szkody), polegające na utracie wartości składnika zapasów;
- o) **składowisko strzeżone** – dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne);
- p) **zapasy obce** – znajdujące się w jednostce zapasy, będące własnością innych podmiotów. Są to, przykładowo, zapasy obce powierzone jednostce w celu ich sprzedaży (komis), przechowywania (składowanie), przetworzenia (przerób, uszlachetnienie) lub w związku z realizacją innych ustaleń umownych;
- q) **zapasy własne** – zapasy będące własnością jednostki; mogą znajdować się na jej terenie albo poza nim, np. oddane w komis, do przerobu;
- r) **zespół spisowy** – grupa osób powołanych do wspólnego wykonywania czynności spisowych. Wyjątkowo może być to jedna osoba;
- s) **zautomatyzowany magazyn wysokiego składowania** – magazyn wyposażony w automatyczne układnice, sterowane przez system informatyczny, który zapewnia określenie rodzaju, stanu ilościowego i miejsca przechowywania poszczególnych składników zapasów.

1.5. Odpowiedzialność kierownika jednostki

Za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury jest odpowiedzialny kierownik jednostki (art. 4 ust. 5 ustawy). Nie może on scedować na inną osobę tej odpowiedzialności. Jeżeli kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, odpowiedzialność za spis z natury zapasów ponoszą wszyscy jego członkowie. Dotyczy to również przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości zostaną powierzone podmiotom zewnętrznym, o których mowa w art. 11 ust. 2 ustawy.

Do zakresu odpowiedzialności kierownika jednostki za inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury wchodzi między innymi: powołanie komisji inwentaryzacyjnej i wyznaczenie jej przewodniczącego, wydanie zarządzenia w sprawie inwentaryzacji, określającego w szczególności przedmiot i terminy spisu (w tym: daty przeprowadzenia inwentaryzacji, daty roz-

poczęcia i zakończenia czynności spisowych), powiadomienie biegłego rewidenta o tych terminach, jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki podlega badaniu, nadzór nad przebiegiem spisu i rozliczeniem jego wyników.

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

Ze względu na to, że inwentaryzacja drogą spisu z natury jest elementem rachunkowości, a jej terminowe i właściwe przeprowadzenie warunkuje rzetelność i kompletność ksiąg rachunkowych oraz sprawozdania finansowego, zadaniem księgowego jest wspomaganie kierownika jednostki w sprawach dotyczących inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.

1.6. Data i częstotliwość inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

Podstawowym terminem spisu z natury zapasów jest ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ust. 1 ustawy). Na ten dzień powinien być ustalony stan zapasów. Jednak, z wyłączeniem zapasów nieobjętych bieżącą ewidencją księgową, czynności spisowe mogą następować w terminie mieszczącym się w dopuszczalnym ustawowo przedziale czasu, tj. na 3 miesiące przed i 15 dni po ostatnim dniu roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy). W takim przypadku stan zapasów, ustalony drogą spisu z natury przed ostatnim dniem roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta *in plus*) i rozchody (korekta *in minus*), jakie nastąpiły między przeprowadzoną na określony dzień inwentaryzacją w drodze spisu z natury a datą, na którą ustalono stan zapasów według ksiąg rachunkowych. Stan zapasów, ustalony drogą spisu z natury po ostatnim dniu roku obrotowego do 15 dnia następnego miesiąca kolejnego roku obrotowego, podlega natomiast korekcie o przychody (korekta *in minus*) i rozchody (korekta *in plus*), które nastąpiły w nowym roku obrotowym, w celu porównania ze stanem zapasów wynikającym z ksiąg rachunkowych.

Nieobjęte bieżącą ewidencją księgową zapasy, odpisywane w ciężar kosztów w momencie zakupu lub wytworzenia (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy), podlegają obowiązkowo spisowi na ostatni dzień roku obrotowego. Ze względu na to, że zapasy te nie są objęte bieżącą ewidencją księgową:

- a) wyniki spisu z natury nie są porównywane z danymi tej ewidencji; nie są ustalane różnice inwentaryzacyjne,
- b) odrębnego ustalenia wymagają ceny jednostkowe służące do wyceny tych zapasów.

Nie narusza obowiązku przeprowadzenia spisu na ostatni dzień roku obrotowego przeprowadzenie go w odniesieniu do (art. 26 ust. 3 ustawy):

- a) zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów objętych bieżącą ewidencją ilościowo-wartościową i przechowywanych w strzeżonych składowiskach (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy) – w dowolnym dniu w ciągu 2 lat,
- b) zapasów towarów i materiałów (opakowań) w punktach obrotu detalicznego objętych ewidencją wartościową (art. 26 ust. 3 pkt 4 ustawy) – w dowolnym dniu danego roku obrotowego,

- c) zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną – w dowolnym dniu danego roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 5 ustawy).

W przypadku zapasów składowanych na wolnym powietrzu na wybór przez jednostkę daty spisu z natury w terminach dopuszczanych przez ustawę wpływają przede wszystkim: sezonowość prowadzonej działalności, z czym wiąże się poziom zapasów, konieczność ograniczenia do minimum zakłóceń bieżącej działalności, długość dnia, warunki atmosferyczne (np. temperatura, dostępność zapasów z uwagi na opady). Dogodnie jest przeprowadzić spis z natury wtedy, gdy zapasy są łatwo dostępne i niewielkie, a więc na przykład towarów po sezonie sprzedaży, opału – po sezonie opałowym; materiałów, półproduktów i towarów, gdy nie trwa produkcja lub sprzedaż, np. w dni wolne od pracy; przed zapełnieniem silosów, zakopcowaniem ziemniaków i innych warzyw, czy zapełnieniem komór chłodniczych.

Termin (datę) spisu z natury zapasów wybiera się, mając też na uwadze łatwość uzgodnienia wyników spisu z natury z bieżącą ewidencją księgową. Dla większości zapasów taką datą jest ostatni dzień miesiąca. Rzeczywisty dzień spisu (np. 29.12) i data, na którą spis się przeprowadza (np. 31.12), powinny więc być bliskie. Maleje wtedy ryzyko, że błędem są obarczone obroty, o które koryguje się stan zapasu ustalony drogą spisu z natury.

Kierownik jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta, powiadamia odpowiednio wcześniej o terminie spisu podmiot uprawniony, z którym zawarto umowę o badanie, aby umożliwić biegłemu rewidentowi udział w spisie istotnych składników zapasów (art. 66 ust. 5 ustawy).

1.7. Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

1.7.1. Osoby przeprowadzające inwentaryzację

■ Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe

Kierownik jednostki powołuje stałą albo do wykonania określonego zadania komisję inwentaryzacyjną i wyznacza jej przewodniczącego. Następuje to również wtedy, gdy przeprowadzenie spisu z natury powierzono podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Kierownik jednostki może też pełnić funkcję przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. W jednostkach, w których średnioroczne zatrudnienie nie przekracza 10 osób, zadania komisji inwentaryzacyjnej może wykonywać jedna osoba (komisarz spisowy).

Zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest zorganizowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, jego przeprowadzenie, wyjaśnienie powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych i przedłożenie kierownikowi jednostki propozycji ich rozliczenia. Czynności spisowe może wykonywać komisja inwentaryzacyjna, odrębnie powołana przez kierownika jednostki, a na jej wniosek – zespoły spisowe lub mieszane zespoły spisowe, w skład których wchodzi jeden członek komisji inwentaryzacyjnej.

Członkami komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych są pracownicy jednostki lub osoby niebędące jej pracownikami, znające przepisy dotyczące inwentaryzacji, w tym zasady

przeprowadzania spisu z natury. Członkowie komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych powinni posiadać wiedzę i umiejętności z przedmiotu i techniki spisu z natury poszczególnych rodzajów zapasów, zasad dokumentowania jego wyników, oceny przydatności zapasów (uszkodzonych, niepełnowartościowych) oraz trybu postępowania z zapasami obcymi.

W skład zespołu spisowego wchodzi co najmniej dwie osoby, które mają wiedzę o gospodarce zapasami podlegającymi spisowi przez zespół. W jednostkach o średniorocznym zatrudnieniu nieprzekraczającym 10 osób czynności spisowe może przeprowadzać jedna osoba, jeżeli niemożliwe lub ekonomicznie nieuzasadnione jest zaangażowanie do spisu co najmniej dwóch osób.

Członkami komisji inwentaryzacyjnej oraz zespołów spisowych nie powinny być osoby:

- a) odpowiedzialne za zapasy objęte spisem z natury,
- b) prowadzące ewidencję księgową zapasów objętych spisem z natury,
- c) niebędące w stanie – z innych względów – zapewnić rzetelności i bezstronności spisu, np. osoby mające dostęp do stanów ewidencyjnych zapasów magazynowych.

Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej wyznacza spośród jej członków jednego lub więcej kontrolerów spisowych, których zadaniem jest nadzór nad rzetelnym i poprawnym wykonywaniem czynności spisowych i udział w pomiarach szacunkowych. W razie stwierdzenia, że czynności spisowe nie są dokonywane poprawnie, kontroler spisowy jest uprawniony do zarządzenia ich ponownego przeprowadzenia.

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

Cele i zasady przeprowadzania inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury dokonywanego przez podmiot zewnętrzny (w ramach outsourcingu) są takie same jak spisu przeprowadzanego własnymi siłami jednostki.

UWAGA!

Jeżeli zleconą podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury wykonuje biuro rachunkowe prowadzące księgi rachunkowe zleceniodawcy, należy zapewnić, aby osoby wykonujące czynności spisowe (członkowie zespołów spisowych) nie były bezpośrednio zaangażowane w prowadzenie ksiąg rachunkowych zleceniodawcy, a w szczególności, aby nie posiadały dostępu do informacji o stanach ewidencyjnych zapasów.

Umowa o przeprowadzenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, zawarta z podmiotem zewnętrznym, określa co najmniej wymagania co do jej zakresu, przedmiotu, daty spisu, daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych, sposobu prezentacji wyników spisu (rodzaje dokumentów). Zakres tej umowy może obejmować cały zakres inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, w tym: przygotowanie jednostki do spisu (np. wskazanie sposobu uporządkowania zapasów, przygotowanie

części dokumentacji lub jej wzorów, wydzielenie i oznaczenie pól spisowych), przeprowadzenie czynności spisowych i ustalenie różnic inwentaryzacyjnych. Umowa może też być ograniczona wyłącznie do czynności spisowych wraz z udokumentowaniem wyników spisu.

Jednostka zlecająca podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury nadzoruje jego przebieg, aby upewnić się co do rzetelności wyników spisu, oraz dokonuje odbioru wyników spisu. Zlecenie podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury nie zwalnia od powołania komisji inwentaryzacyjnej (komisarza spisowego).

1.7.2. Dokumentacja związana z przygotowaniem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

■ Regulacje wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

Regulacje wewnętrzne to wydane przez kierownika jednostki przepisy dotyczące inwentaryzacji drogą spisu z natury, wynikające z zadań nałożonych na niego przez ustawę. Regulacje te mogą mieć charakter dokumentów bieżących i stałych.

Regulacje bieżące są wydawane każdorazowo przed rozpoczęciem inwentaryzacji. Do bieżących regulacji wewnętrznych zalicza się, w szczególności, zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury i harmonogram spisu z natury.

Regulacje stałe dotyczą zagadnień typowych, powtarzających się corocznie, z uwzględnieniem rodzaju, istotności i zróżnicowania zapasów. Podlegają one okresowej aktualizacji, w miarę zmian warunków działania jednostki. Przykładami regulacji stałych są instrukcje inwentaryzacyjne, plan sytuacyjny jednostki i jej podział na pola spisowe.

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

■ Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

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

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

1.7.3. Plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

Plan sytuacyjny (mapa terenu jednostki) zawiera odpowiednio nazwane miejsca składowania poszczególnych rodzajów zapasów w jednostce z podaniem osób za nie odpowiedzialnych i określeniem asortymentów (rodzajów) zapasów składowanych w tych miejscach. Posiadanie aktualnego planu sytuacyjnego ułatwia wyodrębnienie pól spisowych, zwłaszcza w jednostkach o zróżnicowanym asortymencie zapasów i wielu miejscach ich składowania. Pozwoli to na właściwy dobór osób do zespołu spisowego i wyznaczenie pola spisowego, którego wielkość umożliwi przeprowadzenie spisu z natury w ciągu jednego dnia.

Harmonogram inwentaryzacji drogą spisu z natury zawiera wykaz (nazwy) pól spisowych, daty, w których będzie przeprowadzany w nich spis z natury, oraz nazwy (numery, symbole) zespołów spisowych, które przeprowadzą spis na danych polach. Zespół spisowy może przeprowadzać spis na jednym lub większej liczbie pól. Harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury sporządza się zazwyczaj dla jednego cyklu inwentaryzacji – rocznego lub kilkuletniego.

■ Instrukcje inwentaryzacyjne

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

- **zestaw 1** – dla członków komisji inwentaryzacyjnej, w której opisuje się w szczególności: zasady działania komisji i powoływania zespołów spisowych, ewentualnie kontrolerów spisowych, zakresy ich odpowiedzialności, podział na pola spisowe, przyjęte w jednostce uproszczenia lub szczególne procedury związane z inwentaryzacją drogą spisu z natury, opis dokumentacji inwentaryzacyjnej, zasady rozliczania różnic inwentaryzacyjnych, sposób przechowywania dokumentów,
- **zestaw 2** – dla zespołów spisowych, przy czym często są to instrukcje opisujące sposób wykonywania czynności spisowych odrębnie dla poszczególnych rodzajów zapasów (np. kątowników, prętów, szyn, blach, szyb, tkanin, desek, skór, cegieł, płytek i kształtek betonowych, rur, węgla i koksu, złomu, innych materiałów masowych, których ilości ustala się drogą pomiaru szacunkowego).

1.7.4. Organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

Przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury obejmuje:

- a) ścisłe (jednoznaczne) określenie w zarządzeniu kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów w drodze spisu z natury przedmiotu, daty i czasu trwania spisu,
- b) wyznaczenie przez komisję inwentaryzacyjną pól spisowych i upewnienie się, że są wyposażone w zalegalizowane urządzenia pomiarowe,
- c) określenie, na mocy decyzji kierownika jednostki, wykonawców czynności spisowych – własny personel lub podmiot zewnętrzny, członków zespołów spisowych, w zakresie

sposobu wykonania czynności spisowych, wskazanie obowiązków z tym związanych, przeprowadzenie odpowiednich symulacji,

- d) zapewnienie wyposażenia spisujących w urządzenia pomiarowe, odzież ochronną, arkusze spisowe, przybory piśmienne itp.,
- e) zapewnienie przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej nadzoru nad poprawnym przebiegiem spisu i jego terminową realizacją.

■ Pola spisowe

Właściwe wyznaczenie pól spisowych, z uwzględnieniem rodzaju, wielkości i sposobu pomiaru zapasów składowanych w określonych miejscach, ułatwia przeprowadzenie spisu z natury. Pola spisowe wyznacza się tak, aby obejmowały:

- a) zapasy, za które ponosi odpowiedzialność jedna osoba lub grupa osób o wspólnej odpowiedzialności,
- b) jednoznacznie wyodrębniony obszar odpowiadający lokalizacji miejsc składowania zapasów,
- c) rodzaj i ilość zapasów, których spisanie jest możliwe w ciągu jednego dnia.

W przypadku miejsc składowania zajmujących dużą powierzchnię jest wskazany ich podział na dwa lub więcej pól spisowych rozgraniczonych liniami zaznaczonymi farbą lub kredą, taśmami lub/i określanie pól z użyciem nazw magazynów/miejsc składowania/regatów. Pole spisowe powinno być wyraźnie wyodrębnione, by nie było wątpliwości, do którego pola spisowego należą określone zapasy. Celowe jest wydzielenie pól spisowych na podstawie aktualnego planu sytuacyjnego z zaznaczonymi granicami odpowiedzialności określonych osób. Aby zidentyfikować pola spisowe, nadaje się im określone nazwy i/lub numery.

PRZYKŁAD 1

Pola spisowe

W hurtowni spożywczej inwentaryzacją zapasów drogą spisu z natury obejmuje się wszystkie zapasy na wyznaczony dzień. Towary są przechowywane w dwóch chłodniach o różnych temperaturach i jednej hali bez chłodzenia. Za każde pomieszczenie odpowiada inny magazynier. Wszystkie pomieszczenia magazynowe z uwagi na ich rodzaj zostały podzielone na trzy pola spisowe: Chłodnia nr 1, Chłodnia nr 2, Hala. Jednostka powołała trzy zespoły spisowe, przypisując każdemu określone pole spisowe (pomieszczenie).

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

■ Przygotowanie zapasów do spisu

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

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

1.8. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

1.8.1. Rozpoczęcie spisu

Spis z natury rozpoczyna w wyznaczonym terminie (data, godzina) i miejscu (w jednym lub kilku) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji po upewnieniu się, że:

- zespoły spisowe są w kompletnym składzie i są obecne osoby odpowiedzialne za zapasy będące przedmiotem spisu,
- zespoły spisowe otrzymały za pokwitowaniem w zestawieniu kontrolnym wystarczającą liczbę odpowiednio oznakowanych dokumentów (np. arkuszy) spisowych i niezbędne wyposażenie,
- dane o stanie ilościowym zapasów objętych spisem są niedostępne zespołom spisowym,
- osoby odpowiedzialne za objęte spisem zapasy złożyły księgowemu pisemne oświadczenia, że wszystkie dowody przychodu i rozchodu objętych spisem zapasów zostały mu przekazane, a na oświadczeniu podano numery lub inne znamiona ostatnich dowodów przychodu i rozchodu.

UWAGA!

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

Jeżeli ze względu na lokalizację jednostki (posiada ona zakłady produkcyjne, magazyny, punkty sprzedaży nieznajdujące się na jednym terenie) spis z natury następuje jednocześnie

w kilku miejscach – niniejsze wskazówki stosuje się odpowiednio. Zespół spisowy powinien mieć zapewnioną możliwość bieżącego kontaktu z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej lub innym członkiem komisji upoważnionym do podejmowania decyzji.

1.8.2. Technika spisu z natury

Spis z natury polega na ustaleniu drogą pomiaru ilościowego stanu zapasów, ocenie ich jakości i zapisaniu tych ustaleń w arkuszu spisowym lub na innym nośniku danych utrwalającym wyniki spisu.

Zadaniem zespołu spisowego jest ustalenie ilości i jakości wszystkich składników zapasów znajdujących się na polu spisowym. Następuje to drogą systematycznego (w porządku odpowiadającym kolejności miejsc składowania) pomiaru stanu ilościowego poszczególnych składowanych na danym polu składników zapasów, zapisania w arkuszu spisowym danych identyfikujących poszczególne spisane składniki zapasów oraz wyniki pomiaru. Już spisane składniki oznacza się, aby zapobiec ich powtórnemu spisaniu. W przypadku spisu towarów w punktach sprzedaży detalicznej, w których zapasy są objęte tylko ewidencją wartościową w cenach sprzedaży, w arkuszu spisowym zapisuje się także jednostkową cenę sprzedaży i wartość spisanego asortymentu towarów lub opakowań (ustalenie wartości może nastąpić po zakończeniu czynności spisowych).

Jeżeli ten sam asortyment zapasów jest składowany w kilku miejscach jednego pola spisowego, to ilości stwierdzone w poszczególnych miejscach składowania traktuje się wstępnie tak, jakby to były różne składniki zapasów, zapisując je w oddzielnych wierszach arkusza spisowego, a następnie ujmuje je łącznie w zestawieniach zbiorczych. Jeżeli na jednym polu spisowym składowane są różne rodzaje zapasów, np. materiały i towary albo towary i wyroby gotowe to wskazane jest przeznaczenie dla każdego rodzaju zapasów odrębnego arkusza spisowego.

■ Pomiar i jednostka pomiaru

Stan ilościowy każdego składnika zapasów ustala się stosownie do jego charakteru przez liczenie (sztuki), ważenie, pomiar długości, powierzchni lub objętości z użyciem odpowiednich urządzeń pomiarowych. Wyniki pomiaru wyraża się w jednostkach miary przyjętych w ewidencji księgowej zapasów. Zazwyczaj są to jednostki miary stosowane w obrocie towarowym.

Jeżeli właściwy pomiar następuje z użyciem innej jednostki miary niż przyjęta w ewidencji księgowej zapasów, to w arkuszu spisowym zamieszcza się odpowiednią uwagę, na przykład: ustala się liczbę arkuszy blachy określonej grubości i rodzaju, a następnie mnoży przez wagę arkusza, wyznaczoną przez próbne zważenie jednego lub kilku arkuszy. W przypadku innych składników może być konieczne zastosowanie odpowiednich tabel przeliczeniowych, np. przeliczenie objętości paliwa na kilogramy z użyciem współczynnika uwzględniającego m.in. temperaturę otoczenia.

Jeśli waga spisywanego składnika zapasów zmienia się w zależności od czynników atmosferycznych, na przykład wilgotności powietrza, to w przypadku asortymentu znajdującego się w oryginalnym nienaruszonym opakowaniu (np. bele bawełny, rolki wełny mineralnej) przyjmuje się wagę deklarowaną na opakowaniu.

PRZYKŁAD 2**Spis z natury w innych jednostkach miary niż stosowane w ewidencji księgowej**

W sklepie rowerowym jednym ze spisywanych asortymentów zapasów są śruby stalowe o różnych wielkościach. Ich ewidencję ilościową jednostka prowadzi w sztukach. Jednak ze względu na znaczne ilości zapasu śrub ich przeliczanie podczas spisu byłoby zbyt czasochłonne. Jednostka zdecydowała się więc przeprowadzić spis z natury – po sprawdzeniu, że są to wyłącznie śruby stalowe – drogą zważenia (a nie liczenia) znajdujących się w sklepie śrub, które następnie przeliczono na sztuki według ustalonej przez zespół spisowy wagi jednostkowej.

W toku spisu stwierdzono, że waga zapasu wynosi:

- śrub A (do hamulców) – 1330 g,
- śrub B (do przerzutek) – 2740 g.

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

Ustalenie liczby spisywanych śrub:

- śruby A: łączna waga 1330 g : 0,25 g/szt. = 5320 sztuk,
- śruby B: łączna waga 2740 g : 0 57 g/szt. = 4807,02 sztuki \approx 4807 sztuk.

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

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

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

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

Jeżeli pomiar stanu zapasów drogą przeliczenia, zważenia lub ustalenia objętości jest niewykonalny, nieopłacalny lub uciążliwy (przesypywanie, przeważenie, przetransportowanie), a zarazem obarczony błędem, ponieważ zapasy są przechowywane na otwartym terenie, materiały sypkie mogą zmieniać swoje rozmiary (objętość, wagę) w zależności od okresu

ich składowania, warunków atmosferycznych, stosuje się pomiar szacunkowy, angażując do jego przeprowadzenia odpowiednich fachowców. Jest on stosowany w szczególności do ustalenia zapasów składowanych w hałdach lub stertach na otwartym terenie (np. węgiel, piasek), w dużych zbiornikach, przykładowo w silosach (np. cement, ziarno) czy cysternach (np. paliwa płynne, oleje).

Przy pomiarze szacunkowym wyznacza się akceptowaną (dopuszczalną) niedokładność pomiaru. W zarządzeniu kierownika w sprawie inwentaryzacji lub w instrukcji inwentaryzacyjnej jednostki określa się:

- asortymenty zapasów, których stan ustala się drogą pomiaru szacunkowego,
- akceptowany, w związku z niedokładnością techniki szacowania, przedział różnicy między stanem ustalonym drogą pomiaru szacunkowego a stanem ewidencyjnym. Jeżeli różnica stanów mieści się w akceptowanym przedziale, za stan rzeczywisty uznaje się stan ewidencyjny.

Przykładowo pomiar szacunkowy zapasów, które można uformować w bryły, polega na ustaleniu stanu ilościowego zapasów w dwóch etapach:

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

UWAGA!

Pomiar szacunkowy zapasów sypkich przeprowadzają zazwyczaj osoby z uprawnieniami do szacowania, w obecności kontrolera spisowego.

PRZYKŁAD 3

Pomiar szacunkowy zapasów sypkich

W młynie przechowuje się zakupione ziarno pszenicy i żyta w silosach o kształcie walców. Wszystkie silosy mają identyczne wymiary: średnica 6 m oraz wysokość 6,5 m. Silosy są wewnątrz wyskalowane. Spis z natury ziarna przechowywanego w silosach przebiega następująco:

- 1) *przed pomiarem jest oceniana górna powierzchnia zapasów w silosie pod kątem ewentualnych znaczących nierówności powierzchni (duże zagłębienia lub wybrzuszenia) i w razie potrzeby wyrównuje się takie nierówności, np. przez nadmuch powietrza;*

- 2) ustala się poziom górnej powierzchni ziarna na podstawie podziałek znajdujących się w skali zamieszczonej na wewnętrznej ścianie zbiornika;
- 3) w arkuszu spisowym zapisuje się poziom wypełnienia silosu w metrach z zaokrągleniem do 0,1 m.

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

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

Podczas spisu ustalono, że poziom wypełnienia silosu wynosi dla:

- a) pszenicy – 4 m,
b) żyta – 2,2 m.

Przeliczenie zapasów ziarna podlegających spisowi:

a) pszenica:

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

b) żyto:

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

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

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

Wyniki spisu składnika zapasów drogą pomiaru szacunkowego wpisuje się do arkusza spisowego na ogólnych zasadach. Jednocześnie do arkusza dołącza się protokół pomiaru, w którym podaje się dane stanowiące podstawę szacunku (rodzaj bryły, jej wymiary, ciężar właściwy składnika zapasów, jego waga). Protokół podpisuje zespół spisowy i ewentualnie kontroler spisowy.

■ Spis z natury zapasów w zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania

W zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania opisany w poprzednich punktach sposób spisu z natury może okazać się niewykonalny lub nieekonomiczny z uwagi na utrudnioną dostępność do regałów (zasobników) i znaczne zapełnienie magazynu. Jednocześnie warunkiem przydatności zautomatyzowanego systemu składowania jest zapewnienie przez system informatyczny danych o asortymencie, ilości i miejscu składowania zapasów. Dlatego przyjmuje się, że stosowany magazynowy system informatyczny (WMS – Warehouse Management System) zapewnia zgodność rzeczywistych stanów zapasów ze stanami ewidencyjnymi. Prawdziwość tego założenia jest okresowo, co najmniej na

dzień spisu z natury, weryfikowana. Weryfikacja polega na wrywkowym spisie z natury – na dzień spisu – losowo wybranych składników zapasów. Ponadto następuje wrywkowe sprawdzenie, czy każdy składnik zapasów podlegał spisowi z natury raz na dwa lata (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy).

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

■ Spis z natury w razie nieprzerwywania działalności

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

Jeżeli nie można wyłączyć pola spisowego z działalności, dobrą praktyką jest:

- utworzenie wyodrębnionego, tymczasowego (przejściowego) magazynu na dostawy (komory przyjęć), w którym do czasu ukończenia spisu są składowane przyjęte dostawy materiałów i towarów lub wytworzone wyroby gotowe i półprodukty; po zakończeniu spisu są one przenoszone na właściwe miejsce składowania, a ich przychód jest ujmowany w ewidencji księgowej zapasów;
- wcześniejsze pobranie z magazynu składników zapasów, które mogą być potrzebne do działalności w czasie przeprowadzania spisu;
- dopuszczenie do ewentualnego wydania z magazynu przez osobę odpowiedzialną – w porozumieniu z zespołem spisowym – zapasów na podstawie odpowiednio oznakowanych dowodów, z których wynika, czy rozchód nastąpił przed fizycznym dokonaniem spisu, czy po nim; odpowiednie adnotacje zamieszcza się w arkuszu spisowym, a dodatkową kopię dowodu rozchodu załącza się do arkusza.

■ Spis z natury zapasów obcych

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

■ Ocena gospodarczej przydatności zapasów

Realizacja celów inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury wymaga nie tylko ustalenia ich stanu ilościowego, ale również jakościowego, a w szczególności oceny ich

przydatności gospodarczej. Osoba odpowiedzialna za objęte spisem zapasy w trakcie przygotowań do spisu wstępnie identyfikuje i segreguje składniki o obniżonej przydatności. Podczas spisu z natury zespoły spisowe oceniają także przydatność gospodarczą wyodrębnionych zapasów, z uwzględnieniem m.in. ich stanu fizycznego (uszkodzenia, zepsucia, zeschnięcia, utraty cech estetycznych), terminu upływu przydatności, przestarzałości, stanu opakowania. Nie zwalnia to jednak zespołów spisowych od ustalenia w toku spisu, z własnej inicjatywy, zapasów o obniżonej przydatności, których nie wyodrębniła osoba odpowiedzialna.

Zespół spisowy zamieszcza w arkuszu spisowym, przy spisywanym asortymencie, uwagi o jego obniżonej przydatności na skutek uszkodzenia, zanieczyszczenia, przeterminowania lub z innych powodów. Składniki o obniżonej przydatności, np. na skutek uszkodzenia, wykazuje się w odrębnym wierszu arkusza spisowego albo w odrębnym arkuszu spisowym.

Zazwyczaj zespół spisowy nie ma wiedzy wystarczającej do ustalenia aktualnej wartości (ceny sprzedaży netto) określonego rodzaju składnika zapasów o obniżonej przydatności. Wartość tę ustalają przed rozliczeniem spisu, na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, kompetentni pracownicy, dokonując oględzin wskazanych w arkuszach spisowych zapasów o obniżonej przydatności).

1.8.3. Udokumentowanie spisu z natury

■ Arkusz spisowy

Zespół spisowy ujmuje bieżąco wyniki dokonanych w toku spisu z natury pomiarów stanu poszczególnych składników zapasów, w tym szacunkowych, w arkuszach spisowych.

Formularz arkusza spisowego zawiera co najmniej następujące dane:

a) w nagłówku:

- nazwę jednostki,
- numer kolejny arkusza, jeżeli nie został on z góry nadany,
- identyfikację (nazwę lub numer) pola spisowego oraz przedmiotu spisu, z ewentualnym wskazaniem, że chodzi o zapasy obce lub zapasy o obniżonej przydatności gospodarczej,
- datę spisu oraz godzinę rozpoczęcia i zakończenia spisu,
- skład zespołu spisowego;

b) w tabeli z polami wpisuje się kolejno spisywane składniki, z podaniem:

- liczby porządkowej spisywanej pozycji (na każdym polu spisowym spisywane pozycje numerowane są kolejno),
- identyfikacji spisywanego asortymentu (nazwy, symbolu – indeksu lub kodu, ewentualnie bliższego określenia spisywanego składnika),
- jednostki miary i jeżeli to konieczne – jednostki miary stosowanej w bieżącej ewidencji księgowej,
- stanu ilościowego, a ewentualnie także ceny jednostkowej i wartości zapasu, co jest nieodzowne w razie spisu z natury:
 - towarów i opakowań objętych tylko ewidencją wartościową,
 - zapasów objętych tylko bieżącą ewidencją ilościową lub
 - zapasów nieobjętych bieżącą ewidencją księgową

oraz

- uwagi (np. ocena przydatności gospodarczej, dokonanie ponownego spisu, obecność kontrolera spisowego lub biegłego rewidenta);

c) w zakończeniu:

- zaznaczenie ostatniej pozycji arkusza spisowego kończącego spis na danym polu spisowym następuje przez wpisanie pod ostatnią pozycją arkusza dotyczącego danego pola spisowego treści: „Spis zakończono na pozycji....” z podaniem jej numeru albo przez zakreślenie wszystkich pustych wierszy pod ostatnią pozycją; jeśli dokonywano poprawek to wymienia się je z podaniem numeru pozycji, np. w formie adnotacji „W arkuszach spisowych dokonano poprawek (parafowanych) w następujących pozycjach...”,
- podpisy wszystkich członków zespołu spisowego,
- podpis osoby odpowiedzialnej lub osoby ją reprezentującej oraz jej ewentualne uwagi (zastrzeżenia); jeżeli osoba odpowiedzialna nie bierze udziału w spisie, w arkuszu dokonuje się stosownej adnotacji.

Jeżeli różnice inwentaryzacyjne ustala się i wykazuje w arkuszach spisowych, wymagają one dodatkowej rozbudowy. Każdy arkusz spisowy wypełnia się w sposób czytelny bez pozostawiania pustych (wolnych) miejsc, a w razie ich wystąpienia lub pustych końcówek zakreśla się je, aby uniemożliwić dopiski. Nie zaleca się robienia notatek jako podstawy do późniejszego wypełnienia arkuszy.

Postępowanie się w czasie spisu z natury arkuszami spisowymi z uprzednio wypełnionymi cechami identyfikującymi spisywane składniki zapasów może wpływać ujemnie na poprawność przeprowadzenia spisu, gdyż najczęściej następuje on według wynikającej z arkuszy kolejności składników, co przeczy zasadzie systematycznego spisu z natury. Jednostka powinna rozważyć, czy udostępnienie informacji o asortymencie nie wpłynie negatywnie na wiarygodność spisu. Podawanie w wydrukach arkuszy spisowych stanu ewidencyjnego zapasów podważa rzetelność spisu.

UWAGA!

W przypadku gdy system informatyczny zapewni wydruk arkuszy spisowych przed rozpoczęciem spisu, powinny być zachowane wymagania formularza arkusza spisowego.

■ Trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów

Dokumenty spisowe wypełnia się w sposób uniemożliwiający modyfikację zapisów. Drobne pomyłki i błędy można poprawiać przez skreślenie dotychczasowej treści z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, wpisanie właściwej treści, podpisanie poprawki przez zespół spisowy i osobę odpowiedzialną oraz umieszczenie daty (art. 22 ust. 3 i art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy). W pozostałych wypadkach skreśla się błędny zapis i dokonuje poprawnego zapisu w odrębnej pozycji arkusza spisowego. Przy skreśleniu członkowie zespołu spisowego podpisują się i wskazują pozycję, w której figuruje poprawny zapis. Nie jest dopuszczalne dokonywanie poprawek z użyciem korektorów, zamazywań lub w inny sposób, który uniemożliwia odczytanie treści pierwotnego zapisu.

1.8.4. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie

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

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

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

Warunki sporządzania dokumentów spisowych w formie elektronicznej:

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

1.8.5. Kontrola przebiegu i dokumentów spisu z natury

■ Kontrolerzy spisowi

Na poprawność wyników spisu z natury wpływa właściwa kontrola jego przebiegu. Funkcję kontrolera spisowego może pełnić przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji. Zadaniem kontrolera spisowego jest czuwanie nad poprawnością i rzetelnością spisu przez sprawdzenie przestrzegania procedur spisowych, w tym zasad sporządzania dokumentów spisowych, sposobu dokonywania pomiaru składników zapasów, niezapowiedziany udział w wybranych czynnościach spisowych, wrywkowe powtórzenie czynności spisowych lub wykonanie innych czynności kontrolnych. Zazwyczaj kontroler spisowy uczestniczy w pomiarze szacunkowym, rozstrzyga wątpliwości zgłaszane przez zespoły spisowe, akceptuje dokumenty rozchodu zapasów dokonywanego w czasie spisu. Kontroler spisowy potwierdza podpisem na arkuszu spisowym przeprowadzenie czynności kontrolnych, w tym swój udział w spisie danego składnika zapasów.

■ Udział biegłego rewidenta w spisie z natury zapasów

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

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

Biegły rewident jest obserwatorem spisu z natury. Nie uczestniczy aktywnie w jego przebiegu. Ma on prawo do:

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

■ Zastrzeżenia osoby odpowiedzialnej do spisu z natury

Jeżeli osoba odpowiedzialna zgłasza zastrzeżenia do spisu z natury, konieczne jest natychmiastowe poinformowanie o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej lub działającego z jego upoważnienia członka komisji. Po wysłuchaniu stron podejmuje on decyzję, czy spis z natury kwestionowanych pozycji należy powtórzyć, czy też zastrzeżenia zostają odrzucone. W powtórny spisie uczestniczy przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej

lub działający z jego upoważnienia członek komisji bądź kontroler spisowy. W razie odrzucenia wniosku sporządza się notatkę uzasadniającą tę decyzję; podpisują ją przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub działający z jego upoważnienia członek komisji, zespół spisowy i osoba odpowiedzialna, która może zgłosić zastrzeżenia.

1.8.6. Zakończenie spisu

Czynności spisowe uważa się za zakończone po ujęciu w arkuszach spisowych rzeczywistych stanów wszystkich składników zapasów podlegających spisowi, a więc po zakończeniu czynności spisowych na ostatnim polu spisowym. Wypełnione arkusze spisowe podpisują wszyscy członkowie zespołu spisowego i osoba odpowiedzialna za składniki objęte spisem, co oznacza, że nie ma ona zastrzeżeń do ustaleń zawartych w arkuszach. Osoba odpowiedzialna może też odmówić podpisu i w takim przypadku powinna możliwie szybko uzasadnić przyczyny odmowy. Po tych czynnościach nie dokonuje się żadnych zmian w arkuszach spisowych.

Jeżeli spis trwa dłużej niż jeden dzień, na koniec każdego kolejnego dnia zaznacza się w arkuszu spisowym pozycję, na której zakończono spis. Zespół spisowy deponuje arkusze spisowe u przewodniczącego komisji lub wyznaczonego przez niego członka komisji. Po zakończeniu czynności spisowych danego dnia zabezpieczenia przed nieuprawnionym dostępem wymagają pola spisowe, na których następnego dnia będzie kontynuowany spis.

Po ostatecznym zakończeniu spisu na danym polu spisowym zespół spisowy zwraca przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczonemu przez niego członkowi komisji wszystkie wykorzystane i niewykorzystane, w tym błędnie wypełnione i anulowane (unieważnione) arkusze spisowe oraz inne dokumenty, zawierające informacje o przebiegu spisu z natury. Członkowie zespołów spisowych przekazują też spostrzeżenia co do ujawnionych niedociągnięć w gospodarowaniu zapasami, niedostatecznego ich zabezpieczenia przed zniszczeniem czy zagarnięciem. Przewodniczący komisji rozlicza, z wykorzystaniem zestawienia kontrolnego, zwrócone arkusze spisowe oraz sprawdza kompletność i poprawność wypełnienia dokumentów spisowych (arkuszy spisowych).

■ Inwentaryzacja ciągła

Na podstawie zapisu ustawy, że zapasy przechowywane na strzeżonych składowiskach i objęte ilościowo-wartościową ewidencją księgową mogą być inwentaryzowane na dowolne daty, pod warunkiem że nastąpi to co najmniej raz w ciągu 2 lat, możliwe jest dokonywanie spisu z natury metodą inwentaryzacji ciągłej. Dodatkowymi warunkami stosowania inwentaryzacji ciągłej zapasów drogą spisu z natury są:

- a) prowadzenie bieżącej ilościowo-wartościowej ewidencji zapasów w sposób umożliwiający wiarygodne ustalenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych na każdy dzień spisu;
- b) posiadanie regulacji wewnętrznych normujących szczegółowo przebieg inwentaryzacji ciągłej;
- c) podział jednostki na pola spisowe umożliwiające przeprowadzenie czynności spisowych w ciągu jednego dnia i aktualizacja informacji o zapasach składowanych na tych polach;

- d) posiadanie stale aktualizowanego harmonogramu spisu, który ma charakter poufny (nie powinien być znany osobom odpowiedzialnym za zapasy); ma on zapewnić objęcie spisem wszystkich zapasów z częstotliwością określoną w ustawie, z uwzględnieniem okresów, gdy zapasy są najniższe. Harmonogram ma w tym przypadku charakter ramowy (określa się miesiąc, niekiedy kwartał, na który przypada spis z natury danego składnika zapasów), natomiast decyzje o ścisłych terminach spisu poszczególnych składników zapasu zapadają w zależności od zaistnienia warunków dogodnych do dokonania spisu (np. niskie stany zapasów);
- e) przeprowadzanie terminowego i kompletnego spisu z natury zapasów zgodnie z harmonogramem.

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

- opracowanie i aktualizacja harmonogramu inwentaryzacji ciągłej zapasów i jego przestrzeganie,
- dokonywanie spisów z natury według zasad przewidzianych dla inwentaryzacji okresowej,
- wstępne rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych i przedstawienie stosownych wniosków kierownikowi jednostki, który podejmuje ostateczną decyzję co do sposobu rozliczenia.

1.9. Rozliczenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

Rozliczenie spisu z natury zapasów własnych obejmuje:

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

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

1.9.1. Wycena spisu z natury

■ Miejsce i przedmiot wyceny

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

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

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

■ Ceny stosowane do wyceny spisu

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

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

■ Wycena spisu

Wyceniając składniki zapasów, wykazane w arkuszach spisu z natury lub zestawieniach zbiorczych, stosuje się jedno z dwóch rozwiązań:

- a) wycenia się wszystkie składniki zapasów wykazane w poszczególnych pozycjach arkuszy lub zestawień zbiorczych, stosując ceny jednostkowe,
- b) w jednostkach, które prowadzą ewidencję ilościowo-wartościową można ograniczyć wycenę do stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych między ilością ustaloną podczas spisu a ilością wynikającą z księgowej ewidencji składników, których te różnice dotyczą.

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

Warunki porównania wyników spisu ze stanami księgowymi

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

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

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

Jeśli jednostka prowadzi odrębną ewidencję ilościową zapasów w magazynie i ilościowo-wartościową w księgowości lub tylko ilościowo-wartościową w magazynie, porównuje się wycenione dane ilościowe wynikające ze spisu z pochodzącymi z ewidencji księgowej danymi o ilości i wartości poszczególnych składników zapasów, ustalając – zazwyczaj w zestawieniu zbiorczym – ewentualne różnice (niedobory, nadwyżki) ilościowe i wartościowe. Można też do zestawienia zbiorczego, do którego wpisano pochodzące z ewidencji księgowej dane o ilości i wartości składników zapasów, przenieść z arkuszy spisowych wyłącznie dane ilościowe. Porównując stany ustalone drogą spisu z natury i wynikające z ewidencji księgowej, ustala się różnice ilościowe (niedobory i nadwyżki) i wycenia je za pomocą cen stosowanych w ewidencji księgowej.

Jeżeli stan asortymentu zapasu objętego ewidencją księgową nie ma odpowiednika w arkuszu spisu z natury lub na odwrót, należy już na etapie rozliczeń wyjaśnić przyczyny tego, aby podjąć odpowiednie działania.

W przypadku gdy jednostka prowadzi bieżąco jedynie ilościową ewidencję obrotów i stanów poszczególnych asortymentów zapasów, a okresowo ustala ich wartość – porównuje się ilości stwierdzone podczas spisu z figurującymi w ewidencji, ustalając różnice ilościowe (niedobory i nadwyżki) i wykazując je w arkuszu spisowym lub zestawieniu zbiorczym (art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy).

Jeśli jednostka prowadzi tylko wartościową ewidencję towarów i opakowań w przekroju punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, wówczas łączną wartość zapasu, wynikającą z podsumowania wycenionych arkuszy spisu przeprowadzonego w określonym punkcie obrotu detalicznego lub miejscu składowania, porównuje się z danymi księgowej ewidencji zapasów znajdujących się w danym punkcie lub miejscu. Nie ustala się przy tym, których składników zapasów dotyczą różnice inwentaryzacyjne.

PRZYKŁAD 4**Spis z natury w jednostkach prowadzących wyłącznie wartościową ewidencję towarów**

Jednostka prowadzi sprzedaż detaliczną za pośrednictwem sieci kiosków oferujących szeroki asortyment towarów o przeważnie niskiej wartości jednostkowej (prasa, zeszyty, długopisy, napoje, gumy do żucia, drobne kosmetyki). Ewidencja obrotów i stanów towarów jest prowadzona wyłącznie wartościowo. Nabyte towary są przyjmowane do centralnego magazynu jednostki po cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen sprzedaży (z rozliczeniem odchyleń od cen ewidencyjnych), a następnie – rozchodowane do poszczególnych kiosków. Ewidencja zapasów przekazanych do poszczególnych punktów sprzedaży następuje w cenach ewidencyjnych, którymi są ceny sprzedaży brutto.

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

2 grudnia – towary o łącznej wartości ewidencyjnej	120 000 zł
12 grudnia – towary o łącznej wartości ewidencyjnej	35 000 zł
21 grudnia – towary o łącznej wartości ewidencyjnej	12 000 zł
Razem	167 000 zł

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

Na dzień 31 grudnia na podstawie spisu z natury wszystkich znajdujących się w kiosku towarów i ich wyceny w cenach sprzedaży zespół spisowy ustalił łączną ich wartość na kwotę 37 924 zł. Różnica między wartością spisanych towarów a wartością ewidencyjną stanu towarów w kiosku stanowi niedobór w kwocie 76 zł (37 924 zł – 38 000 zł). Ustalenie niedoboru w przypadku prowadzenia wyłącznie ewidencji wartościowej nie wymaga wskazania, których towarów on dotyczy.

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

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

PRZYKŁAD 5**Spis z natury zapasów odnoszonych w koszty w momencie zakupu**

Prowadząca działalność remontową spółka jawna „Jasność” odnosi zakupione materiały bezpośrednio w ciężar kosztów rodzajowych. Wycena zapasu (pozostałości) tych materiałów i związana z tym korekta kosztów następują na koniec roku.

Na początku roku zapas materiałów, ustalony na podstawie spisu przeprowadzonego na dzień kończący poprzedni rok obrotowy, był następujący:

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

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

- 1) otrzymano fakturę za materiał od dostawcy X z dnia 8 lutego br.:
 - a) farba olejna biała 60 kg po 2,2 zł/kg = 132,00 zł
 - b) farba olejna czerwona 120 kg po 3,2 zł/kg = 384,00 zł
 - c) razem materiały w cenie zakupu = 516,00 zł
- 2) otrzymano fakturę za materiały od dostawcy Y z dnia 12 lipca br.:
 - a) farba olejna biała 120 kg po 2,1 zł/kg = 252,00 zł
 - b) farba olejna żółta 70 kg po 2 zł/kg = 140,00 zł
 - c) farba olejna czerwona 100 kg po 3,1 zł/kg = 310,00 zł
 - d) razem materiały w cenie zakupu = 702,00 zł

Na koniec roku na podstawie spisu z natury ustalono następujące stany ilościowe materiałów (wystawiono PK w celu korekty zapasu materiałów i kosztów zużycia materiałów):

- a) farba olejna biała 150 kg
- b) farba olejna żółta 100 kg
- c) farba olejna czerwona 40 kg

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

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

Zmiana stanu zapasów materiałów (stan końcowy – stan początkowy)
= 636 zł – 560 zł = 76 zł.

Ewidencja operacji gospodarczych:

<i>Materiały</i>		<i>Rozrachunki z dostawcami</i>			<i>Zużycie materiałów i energii</i>		
BO2)	560	516	(1	1)	516	76	(3
3)	76	702	(2	2)	702		

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

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

Komisja inwentaryzacyjna może zaproponować sposób rozliczenia różnic, o których mowa w pkt b) i c), przekazując księgowemu zestawienie końcowe (zbiorcze) spisanych zapasów i ich stanów wynikających z systemu informatycznego. Wcześniej członkowie komisji inwentaryzacyjnej oceniają poprawność zestawień końcowych. Wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych oraz ich ostateczne rozliczenie następuje według ogólnych zasad.

1.9.2. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych

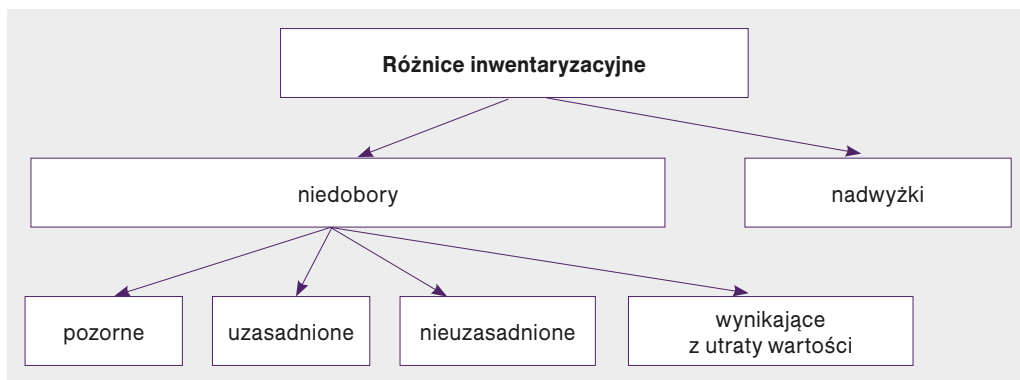
■ Wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych

Różnice inwentaryzacyjne, wynikające z porównania wyników spisu z natury z danymi księgowej ewidencji zapasów, pogrupowane według rodzajów zapasów i osób za nie odpowiedzialnych, księgowy przenosi z arkuszy spisowych lub zestawień zbiorczych do zestawienia różnic ilościowych (niedobory, nadwyżki) i zestawienia różnic jakościowych (szkody). Sprawdzone i kompletne zestawienia różnic księgowy przekazuje przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej w celu określenia przyczyn powstania różnic i zaproponowania kierownikowi jednostki sposobu ich rozliczenia. Można również wykorzystać arkusze spisowe

lub zestawienia zbiorcze jako zestawienia różnic ilościowych lub jakościowych. Zważywszy jednak, że różnic inwentaryzacyjnych jest znacznie mniej niż asortymentów zapasów, przeniesienie składników zapasów wykazujących różnice do zestawienia różnic ilościowych lub jakościowych upraszcza dalsze prace. Jeżeli porównanie stanów zapasów ustalonych drogą spisu z natury ze stanami wykazanymi w ewidencji księgowej nie wykazało różnic, księgowy informuje o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.

Różnice inwentaryzacyjne mogą mieć charakter niedoborów, dzielonych na pozorne i usprawiedliwione (uzasadnione) oraz nieusprawiedliwione (nieuzasadnione), a także podobnie traktowanych szkód spowodowanych obniżeniem przydatności gospodarczej danego składnika zapasów oraz nadwyżek.

Schemat. Różnice inwentaryzacyjne



W celu ustalenia przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych komisja inwentaryzacyjna:

- przeprowadza rozmowy z osobami odpowiedzialnymi za zapasy i sporządza z ich przebiegu protokoły, a także uzyskuje od osoby odpowiedzialnej pisemne wyjaśnienie przyczyn różnic,
- zbiera od innych pracowników dodatkowe informacje o przyczynach różnic,
- korzysta z danych zawartych w dowodach źródłowych i ewidencji księgowej, zlecając w razie potrzeby ich sprawdzenie,
- decyduje o ponownym przeprowadzeniu określonego fragmentu spisu z natury bądź powtórzeniu go na danym polu spisowym w całości w razie trudności ustalenia przyczyn powstania różnic, a zarazem stwierdzenia uchybień w przebiegu spisu, zastrzeżeń co do poprawności i obiektywizmu ustaleń, a także w przypadku odmowy podpisania arkusza spisowego przez osobę odpowiedzialną z jednoczesnym wskazaniem powodów tej odmowy.

Na tej podstawie komisja inwentaryzacyjna, odrębnie dla każdej pozycji różnic, ustala przyczynę jej powstania i odpowiednio do niej proponuje określony sposób rozliczenia. Wyniki rozpatrzenia każdej różnicy komisja inwentaryzacyjna ujmuje w protokole rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zawierającym wnioski co do sposobu ich rozliczenia wraz z uza-

sadnieniem. Może to również nastąpić na odpowiednio rozbudowanym zestawieniu różnic ilościowych i jakościowych. Protokół jest przekazywany kierownikowi jednostki.

■ Różnice pozorne

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

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

PRZYKŁAD 6

Różnice pozorne

W toku inwentaryzacji drogą spisu z natury wyrobów gotowych w fabryce zabawek ustalono następujące stany zestawów Mini (jednostkowa cena ewidencyjna 30 zł):

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

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

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

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

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

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

Dla składników zapasów, których stan określa się za pomocą pomiaru szacunkowego i składników o określonych cechach fizykochemicznych (np. podatnych na wilgoć), jednostki mogą wyznaczyć dopuszczalne granice różnic inwentaryzacyjnych niewymagających wyjaśnienia (różnice nieistotne). Przykładowo w przypadku surowca drzewnego (belek, desek) za nieistotne uznaje się rozbieżności między stanem ustalonym drogą spisu z natury a stanem wynikającym z ewidencji księgowej, jeżeli mieszczą się w przedziale ustalonym dla tej grupy zapasów. W takim przypadku stan ewidencyjny uznaje się za zgodny z rzeczywistością, a rozbieżność za niebyłą i nie wykazuje się jej ani nie rozlicza.

■ Różnice ilościowe – niedobory

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

- a) ubytki naturalne wynikające z cech zapasów lub procesów fizykochemicznych, takich jak: wysychanie, ulatnianie, parowanie, wykruszanie, stłuczka lub inne zjawiska o podobnym charakterze, przy czym powinny się one mieścić w granicach norm ubytków naturalnych określonych we właściwych przepisach, np. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych lub norm przyjętych zwyczajowo, ustalonych przez kierownika jednostki, a także niedobory powstałe przy kompletacji dostaw i sprzedaży oraz wskutek nieudokumentowanych rozchodów, kradzieży w sklepach samoobsługowych – obciążają one koszty działalności operacyjnej;
- b) ubytki usprawiedliwione przekraczające normy – obciążają one koszty działalności operacyjnej;
- c) niedobory spowodowane niedokładnością urządzeń pomiarowych stosowanych do pomiaru przychodów lub rozchodów zapasów, jeżeli mieszczą się w granicach tolerancji – są zaliczane do kosztów działalności operacyjnej;
- d) niedobory spowodowane mniejszym przychodem niż zafakturowany, co nie zostało ujawnione przy odbiorze – ujmuje się je jako pozostałe koszty operacyjne;
- e) niedobory, uznane za wynikające z pomyłkowej zamiany (przy przychodzie lub rozchodzie) podobnych składników zapasów – mogą być kompensowane ich nadwyżką albo zostać zaliczone do kosztów działalności operacyjnej, jeżeli nie ma możliwości kompensaty;
- f) niedobory spowodowane zdarzeniami losowymi, takimi jak: pożar, powódź, wichura, zalanie, kradzież – obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

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

- a) niedobory bezsporne, kiedy osoba odpowiedzialna wyraża zgodę na ich pokrycie; są one odnoszone w ciężar rozrachunków z pracownikami;
- b) niedobory sporne, jeżeli osoba odpowiedzialna nie wyraża zgody na ich pokrycie; kierownik jednostki podejmuje decyzję, czy dany niedobór zostanie zaliczony do:
 - niedoborów dochodzonych – roszczenie o zwrot szkody w wysokości poniesionej straty wobec osoby uznanej za winną zostaje skierowane na drogę postępowania sądowego; powstają roszczenia sporne, od których dokonuje się odpisów aktualizujących,
 - niedoborów nie dochodzonych, co oznacza, że kierownik jednostki rezygnuje z wystąpienia na drogę sądową, godząc się z poniesieniem straty, a zarazem może zastosować

wać wobec osoby odpowiedzialnej sankcje (upomnienie, pozbawienie premii, odwołanie z funkcji, wypowiedzenie); obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

■ Różnice jakościowe (szkody)

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

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

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

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

PRZYKŁAD 7

Wykorzystanie spisu z natury do aktualizacji wartości zapasów

Podczas inwentaryzacji drogą spisu z natury materiałów przeznaczonych do produkcji ustalono, że ze względu na zmieniony profil produkcji część z nich jest nieprzydatna i powinna być sprzedana. Nieprzydatny okazał się materiał X w ilości 150 sztuk i materiał Y w ilości 20 sztuk. Ujęto je w odrębnym arkuszu spisu z natury i wraz z pozostałymi dokumentami przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej przekazał je księgowemu, który w ramach czynności rozliczeniowych ustalił, że:

- jednostkowe ceny ewidencyjne materiałów uznanych za nieprzydatne są następujące:
 - a) cena materiału X – 15 zł/szt.,
 - b) cena materiału Y – 100 zł/szt.,
- zdaniem kompetentnych pracowników możliwe do uzyskania ceny sprzedaży netto tych materiałów wynoszą:
 - a) materiału X – 11 zł/szt.,
 - b) materiału Y – 85 zł/szt.

Tabela 4. Wycena nieprzydatnych i przeznaczonych do sprzedaży materiałów

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

■ Różnice ilościowe – nadwyżki

Stwierdzone podczas spisu z natury nadwyżki zapasów mogą:

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

■ Kompensata

Komisja inwentaryzacyjna, uwzględniając wyjaśnienia osoby odpowiedzialnej, może zaproponować rozliczenie nadwyżki jako kompensaty usprawiedliwionego niedoboru, jeżeli jednocześnie są spełnione następujące warunki:

- niedobór i nadwyżka dotyczą podobnych asortymentów zapasów albo znajdują się w podobnych opakowaniach, co pozwala sądzić, że nastąpiła pomyłka przy ich wydawaniu lub przyjmowaniu,
 - niedobór i nadwyżka dotyczą zapasów powierzonych tej samej osobie odpowiedzialnej,
 - niedobór i nadwyżka zapasów zostały stwierdzone podczas tego samego spisu z natury.
- Przy ustalaniu kwoty podlegającej kompensacie stosuje się zasadę mniejszej ilości i niższej ceny. Oznacza to, że jeżeli niedobór i nadwyżka różnią się co do ilości, wielkość niedoboru albo nadwyżki ustala się, biorąc pod uwagę mniejszą ilość. Jeżeli kompensowane składniki mają różne ceny, do wyceny kompensaty przyjmuje się cenę tego składnika, która jest niższa.

PRZYKŁAD 8

Kompensata niedoborów i nadwyżek

W wyniku spisu z natury ujawniono w magazynie nadwyżkę 10 kg śrub z łebkiem płaskim o średnicy 5 mm w cenie 14 zł/kg (140 zł) i niedobór 8 kg śrub z łebkiem

plaskim o średnicy 6 mm w cenie 18 zł/kg (144 zł). Komisja inwentaryzacyjna podczas postępowania wyjaśniającego uznała za wiarygodne wyjaśnienie osoby odpowiedzialnej, że przyczyną różnic są prawdopodobnie pomyłki przy wydawaniu śrub. Okoliczności te uzasadniają kompensatę niedoboru nadwyżką. Wobec różnic ilości i ceny śrub ustalono kwotę kompensaty, stosując zasadę mniejszej ilości i niższej ceny:

- mniejszy niedobór – 8 kg,
- niższa cena – 14 zł/kg,
- kwota kompensaty: $8 \text{ kg} \times 14 \text{ zł/kg} = 112 \text{ zł}$.

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

■ Protokół z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych

Po wyjaśnieniu przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych, w tym jakościowych, komisja inwentaryzacyjna sporządza protokół z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zawierający umotywowane wnioski, co do sposobu rozliczenia każdej różnicy inwentaryzacyjnej, i przedstawia go kierownikowi jednostki.

Do protokołu dołącza się zestawienia różnic ilościowych i jakościowych lub zestawienia zbiorcze. Podobny jest tryb postępowania w przypadku przeprowadzenia spisu z natury przez podmiot zewnętrzny.

Kierownik jednostki rozpatruje i zatwierdza wnioski komisji, wprowadzając uprzednio ewentualne zmiany, po zapoznaniu się z opinią księgowego, a w razie potrzeby – także radcy prawnego.

Na podstawie zatwierdzonego przez kierownika jednostki protokołu z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych księgowy rozlicza je w księgach rachunkowych, pod datą spisu, nie późniejszą niż na ostatni dzień roku obrotowego, którego dotyczył spis z natury (art. 12 ust. 2 ustawy). Składniki zapasów o obniżonej przydatności wykazuje się w ewidencji księgowej odrębnie.

Jeżeli w toku postępowania wyjaśniającego komisja inwentaryzacyjna uzna, że którakolwiek różnica inwentaryzacyjna powstała wskutek przestępstwa (kradzież, fałszerstwo), przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej występuje do kierownika jednostki z pisemnym wnioskiem o powiadomienie organów ścigania.

■ Zakończenie prac komisji inwentaryzacyjnej

Wskazane jest przedstawienie kierownikowi jednostki przez komisję inwentaryzacyjną, zarówno powołaną do wykonania określonego zadania, jak i stałą, podsumowania wyników inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. Zawiera ono zazwyczaj krótkie sprawozdanie z przebiegu spisu i jego wyników, spostrzeżenia i uwagi dotyczące sposobu przechowywania zapasów i dokumentacji obrotu zapasami, ich jakości, bezpieczeństwa, a także wnioski co do usprawnienia gospodarki magazynowej, organizacji spisu w przyszłości i koniecznych uzupełnień lub zmian w wewnętrznych regulacjach jednostki dotyczących inwentaryzacji drogą spisu z natury.

1.9.3. Archiwizacja dokumentacji inwentaryzacyjnej

Dokumentację inwentaryzacyjną (zarządzenie kierownika jednostki o inwentaryzacji, arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze i inne dokumenty) przechowuje się w jednostce lub poza nią, w podmiocie świadczącym usługi przechowywania dokumentów, z zachowaniem zasad określonych w rozdziale 8 ustawy, przez 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dotyczył spis z natury.

Treść dokumentów inwentaryzacyjnych może być, zgodnie z art. 73 ust. 2 ustawy, przeniesiona na informatyczne nośniki danych, jeżeli pozwala to zachować ich zawartość przez obowiązujący okres przechowywania i umożliwia ich odtworzenie w postaci wydruku.

Alternatywnym rozwiązaniem jest odnoszenie BO zapasów w całości w koszty na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych kolejnego roku obrotowego, co powoduje występowanie salda na kontach zapasów tylko na dzień bilansowy. Wybór tego rozwiązania powoduje, że korekta kosztów może być wyłączenie in minus.

Wzór 1. Oświadczenie (I wersja)

Zazwyczaj konkretny arkusz spisu z natury „przypisany” jest do jednej osoby odpowiedzialnej materialnie.

Nazwiska i imiona osób odpowiedzialnych materialnie:

- | | |
|---------|---------|
| 1. | 2. |
| 3. | 4. |
| 5. | 6. |

Nazwa (pola spisowego)

.....

Określenie pola spisowego musi być dokładne, by nie stwarzało wątpliwości, jakiego terenu dotyczy. Może dotyczyć jednego lub kilku pomieszczeń.

Oświadczenie (I wersja)

Niniejszym oświadczam(-y), że ostatnie numery dowodów obrotu magazynowego przed spisem z natury są następujące:

dowód	nr	z dnia
dowód	nr	z dnia
dowód	nr	z dnia
dowód	nr	z dnia

Stwierdzam(-y) jednocześnie, że wszystkie dowody zostały zaksięgowane w ewidencji ilościowej magazynu i przekazane do działu księgowości. Stany kartoteki magazynowej zostały uzgodnione ze stanem ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej i są zgodne na dzień 201 ... r.

Nie zgłaszam(-y) zastrzeżeń do zabezpieczenia powierzonego nam majątku ani do składu zespołu spisowego.

Zgłaszamy następujące spostrzeżenia

Ostatnia aktualizacja cen dokonana była w dniu

....., dnia 201 ... r.

.....
(podpis osoby materialnie odpowiedzialnej)

Wzór 2. Oświadczenie (II wersja)

.....
(dokładne określenie pola spisowego i grupy uzgadnianych składników)

Określenie pola spisowego musi być dokładne, by nie stwarzało wątpliwości, jakiego terenu dotyczy. Może dotyczyć jednego lub kilku pomieszczeń.

Osoby odpowiedzialne materialnie oprócz podpisu powinny złożyć na arkuszu spisu z natury (lub na oddzielnym formularzu) oświadczenie, że nie zgłaszają zastrzeżeń do ustaleń spisu z natury. W przypadku zastrzeżeń należy podać ich uzasadnienie.

Oświadczenie (II wersja)

Niniejszym oświadczam(-y), że dokonano uzgodnienia ilościowego stanu ewidencji ilościowo-wartościowej prowadzonej w dziale księgowości z ewidencją ilościową prowadzoną przez osobę(-y) materialnie odpowiedzialną(-e) według stanu na dzień 201... r.

Występujące niezgodności zostały wyeliminowane.

.....
Pracownik działu księgowości
(imię i nazwisko)

.....
Osoba(-y) materialnie odpowiedzialna(-e)
imię (imiona) i nazwisko(-a)

Dnia podpis

Dnia podpis

Wzór 3. Zarządzenie wewnętrzne

Zarządzenie wewnętrzne nr
kierownika jednostki z dnia 201... r.
w sprawie inwentaryzacji rocznej
(okresowej – okolicznościowej)

Stosownie do postanowień instrukcji inwentaryzacyjnej z dnia 201... r. oraz ustawy o rachunkowości ustalam następujące zasady i techniki inwentaryzacji na rok obrotowy 201... .

1. Do składu komisji inwentaryzacyjnej powołuję osoby wymienione w załączniku do zarządzenia.
2. Do zespołów spisowych powołuję osoby wymienione w załączniku do zarządzenia.
3. Na kontrolerów spisowych powołuję:
 nr pola spisowego, imię i nazwisko, stanowisko,
 nr pola spisowego, imię i nazwisko, stanowisko,
 nr pola spisowego, imię i nazwisko, stanowisko
4. Zmiana przydziału inwentaryzowanych i kontrolowanych pól spisowych może nastąpić na mocy decyzji przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.
5. W celu ustalenia stanów rzeczywistych (z natury) składników majątku, inwentaryzowanych na podstawie obmiaru lub szacunku, powołuję zespół spisowy w składzie:
 imię i nazwisko, stanowisko,
 imię i nazwisko, stanowisko,
 imię i nazwisko, stanowisko,
 imię i nazwisko, stanowisko
6. Dla ustalenia wyceny składników niepełnowartościowych
 powołuję zespół w składzie:
 przewodniczący, stanowisko,
 członek, stanowisko,
 członek, stanowisko,
 członek, stanowisko

Podczas spisu z natury mogą być obecne inne osoby niż zespół spisowy czy osoba materialnie odpowiedzialna (może to być np. przełożony osoby odpowiedzialnej materialnie lub kierownik jednostki organizacyjnej, której pomieszczenia są objęte spisem z natury).

Członkiem komisji inwentaryzacyjnej nie może być osoba odpowiedzialna za prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Członkiem komisji nie powinny być osoby materialnie odpowiedzialne za inwentaryzowane składniki majątkowe, jak też osoby odpowiedzialne za ewidencję księgową.

7. Terminarz czynności inwentaryzacyjnych określa harmonogram podany w załączniku do zarządzenia.
8. Zobowiązuje się przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej i głównego księgowego do przeprowadzenia szkolenia i szczegółowego instruktażu członków komisji i zespołów spisowych, a także osób odpowiedzialnych materialnie, oraz przy udziale pracowników księgowości, o sposobie przeprowadzenia czynności inwentaryzacyjnych, zgodnie z instrukcją inwentaryzacyjną.

9. Osoby materialnie odpowiedzialne zobowiązuje się do odpowiedniego uporządkowania mienia i ewidencji, a także przygotowania do inwentaryzacji rejonów spisowych, głównie przez:
 - a) oznaczenie składników wywieszkami, ułożenie według asortymentów, sprzymowanie materiałów masowych,
 - b) przeprowadzenie protokolarnej kasacji wycofanych z użytkowania, sprzedanych, zlikwidowanych itp. środków trwałych, narzędzi, odzieży i innych składników majątkowych oraz opracowanie wymaganej dokumentacji księgowej (LT, LN itp.) do dnia spisów,
 - c) uporządkowanie ewidencji ilościowej środków trwałych i uzgodnienie jej z danymi wykazanymi w ewidencji księgowej, ewidencji składników majątku w użytkowaniu w kartach osobistego wyposażenia i innych urządzeniach ewidencyjnych.
10. Zawiesza się nieobecności (np. z tytułu urlopów) wszystkich pracowników materialnie odpowiedzialnych, członków komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych w okresie, w którym przypadają czynności inwentaryzacyjne przewidziane harmonogramem spisów.
11. Po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej złoży niezwłocznie sprawozdanie końcowe z przebiegu inwentaryzacji.
12. Wyniki inwentaryzacji (rozpatrzone oraz rozliczone nadwyżki i niedobory zatwierdzone przez kierownika jednostki) powinny być ujęte w księgach rachunkowych roku obrotowego.
13. Dokumenty rozpatrzenia i ustalenia sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych spisów rocznych powinny być dostarczone głównemu księgowemu w terminach ustalonych w harmonogramie.
14. Odpowiedzialny za sprawny, terminowy i prawidłowy przebieg czynności inwentaryzacyjnych jest przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej.
15. Szczegółowe zasady i sposób wykonania czynności inwentaryzacyjnych przewidzianych w ustawie o rachunkowości, instrukcji inwentaryzacyjnej oraz niniejszym zarządzeniu określa przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej i główny księgowy w trakcie instruktażu.
16. Nadzór nad prawidłowością, kompletnością i terminowością spisów inwentaryzacyjnych powierza się głównemu księgowemu.
17. Zarządzenie obowiązuje od dnia 201... r.

.....
(główny księgowy)

.....
(kierownik jednostki)

Osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.

.....
(data)

Za rachunkowość jednostki odpowiedzialność ponosi kierownik.

Wzór 4. Harmonogram i terminarz inwentaryzacji rocznej na rok 2016

Lp.	Składniki majątkowe (rejon spisowy)	Konto	Spis na dzień tu spisowego	Przewodniczący zespołu	Terminy spisów od/do	Termin przekazania arkuszy spisowych	Termin ustalenia różnic inwentaryzacyjnych	Termin złożenia wyjaśnień osób odpowiedzialnych	Termin rozpatrzenia różnic przez komisję inwentaryzacyjną (K.I.)	Termin zaopiniowania przez głównego księgowego, radcę prawnego	Termin zatwierdzenia przez zarząd wniosków K.I.	Inne uwagi
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15												

Podanie dokładnego czasu przeprowadzenia spisu z natury jest szczególnie istotne w przypadku rozliczania osób odpowiedzialnych za składniki majątku, które muszą zostać przemieszczone podczas trwania spisu (np. wydanie partii materiałów do produkcji w trakcie trwania spisu).

Inwentaryzację przeprowadza się zgodnie z przepisami art. 26 ustawy o rachunkowości na dzień bilansowy. Ten termin inwentaryzacji przeprowadza się w okresie od 1 października do 15 stycznia.

Wypełnia się na podstawie ksiąg rachunkowych.

Kolejny numer pozycji jest „ciągniony”, aż do zakończenia spisu danego pola spisowego.

W uwagach zamieszcza się najczęstszą informację o zmniejszonej przydatności spisywanego składnika majątku, podając zwięźle przyczyny braku lub ograniczonej przydatności. W pozycji tej można też wpisywać informację o własności danego składnika (np. składnik stanowiący własność innej jednostki).

.....
(kierownik jednostki)

PODSTAWA PRAWNA:

- stanowisko KSR w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów, materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów

oprac. **dr Gyöngyér Takáts** – specjalista ds. rachunkowości, właścicielka biura rachunkowego

TEMAT
na zamówienie

2. Leasing zwrotny w księgach rachunkowych

Leasing, obok kredytu bankowego, jest najpopularniejszym źródłem finansowania działalności jednostek. Leasing zwrotny (ang. *sale and lease back*) stanowi szczególną odmianę transakcji leasingu. Istotą tego typu transakcji jest powiązanie umowy leasingu z poprzedzającą ją umową sprzedaży. *Sale and lease back* pełni wyjątkową funkcję kredytową. W przypadku trudnej sytuacji finansowej jednostki, której grozi np. utrata bieżącej płynności finansowej, może ona sprzedać własne środki trwałe, a następnie je leasingować. Wywołuje to odpowiednie skutki ewidencyjne.

Leasing jest umową, w której leasingodawca przenosi na leasingobiorcę, w zamian za płatność lub serię płatności, prawo do korzystania ze składnika aktywów przez ustalony okres.

Operacje leasingu klasyfikuje się jako:

- leasing finansowy,
 - leasing operacyjny
- zależnie od tego, czy leasingodawca przeniósł lub leasingobiorca przejął ryzyko i korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu.

Leasing finansowy zasadniczo przenosi całe ryzyko i korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu, niezależnie od tego, czy tytuł własności został przeniesiony, czy nie.

Wszelkie pozostałe operacje leasingu klasyfikuje się jako leasing operacyjny.

ENCYKLOPEDIA KSIĘGOWEGO

Leasing zwrotny polega na sprzedaży określonego przedmiotu spółce leasingowej przez jego dotychczasowego właściciela, a następnie na zawarciu umowy leasingu tego przedmiotu. W ten sposób zmienia się właściciel rzeczy, ale nie zmienia się korzystający. Zatem sprzedający poprzez zawarcie umowy leasingu zwrotnego, staje się leasingobiorcą i może nadal korzystać z rzeczy, a uzyskaną z jej sprzedaży cenę może przeznaczyć na inne cele. Natomiast kupujący przedmiot leasingu staje się leasingodawcą, wobec którego korzystający zobowiązuje się do uiszczania rat leasingowych.

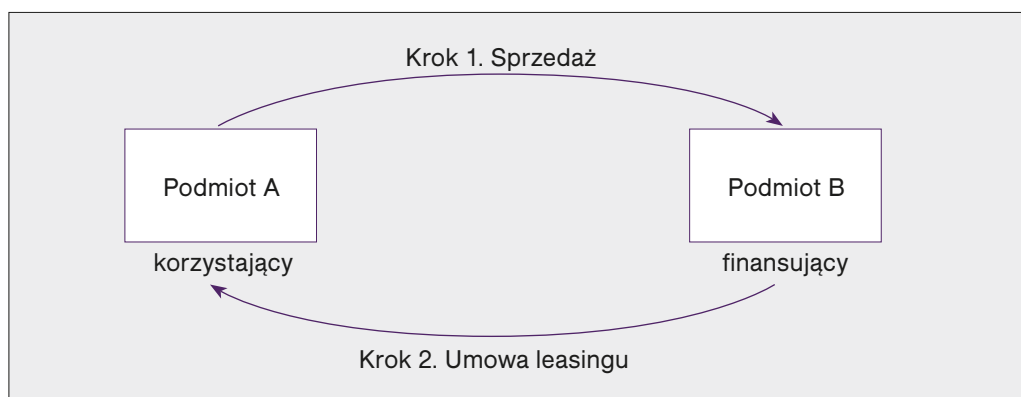
– patrz: www.inforfk.pl, hasło: „Leasing zwrotny”

2.1. Leasing zwrotny

W przypadku leasingu zwrotnego leasingobiorca sprzedaje nabyte przez siebie środki inwestycyjne firmie leasingowej, z równoczesnym zastrzeżeniem dla siebie prawa ich dalszego użytkowania na warunkach ustalonych w umowie leasingu. Według tej formuły przedmiotem umowy leasingu jest zamiana prawa własności danego dobra na takie prawo, które pozwoli na korzystanie z niego po cenie, która odzwierciedla jego bieżącą wartość rynkową.

Od chwili zawarcia umowy sprzedaży właścicielem przedmiotu w sensie prawnym jest finansujący (nabywca). Mimo sprzedaży danej rzeczy korzystający nadal z niej korzysta, gdyż właściciel, w sensie ekonomicznym, się nie zmienił.

Schemat. Leasing zwrotny



Taka konstrukcja umowy powoduje, że jednostka uzyskaną cenę ze sprzedaży rzeczy może przeznaczyć na inne cele, zwiększając swoje aktywa obrotowe, które może wykorzystać w taki sposób, aby przynosiły szybszy i wyższy dochód, przy jednoczesnej możliwości korzystania ze zbytych środków trwałych.

Leasing zwrotny może przynieść korzyści przede wszystkim tym jednostkom, które posiadają wysoką wartość środków trwałych, przy jednoczesnych niedostatkach kapitału obrotowego, lub chcą w krótkim czasie pozyskać kapitał na dalsze inwestycje.

2.2. Korzyści wynikające z zawarcia umowy leasingu zwrotnego

Umowa leasingu zwrotnego zwiększa płynność przedsiębiorstwa dzięki sprzedaży środków inwestycyjnych, urządzeń technicznych (pojazdów i maszyn), sprzętu (np. infrastruktury informatycznej) bądź nieruchomości, takich jak biura lub pomieszczenia wykorzystywane na potrzeby prowadzonej działalności. Jednocześnie jednostka korzysta ze wszystkich zalet leasingu, w tym istotnych korzyści kapitałowych i podatkowych.

Leasing zwrotny może być z powodzeniem wykorzystywany przez duże, średnie i małe przedsiębiorstwa oraz w różnych sektorach, w tym w przemyśle, transporcie, logistyce, usługach i ochronie zdrowia.

Leasing zwrotny zapewnia leasingobiorcy wiele korzyści, takich jak:

- odzyskanie kapitału zamrożonego w środkach trwałych,
- poprawa płynności finansowej,
- obniżenie zobowiązań podatkowych,
- finansowanie 100% inwestycji, łącznie z podatkiem VAT, itp.,
- wzmocnienie bilansu,
- wyższa ocena kredytowa,
- zachowanie dotychczasowych linii kredytowych,
- stałe płatności, co pomaga przedsiębiorstwu zaplanować przepływy pieniężne, budżet.

2.3. Przedmiot leasingu zwrotnego

Przedmiotem leasingu zwrotnego może być każdy składnik majątku trwałego jednostki, który podlega amortyzacji.

UWAGA!

Przedmiotem leasingu zwrotnego nie mogą być grunty.

2.4. Wycena przedmiotów leasingu zwrotnego

Ważnym elementem transakcji leasingu zwrotnego jest wycena składnika majątku będącego przedmiotem umowy. Wartością przedmiotu leasingu jest wartość rynkowa; nie bierze się pod uwagę wartości księgowej.

PRZYKŁAD 1

Jednostka posiada w swoich księgach rachunkowych budynek produkcyjny o:

- wartości początkowej: 4 000 000 zł,
- dotychczasowym umorzeniu: 1 000 000 zł,
- wartości księgowej 3 000 000 zł (4 000 000 zł – 1 000 000 zł).

Licencjonowany rzeczoznawca majątkowy dokonał wyceny budynku. Został on wyceniony w wartości, za jaką można go kupić na rynku, tj. za cenę 10 000 000 zł. Zatem umowa leasingu zwrotnego będzie zawarta na wartość środka w cenie rynkowej, tj. 10 000 000 zł.

2.5. Zasady rachunkowości stosowane przy leasingu zwrotnym

Ustawa o rachunkowości nie reguluje pojęcia leasingu zwrotnego i nie są w niej określone zasady ujmowania operacji leasingu zwrotnego w księgach rachunkowych. W ustawie nie ma także szczegółowych zasad ustalania przychodów i kosztów finansującego oraz kosztów dotyczących leasingu u korzystającego.

Ustawa o rachunkowości wskazuje w wykazie informacji dodatkowych, jakie dodatkowe informacje powinny być ujawnione w sprawozdaniu finansowym jednostki. W informacji dodatkowej jednostka powinna zatem przedstawić wartość nieamortyzowanych środków trwałych używanych m.in. na podstawie umów leasingu.

W przepisach krajowych nie ma szczegółowych rozwiązań w zakresie leasingu zwrotnego, dlatego zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy jednostki mogą stosować uregulowania zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem, dzierżawa”.

W księgach rachunkowych ujęcie operacji sprzedaży i leasingu zwrotnego zależy od zawartej umowy leasingu, która może mieć charakter umowy leasingu finansowego lub leasingu operacyjnego.

Tabela. Zasady ujmowania zysków lub strat na sprzedaży aktywów, które następnie przejmowane są w leasing zwrotny

Lp.	Charakter sprzedaży i leasingu zwrotnego	Wynik na transakcji	Sposób ujęcia w księgach rachunkowych	Uwagi
1.	Leasing finansowy	Nadwyżka przychodów ze sprzedaży ponad wartość bilansową przedmiotu leasingu	Rozliczana w czasie i odpisywana przez okres leasingu	Nie powinna być odnieszona w przychody
2.	Leasing operacyjny	1. Transakcja została zawarta w cenach odpowiadających wartości godziwej przedmiotu leasingu	Straty lub zyski z transakcji należy uwzględnić w wyniku finansowym w okresie, w którym transakcja została zrealizowana	
		2. Cena sprzedaży jest niższa od wartości godziwej	Należy niezwłocznie ująć w przychodach lub kosztach ewentualne zyski lub straty	Wyjątkiem jest sytuacja, gdy stratę kompensują przyszłe opłaty leasingowe – niższe od cen rynkowych. W takim przypadku stratę należy rozliczać w czasie i odpisywać proporcjonalnie do opłat leasingowych przez przewidywany okres użytkowania składnika aktywów
		3. Cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą przedmiotu leasingu	Kwotę przekraczającą wartość godziwą należy rozliczyć w czasie i amortyzować przez okres użytkowania składnika aktywów	

Przy finansowym leasingu zwrotnym leasingodawca zapewnia finansowanie leasingobiorcy. Zabezpieczeniem transakcji jest składnik aktywów będący przedmiotem leasingu. W momencie zawarcia transakcji sprzedający (leasingobiorca) nie może ująć nadwyżki wpływów ze sprzedaży nad wartością bilansową składnika aktywów jako zysku. Zysk ten należy rozliczać przez okres trwania leasingu.

UWAGA!

Nie należy kompensować przychodów z leasingu z kosztami leasingu.

W księgach rachunkowych zysk lub stratę na transakcji rozliczanej w czasie trwania leasingu należy ująć w „Pozostałych przychodach operacyjnych” lub „Pozostałych kosztach operacyjnych”.

Przy operacyjnym leasingu zwrotnym

cenę ustala się na podstawie wartości godziwej, a zyski lub straty ujmuje się bezpośrednio w rachunku zysków i strat w „Pozostałych przychodach operacyjnych” lub „Pozostałych kosztach operacyjnych”, z wyjątkiem sytuacji, gdy wartość sprzedaży jest wyższa od wartości godziwej. Wówczas kwotę przekraczającą wartość godziwą należy rozliczyć w czasie i amortyzować przez okres użytkowania składnika aktywów.

2.6. Sprzedaż środka trwałego w ujęciu bilansowym i podatkowym

Przy sprzedaży środka trwałego lub środka trwałego w budowie przychodem jednostki jest wartość określona w umowie kupna-sprzedaży zawartej z firmą leasingową, a następnie potwierdzona wystawioną fakturą VAT.

Warto zwrócić uwagę na moment ujęcia przychodu dla celów bilansowych i podatkowych związanego z tą operacją.

2.6.1. Ujęcie bilansowe

Ewidencja transakcji sprzedaży zależy od tego, czy mamy do czynienia z leasingiem finansowym czy leasingiem operacyjnym. Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu finansowego, to nadwyżkę przychodu ze sprzedaży środka trwałego lub środka trwałego w budowie nad jego wartością bilansową należy rozliczyć w czasie i uznać za przychody proporcjonalnie do okresu trwania umowy.

Jeżeli natomiast leasing zwrotny ma charakter leasingu operacyjnego, a cena sprzedaży składnika środka trwałego lub środka trwałego w budowie stanowi jego wartość rynkową, to nadwyżkę przychodu ze sprzedaży nad wartością bilansową tego środka uznaje się za przychody tego okresu, w którym została osiągnięta.

2.6.2. Ujęcie podatkowe

Za datę powstania przychodu podatkowego ze sprzedaży środka trwałego lub środka trwałego w budowie uznaje się dzień wystawienia faktury na rzecz firmy leasingowej, bez względu na to, jaki charakter ma zawarta umowa leasingu zwrotnego – finansowy czy operacyjny.

PRZYKŁAD

Umowa ma charakter leasingu finansowego.

Ewidencja księgowa u leasingobiorcy

Założenia

Jednostka „GIGANT” posiada maszynę produkcyjną zaewidencjonowaną w księgach rachunkowych w grupie 4 KŚT.

Wartość księgowa maszyny:

- wartość początkowa: 1 000 000 zł,
- dotychczasowe umorzenie: 200 000 zł,
- wartość netto: 800 000 zł.

Jednostka podpisała umowę leasingu zwrotnego tej maszyny.

Cena sprzedaży maszyny jest równa wartości godziwej i wynosi:

- wartość netto: 1 880 000 zł,
- 23% VAT: 432 400 zł,
- wartość brutto: 2 312 400 zł.

Umowa leasingu zwrotnego została zawarta na okres trzech lat.

Firma leasingowa wystawiła fakturę na kwoty:

- wartość netto 2 096 000 zł, z tego:
 - wartość przedmiotu leasingu: 1 880 000 zł,
 - część odsetkowa: 216 000 zł;
- VAT naliczony: 482 080 zł.

Środek trwały jest amortyzowany stawką 14%.

Ewidencja księgowa

1. Wyksięgowanie z ewidencji księgowej maszyny przeznaczonej do sprzedaży firmie leasingowej:

Wn „Umorzenie środków trwałych” 200 000,00 zł

Wn „Pozostałe koszty operacyjne” 800 000,00 zł

- w analityce: sprzedaż środka trwałego

Ma „Środki trwałe” 1 000 000,00 zł

- w analityce: maszyny i urządzenia techniczne

2. Sprzedaż środka trwałego firmie leasingowej:

Wn „Rozrachunki z odbiorcami” 2 312 400,00 zł

- w analityce: firma leasingowa

Ma „Pozostałe przychody operacyjne” 1 880 000,00 zł

Ma „VAT należny” 432 400,00 zł

3. Zysk na sprzedaży przedmiotu leasingu:

Wn „Pozostałe koszty operacyjne” 1 080 000,00 zł

Ma „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” 1 080 000,00 zł

4. Przyjęcie maszyny produkcyjnej do ewidencji na podstawie faktury VAT wystawionej przez firmę leasingową, obejmującej:
- a) cenę nabycia sprzedanego środka trwałego
- | | |
|---|-----------------|
| Wn „Środki trwałe” | 1 880 000,00 zł |
| Ma „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu” | 1 880 000,00 zł |
- b) korektę o zysk na sprzedaży
- | | |
|---|-----------------|
| Wn „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” | 1 080 000,00 zł |
| Ma „Środki trwałe” | 1 080 000,00 zł |
- c) część odsetkową
- | | |
|--|---------------|
| Wn „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” | 216 000,00 zł |
| Ma „Zobowiązania leasingowe” | 216 000,00 zł |
- d) VAT
- | | |
|-------------------------------------|---------------|
| Wn „VAT naliczony” | 482 080,00 zł |
| Ma „Zobowiązania leasingowe” | 482 080,00 zł |
5. Opłata leasingowa:
- | | |
|-----------------------------------|--------------|
| Wn „Rozliczenie zakupu” | 58 222,22 zł |
| Ma „Pozostałe rozrachunki” | 58 222,22 zł |
6. Rozliczenie opłaty leasingowej:
- część kapitałowa
- | | |
|---|--------------|
| Wn „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu” | 52 222,22 zł |
| 1 880 000 zł : 36 rat = 52 222,22 zł | |
- część odsetkowa
- | | |
|--------------------------------|--------------|
| Wn „Koszty finansowe” | 6 000,00 zł |
| 216 000 zł : 36 rat = 6000 zł | |
| Ma „Rozliczenie zakupu” | 58 222,22 zł |
7. Amortyzacja środka trwałego:
(1 080 000 zł x 14%) : 12 miesięcy = 12 600 zł
- | | |
|--|--------------|
| Wn „Amortyzacja” | 12 600,00 zł |
| Ma „Umorzenie środków trwałych” | 12 600,00 zł |

Dalsze księgowania jak przy leasingu finansowym

Środki trwałe			Umorzenie środków trwałych		
Sp.)	1 000 000,00	1 000 000,00 (1	1)	200 000,00	200 000,00 (Sp.
4a)	1 880 000,00	1 080 000,00 (4b			12 600,00 (7
Pozostałe koszty operacyjne			Rozrachunki z odbiorcami		
1)	800 000,00		2)	2 312 400,00	
Pozostałe przychody operacyjne			Rozliczenia międzyokresowe przychodów		
		1 880 000,00 (2	4b)	1 080 000,00	1 080 000,00 (3
Pozostałe koszty operacyjne		VAT należny	Zobowiązania leasingowe		
3)	1 080 000,00	432 400,00 (2			216 000,00 (4c
					482 080,00 (4d

Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu		Rozliczenie zakupu	
6)	52 222,22	1 880 000,00 (4a)	58 222,22 (6)
Rozliczenia międzyokresowe kosztów		VAT naliczony	
4c)	216 000,00	4d)	482 080,00
Pozostałe rozrachunki		Koszty finansowe	
		6)	6 000,00
		Amortyzacja	
7)	12 600,00		

2.7. Operacyjny leasing zwrotny

Jeśli leasing zwrotny ma charakter leasingu operacyjnego, wówczas z zasady ujmuje się w danym okresie wszystkie zyski i straty z całej transakcji. Jeżeli jednak cena sprzedaży znacząco odbiega od wartości godziwej przedmiotu leasingu, to nie można ująć całego zysku na sprzedaży w wyniku danego okresu.

W odróżnieniu od leasingu finansowego w czasie rozliczana jest tylko ta część, która przewyższa wartość godziwą przedmiotu leasingu, a nie jego wartość bilansową.

W przypadku gdy cena sprzedaży jest niższa od wartości godziwej, różnicę tę można rozliczyć w czasie tylko wtedy, gdy niska cena sprzedaży jest rekompensowana przez opłaty leasingowe ustalone na poziomie niższym, niż wskazywałyby na to dane rynkowe.

Bez względu na okoliczności, od razu ujmujemy stratę w wysokości różnicy między wartością bilansową a wartością godziwą (w czasie rozliczamy tylko różnicę między wartością godziwą a ceną sprzedaży).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 ust. 4–5, art. 6, art. 10 ust. 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 330; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 615
- art. 12 ust. 3a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 615
- pkt VIII.1–5 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”

Joanna Gawrońska – biegły rewident

3. Wycena materiałów biurowych i paliwa – zasady wynikające z polityki rachunkowości

PROBLEM

Spółka przyjęła w swojej polityce rachunkowości uproszczenie pozwalające na zaliczanie do kosztów (rachunkowo) jednorazowo

zakupu m.in. materiałów biurowych oraz paliwa. Czy w związku z tym ma obowiązek prowadzenia inwentaryzacji na koniec roku (wynika on z przepisów), czy też żeby taką inwentaryzację przeprowadzać, powinna mieć zapisany ten obowiązek w polityce rachunkowości?

RADA ➤ **Z ustawy o rachunkowości wynika, że jednostka może przyjąć uproszczenia w zakresie metody wyceny zapasów i może zastosować metodę wynikającą z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor, tj. zaliczyć wartość materiałów i towarów na dzień ich zakupu w koszty. Stosując tę metodę, ma jednocześnie obowiązek ustalania stanu tych składników i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu (czyli przeprowadzania inwentaryzacji tych składników) nie później niż na dzień bilansowy.**

UZASADNIENIE ➤ Paliwo i materiały biurowe stanowią specyficzną grupę materiałów. Zgodnie z literalnym brzmieniem definicji materiałów należy je zaliczyć do tej kategorii. Kwestię ich rozliczenia należałoby jednak rozpatrywać przede wszystkim z punktu widzenia istotności: czy na dzień bilansowy paliwo pozostałe w bakach samochodów oraz materiały biurowe stanowią wartość istotną, czy też nie. Gdy wartość ta jest nieistotna, jednostka mogłaby zmienić swoją politykę rachunkowości w zakresie wyceny tych składników. Poprawnym rozwiązaniem byłoby uznawanie zużycia tych materiałów za koszt w momencie ich zakupu. W konsekwencji należałoby opisać zasady ich rozliczania nie jako zapasy, ale w części polityki rachunkowości dotyczącej rachunku zysków i strat jako koszty zaliczone do „Zużycia materiałów i energii”.

Takie rozwiązanie uzasadniają również ograniczenia kosztowe. Jak wynika z Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, stosując kryterium ograniczeń kosztowych, należy oceniać, czy korzyści płynące z dostarczenia określonej informacji uzasadniają ponoszenie kosztów w celu dostarczenia i wykorzystania tej informacji.

Jeżeli jednak jednostka przyjmuje w swojej polityce rachunkowości, że materiały biurowe i paliwo to składniki zapasów, to takie ujęcie problemu oznacza, że:

- jednostki muszą dokonać wyboru w ramach polityki rachunkowości w zakresie metody ewidencji materiałów i innych składników zapasów, ponieważ uor daje różne możliwości ewidencji,
- jeżeli jednostka w ramach polityki rachunkowości dokonała wyboru metody wynikającej z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor, to konsekwencją stosowania tej metody jest konieczność przeprowadzenia inwentaryzacji składników zaliczonych do zapasów i korygowania odpowiednio kosztów najpóźniej na dzień bilansowy.

W związku z tym, jeżeli w polityce rachunkowości jednostki przyjęto szczegółowe zasady, że paliwo i materiały biurowe traktuje się zgodnie z literalnym brzmieniem definicji materiałów i stosuje metodę ewidencji zgodnie z art. 17 ust. 2 pkt 4 dotyczącą tych składników, wówczas jednostka nie musi dodatkowo opisywać, że przeprowadza inwentaryzację tych składników na dzień bilansowy, ponieważ obowiązek ten wynika z przyjęcia tej metody.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 330; ost.zm. z Dz.U. 2016 r. poz. 615

dr Gyöngyvér Takáts – specjalista ds. rachunkowości

1. Czy niedobory magazynowe mogą stanowić koszt uzyskania przychodu

PROBLEM Czy zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych prawidłowe będzie zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wartości ujawnionych niedoborów magazynowych oraz zmniejszanie tych kosztów o wartość stwierdzonych nadwyżek magazynowych wykazywanych w trakcie inwentaryzacji materiałów spółki (inwentaryzacji kontrolnych organizowanych w trakcie roku obrotowego lub w trakcie rocznej inwentaryzacji magazynu)?

RADA Stwierdzone niedobory (straty) mogą zostać zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów, jeżeli powstały niezależnie od woli podatnika, a więc są niezawinione. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Ponieważ straty w towarach handlowych nie zostały wymienione w przywołanym art. 16, zastosowanie znajduje ogólna reguła wynikająca z art. 15 ust. 1, mówiąca o istnieniu związku przyczynowo-skutkowego poniesionych kosztów z uzyskiwanym przez podatnika przychodem. Dodatkowo przytoczyć należy zapis art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który stanowi m.in., że podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy.

Przepis ten nawiązuje w swej treści do ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.). Wprawdzie przepisy tej ustawy nie wymieniają wprost dokumentacji niezbędnej do udokumentowania strat powstałych w środkach obrotowych (towarach handlowych), jednak stanowią w art. 27, że zarówno przeprowadzenie, jak i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Z tego wynika, że do uznania poniesionych strat (niedoborów) za koszt uzyskania przychodów nie wystarczy samo stwierdzenie stanu faktycznego posiadanych towarów handlowych (sporządzenie spisu z natury i ustalenie powstałych różnic), lecz niezbędne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego przyczyny i okoliczności powstania rozbieżności w postaci niedoborów i nadwyżek w środkach obrotowych, pozwalającego stwierdzić jednoznacznie, że ujawniona w trakcie inwentaryzacji strata w towarach powstała, mimo że podatnik dołożył należytej staranności w celu jej uniknięcia.

Stwierdzone niedobory (straty) mogą zostać zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów, jeżeli powstały niezależnie od woli podatnika, a więc są niezawinione. W tym celu należy odpowiednio udokumentować fakt poniesienia straty, przy czym dokumentem takim mogą być na przykład: protokół opisujący zdarzenie, wskazujący datę powstania zdarzenia, jego przyczynę i dokładne obliczenie wielkości straty, uzupełniony o protokół policji w przypadku kradzieży bądź zgłoszenie szkody instytucji ubezpieczeniowej oraz pisemne wyjaśnienia osób materialnie odpowiedzialnych. Zatem kosztem uzyskania przychodów mogą być tylko straty w towarach handlowych w tej części, w jakiej zostały uznane za niezawinione i których okoliczności powstania oraz przyczyny zostały wyczerpująco udokumentowane. Nie stanowią bowiem kosztu uzyskania przychodów straty będące wynikiem braku staranności bądź nieracjonalnego działania podatnika, nawet jeśli mieszczą się w normach ustalonych przez daną jednostkę gospodarczą.

Reasumując, spółka może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wartości ujawnionych niedoborów towarów handlowych wykazywanych w trakcie comiesięcznych inwentaryzacji kontrolnych oraz w rocznej inwentaryzacji magazynu, gdyż są one niezawinione – są normalnym, chociaż niechcianym następstwem działania w tej branży i ich występowanie w toku działalności spółki, pomimo dołożenia należytej staranności, jest nieuniknione. Potwierdza to m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 czerwca 2008 r. (sygn. IP-PB3-423-484/08-2/MK).

W sytuacji natomiast gdy w wyniku inwentaryzacji pojawią się nadwyżki towaru, należy je wykazywać jako przychód, na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie bowiem z powszechnie pojmowaną linią orzecznictwa do kosztów uzyskania przychodów danego okresu można zaliczyć koszt zakupu towaru, który w danym okresie został sprzedany. Stwierdzenie więc na pewnym etapie magazynowania, że jest go za dużo, tj. więcej, niż wynika z dokumentacji księgowej, nie upoważnia do korekty kosztów uzyskania przychodów. Jeśli natomiast w wyniku rozliczenia ostatecznego (w trakcie roku czy na koniec roku) dokumentacji księgowej sprzedawanego towaru spółka stwierdzi, że pozostała jej część towaru w ilości większej niż zakupiona, to kwota odpowiadająca wartości zakupu tej części towarów powinna powiększać przychód jako wartość otrzymanych nieodpłatnie świadczeń, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, za okres, w którym tę okoliczność stwierdzono.

Ewidencja księgowa niedoborów

1. Ujawnienie niedoboru magazynowego
Wn „Rozliczenie niedoborów”
Ma „Zapasy”
2. Ujęcie na kontach niezawinionych niedoborów
Wn „Pozostałe koszty operacyjne”
Ma „Rozliczenie niedoborów”

oprac. **dr Gyöngyvér Takáts**

1. Dalsze zmiany w hipotece na nieruchomości rolnej oraz w obrocie ziemią po 16 sierpnia 2016 r.

Kolejna nowelizacja ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz ustawy o księgach wieczystych i hipotece została dokonana ustawą z 9 lipca 2016 r. Przywraca ona możliwość kształtowania sumy hipoteki ustanawianej na nieruchomości rolnej przez same strony umowy (kredytowej), czyli przez właściciela gruntu/nieruchomości rolnej i bank. Zmiany obowiązują od 16 sierpnia 2016 r. Oznacza to powrót do stanu prawnego obowiązującego przed 30 kwietnia 2016 r., kiedy to suma hipoteki ustanawianej na nieruchomości rolnej była kształtowana na podstawie ustaleń samych stron umowy kredytowej.

30 kwietnia 2016 r. weszła w życie ustawa z 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw. Na jej mocy wprowadzono zmiany m.in. w zakresie zasad obrotu ziemią rolną oraz zasad ustanawiania hipotek na nieruchomościach rolnych (dokonano nowelizacji m.in. ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz ustawy o księgach wieczystych i hipotece), które zaczęły obowiązywać od 30 kwietnia 2016 r.

1.1. Hipoteka na nieruchomości rolnej ustanawiana po 16 sierpnia 2016 r.

Ustawą z 6 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz ustawy o księgach wieczystych i hipotece uchylono przepis zawarty w art. 68 ust. 2a. Odpowiednio z dniem 16 sierpnia 2016 r. przywrócono możliwość określenia wartości/sumy hipoteki ustanawianej na nieruchomości rolnej przez strony umowy, tj. przez samego rolnika i bank/instytucję kredytującą/finansującą, bez ingerencji ustawodawcy.

Zmiana ta oznacza, że w praktyce to sam rolnik ubiegający się o kredyt/właściciel gruntu (nieruchomości rolnej) oraz bank/instytucja finansująca mogą wspólnie ustalać, w drodze porozumienia, wartość nieruchomości rolnej przy udzielaniu kredytu hipotecznego. Suma hipoteki na nieruchomości rolnej będzie teraz kształtowana przez same strony umowy przy ustalaniu hipoteki (tj. według zasad obowiązujących przed 30 kwietnia 2016 r.).

UWAGA!

16 sierpnia 2016 r. przestało obowiązywać ograniczenie sumy hipoteki ustanawianej na nieruchomości rolnej do jej wartości. Obecnie możliwe jest ustanowienie hipoteki na nieruchomości rolnej w wysokości wyższej aniżeli wartość tej nieruchomości.

PRZYKŁAD 1

Stefan K. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą PHU „Nowy Folwark” chce kupić nowy kombajn. Na ten cel zamierza zaciągnąć kredyt w banku XYZ

w wysokości 250 000 zł. Bank zgodził się na udzielenie takiego kredytu, ale zażądał zabezpieczenia hipotecznego na nieruchomości rolnej stanowiącej własność kredytobiorcy, zapisanej w KW nr XXXXXXXXXX. Pozytywna decyzja kredytowa zapadła 19 sierpnia 2016 r., co oznacza, że w zakresie ustanowienia hipoteki na nieruchomości rolnej Stefana K. znajdą zastosowanie nowe przepisy (obowiązujące od 16 sierpnia 2016 r.).

Stefan K. wnioskował o ten kredyt 16 sierpnia 2016 r., ale z ostrożności zlecił wykonanie operatu szacunkowego swojej nieruchomości, która miałaby stanowić zabezpieczenie hipoteczne potencjalnego kredytu. Zgodnie ze sporządzonym operatem szacunkowym wartość rynkowa nieruchomości rolnej stanowiącej własność Stefana K. i mającej stanowić zabezpieczenie udzielanego kredytu wynosi 200 000 zł.

Bank XYZ żąda zabezpieczenia kredytu na poziomie 300 000 zł (hipoteka ma zabezpieczać kapitał i odsetki oraz dodatkowe koszty).

W związku z nowelizacją przepisów Stefan K. może złożyć wniosek o ustanowienie hipoteki na zabezpieczenie kredytu udzielanego mu przez bank XYZ, mimo że wartość rynkowa jego nieruchomości jest niższa niż suma hipoteki ustalona przez bank.

Sąd wieczystoksięgowy, wobec uchylenia przepisu zawartego w art. 68 ust. 2a UKWiH, nie będzie mieć podstaw do oddalenia wniosku o wpis takiej hipoteki. Do wniosku o wpis hipoteki na tej nieruchomości nie trzeba będzie załączać także operatu szacunkowego. Może mieć on tylko znaczenie informacyjnej dla banku, natomiast nie stanowi już obligatoryjnego załącznika do wniosku o wpis hipoteki na nieruchomości rolnej.

1.2. Postępowania wszczęte po 16 sierpnia 2016 r.

Do postępowań wieczystoksięgowych związanych z wpisem hipoteki na nieruchomości rolnej wszczętych 16 sierpnia 2016 r. lub po tym dniu, stosuje się znowelizowane przepisy, zgodnie z którymi wartość hipoteki ustanawianej na nieruchomości rolnej ustalają strony umowy kredytowej, bez ingerencji ustawodawcy.

1.3. Postępowania wszczęte po 30 kwietnia 2016 r. i zakończone przed 16 sierpnia 2016 r.

W przypadku postępowań wieczystoksięgowych dotyczących wpisu hipoteki na nieruchomości rolnej wszczętych po 30 kwietnia 2016 r. i zakończonych przed 16 sierpnia 2016 r. obowiązują przepisy ustawy z 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw. Oznacza to, że sąd wieczystoksięgowy dokonywał wpisu takiej hipoteki według obowiązującego wówczas przepisu zawartego w dodanym art. 68 ust. 2a UKWiH. Oznacza to, że suma takiej hipoteki nie może przewyższać wartości rynkowej nieruchomości, na której została ustanowiona, co sąd ustalał na podstawie załączanego do wniosku operatu szacunkowego nieruchomości sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego.

1.4. Postępowania wszczęte po 30 kwietnia 2016 r. i niezakończone do 16 sierpnia 2016 r.

Z kolei do postępowań wieczystoksięgowych związanych z wpisem hipoteki na nieruchomości rolnej wszczętych po 30 kwietnia 2016 r., ale niezakończonych do 16 sierpnia 2016 r., stosuje się nowe przepisy, tj. przepisy UKWiH w brzmieniu nadanym ustawą z 6 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz ustawy o księgach wieczystych i hipotece (która uchylili art. 68 ust. 2a UKWiH).

Oznacza to, że jeśli wniosek o wpis do księgi wieczystej hipoteki na nieruchomości rolnej został wprawdzie złożony we właściwym sądzie wieczystoksięgowym po 30 kwietnia 2016 r. (czyli według stanu prawnego, w którym obowiązywał art. 68 ust. 2a UKWiH, tj. gdy do wniosku konieczne było załączenie operatu szacunkowego nieruchomości, według którego sąd weryfikował, czy suma wnioskowanej hipoteki nie przewyższa wartości rynkowej nieruchomości wynikającej z przedłożonego przez wnioskodawcę operatu), ale nie został jednocześnie rozpoznany przez sąd do 16 sierpnia 2016 r., wówczas jego rozpatrzenie przez sąd powinno nastąpić na podstawie nowych przepisów, tj. wpis hipoteki na podstawie takiego wniosku nastąpi zgodnie z nowymi zasadami, bez konieczności ograniczenia sumy hipoteki do wartości nieruchomości i bez konieczności załączenia do wniosku operatu/wyceny nieruchomości.

PRZYKŁAD 2

Stefan Nowak (rolnik) w ramach prowadzonej działalności rolnej zaciągnął w banku XYZ kredyt w wysokości 500 000 zł na zakup maszyn rolniczych. Zabezpieczeniem kredytu ma być hipoteka na nieruchomości rolnej kredytobiorcy zapisanej w księdze wieczystej KW nr XXXXXXXX.

20 maja 2016 r. wniosek o wpis hipoteki w celu zabezpieczenia kredytu został złożony we właściwym miejscowo sądzie wieczystoksięgowym – w którym wnioskowano o wpis hipoteki w wysokości 600 000 zł. Z załączonego do wniosku operatu szacunkowego, sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego, wynikało, że wartość rynkowa przedmiotowej nieruchomości wynosi 550 000 zł.

Sąd wieczystoksięgowy rozpoznał wniosek o wpis tej hipoteki 22 sierpnia 2016 r. i zgodnie z art. 3 ustawy z 6 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz ustawy o księgach wieczystych i hipotece zastosował przepisy obowiązujące od 16 sierpnia 2016 r., uwzględniając wniosek i dokonując wpisu wnioskowanej hipoteki (mimo że suma hipoteki była wyższa o 50 000 zł niż wartość rynkowa nieruchomości wynikająca z operatu szacunkowego).

Gdyby sąd rozpoznał wniosek w tej sprawie przed 16 sierpnia 2016 r., wówczas kierując się przepisem zawartym w art. 68 ust. 2a UKWiH, musiałby oddalić ten wniosek (odmawiając wpisu), ponieważ suma wnioskowanej hipoteki przewyższa wartość rynkową nieruchomości wynikającą z operatu szacunkowego załączonego do wniosku, a sąd byłby zobligowany kierować się danymi zawartymi w operacie.

1.5. Pozostałe zmiany w obrocie ziemią rolną obowiązujące od 16 sierpnia 2016 r.

W wyniku wprowadzonej nowelizacji:

- a) wyłączone spod stosowania ustawy z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego:
- nieruchomości rolne stanowiące drogi wewnętrzne (przed nowelizacją były już problematyczne ze zbywaniem tego typu nieruchomości, które niejednokrotnie stanowią dojazd do nieruchomości o powierzchni mniejszej niż 0,3 ha),
 - zakupy dokonywane przez parki narodowe na cele związane z ochroną przyrody (parki narodowe będą mogły kupować ziemię rolną);
- b) ograniczono możliwość stosowania przez Agencję Nieruchomości Rolnych (ANR) uprawnień do nabycia udziałów i akcji w spółkach prawa handlowego (m.in. w przypadku, gdy nabywcami miałyby być osoby bliskie zbywcy, lub nabycie miałyby nastąpić w drodze dziedziczenia ustawowego).

UWAGA!

Po 16 sierpnia 2016 r. ograniczenia w nabywaniu nieruchomości rolnych nie dotyczą parków narodowych, gdy kupują one nieruchomości rolną na cele związane z ochroną przyrody.

Obecnie zatem przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego nie stosuje się do:

A. nieruchomości rolnych, które:

- wchodzi w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa,
- mają powierzchnię mniejszą aniżeli 0,3 ha,
- są drogami wewnętrznymi;

B. nabycia udziałów lub ich części we współwłasności nieruchomości o pow. mniejszej niż 0,3 ha lub nieruchomości stanowiących drogi wewnętrzne.

Do czynności prawnych związanych z realizacją uprawnienia ANR do nabycia udziałów i akcji w spółce prawa handlowego, będącej właścicielem nieruchomości rolnej, w stosunku do umów zawartych przed 16 sierpnia 2016 r., stosuje się nowe przepisy obowiązujące od 16 sierpnia 2016 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1, 2, 3, 4 i 5 ustawy z 6 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz ustawy o księgach wieczystych i hipotece – Dz.U. z 2016 r. poz. 1159

Emilia Bartkowiak – radca prawny

ARTYKUŁ na zamówienie

**Zadaj pytanie lub zaproponuj temat,
a my napiszemy o tym artykuł.**

Zamówienia prenumeraty „BIULETYNU głównego księgowego”:
bok@infor.pl, tel. 22 761 30 30, 801 626 666, www.bgk.infor.pl

1. Flota samochodowa w firmie – zasady rozliczania kosztów związanych z użytkowaniem samochodów służbowych przez pracowników



Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl

Samochody służbowe w firmie oddawane do dyspozycji pracownika w celach służbowych, prywatnych lub służbowo-prywatnych to coraz powszechniejsza praktyka, korzystna także z punktu widzenia pracodawcy. Auto służbowe jako narzędzie pracy ułatwia logistycznie pracę na odpowiednich stanowiskach, a także (w przypadku samochodów udostępnianych również w celach prywatnych) stanowi swoisty pozapłacowy bonus dla pracownika (głównie kadry zarządzającej). W praktyce pojawia się wiele wątpliwości, w jaki sposób rozliczać koszty związane z użytkowaniem pojazdów służbowych w przypadku nieodpłatnego użyczenia, częściowo odpłatnego użyczenia lub najmu w świetle obowiązujących przepisów dotyczących rozliczania używania samochodu służbowego do celów prywatnych.

Pracodawcy są zobowiązani – zarówno do celów podatkowych, jak i naliczania składek ZUS – rozpoznawać przychody pracowników z tytułu nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego używania samochodów służbowych do celów prywatnych.

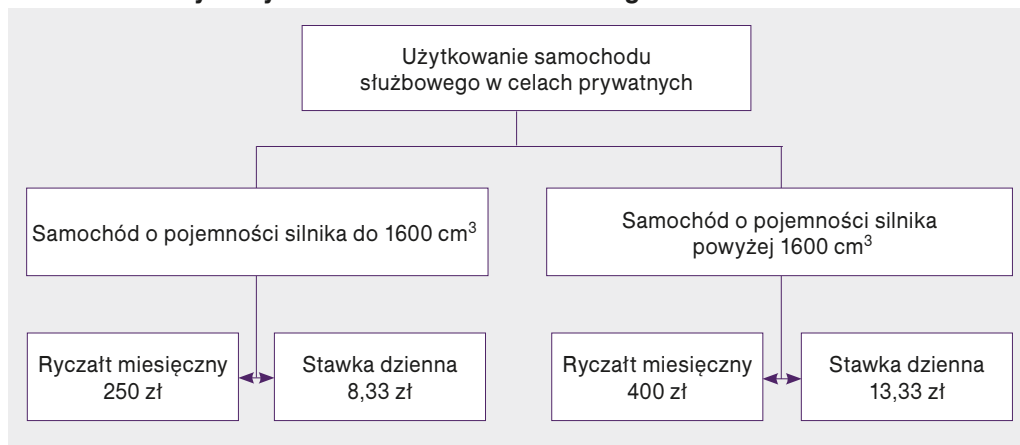
Jeżeli pracodawca umożliwia pracownikowi korzystanie z samochodu służbowego do celów prywatnych, to u pracownika powstaje przychód ze stosunku pracy z tytułu nieodpłatnych świadczeń, które pracodawca powinien doliczyć do zwykłych przychodów ze stosunku pracy osiąganych przez pracownika, a w konsekwencji uwzględnić przy potrącaniu zaliczek na podatek dochodowy (art. 12 ust. 1 ustawy o PIT).

Przepisy określające zryczałtowaną wysokość przychodów pracowników za użytkowanie samochodu służbowego do celów prywatnych są zawarte w znowelizowanym art. 12 ust. 2a–2c ustawy o PIT. Ich wysokość jest uzależniona od pojemności pojazdu, tj. w zależności od pojemności silnika przychód z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych wynosi:

- w przypadku pojazdu o pojemności silnika do 1600 cm³:
 - 250 zł miesięcznie,
 - 8,33 zł za każdy dzień wykorzystywania pojazdu do celów prywatnych;
- w przypadku pojazdu o pojemności silnika powyżej 1600 cm³:
 - 400 zł miesięcznie,
 - 13,33 zł za każdy dzień wykorzystywania pojazdu do celów prywatnych.

Wskazane wcześniej przepisy określają dwie kwoty, tj. miesięczną oraz dzienną.

Kwotyienne są uwzględniane, jeżeli samochody będą wykorzystywane przez pracowników do celów prywatnych tylko przez część miesiąca (np. ze względu na urlop pracownika lub fakt, że nie może on korzystać z samochodu do celów prywatnych w dni wolne od pracy – w przypadku garażowania auta w siedzibie pracodawcy).

Schemat. Zasady korzystania z samochodu służbowego**1.1. Nieodpłatne udostępnienie samochodu służbowego do celów prywatnych/służbowych**

Nieodpłatne korzystanie przez pracownika z samochodu służbowego w celach prywatnych wpływa na wysokość osiągniętego przez niego przychodu podlegającego opodatkowaniu. Pracownik otrzymuje od pracodawcy nieodpłatne świadczenie z tytułu wykorzystania samochodu służbowego do celów prywatnych, a wartość tego świadczenia, zgodnie z art. 12 ust. 2a ustawy o PIT, uzależniona jest od pojemności silnika.

UWAGA!

W celu prawidłowego ustalenia wysokości nieodpłatnego świadczenia w danym miesiącu pracownik powinien prowadzić ewidencję wyjazdów prywatnych.

rozlicza się je ryczałtem w wysokości odpowiednio 250 zł miesięcznie (przy pojemności silnika do 1600 cm³) lub 400 zł miesięcznie (przy pojemności silnika powyżej 1600 cm³). Jedynie w przypadku

gdy samochód będzie użytkowany w celach prywatnych przez niepełny miesiąc, wartość nieodpłatnego świadczenia ustala się w wysokości 1/30 za każdy dzień, w którym pojazd był wykorzystywany (odpowiednio według stawki dziennej w wysokości 8,33 zł lub 13,33 zł).

1.2. Dojazd do pracy samochodem służbowym

Pracownik, z którym zawarto umowę użytkowania pojazdu służbowego do celów prywatnych, niekoniecznie wykorzystuje ten pojazd w celach prywatnych wyłącznie w dni wolne od pracy. W zależności od postanowień zawartej z pracownikiem umowy o użytkowanie samochodu służbowego do celów prywatnych przyjmuje się, że przejazd z miejsca zamieszkania do zakładu pracy i z zakładu pracy do miejsca zamieszkania jest przejazdem służbowym lub

prywatnym (pojazd po godzinach pracy, a zatem w dzień roboczy, może być przez pracownika wykorzystywany także prywatnie).

W ustawie nie ma przepisów regulujących kwestię charakteru przejazdu z domu do zakładu pracy samochodem służbowym. W tej sprawie wypowiadały się jednak wielokrotnie organy podatkowe. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 1 września 2011 r. (sygn. ILPB2/415-642/11-2/JK) uznał, że przejazdy pracowników służbowym samochodem spod domu do biura firmy nie stanowią nieodpłatnego świadczenia (czyli są przejazdem służbowym). W związku z tym ich wartość nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych zgodnie z przepisami zawartymi w art. 12 ustawy o PIT.

W przypadku gdy samochód służbowy jest wykorzystywany w celach służbowych, wydatki związane z jego użytkowaniem nie stanowią dla pracownika przychodu ze stosunku pracy. Odpowiednio przejazdy z miejsca zamieszkania (miejsca garażowania służbowego samochodu oznaczonego w umowie o użytkowanie samochodu) do pracy oraz z pracy do miejsca zamieszkania, nie będą stanowiły przychodów ze stosunku pracy w formie nieodpłatnego świadczenia, ponieważ w tej sytuacji przejazdy stanowią realizację celu służbowego, jakim jest dbałość o powierzone mienie firmy. Cel ten wyraża się poprzez parkowanie samochodu służbowego w miejscu gwarantującym w najwyższym możliwym stopniu jego bezpieczeństwo, a tym samym stałą gotowość do użytkowania i osiągania przychodu. Jedynie gdyby pracownik wykorzystywał samochód służbowy do prywatnych celów, niezwiązanych z dojazdem do pracy, należałoby wydatki związane z użytkowaniem samochodu uznać za nieodpłatne świadczenie na rzecz pracownika.

Przejazdy pracowników samochodem służbowym z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy i w kierunku odwrotnym, jeżeli nie służą osobistym celom pracowników, lecz odbywają się w ramach realizacji zadań służbowych, nie stanowią nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 ustawy o PIT. Wartości tego świadczenia nie można więc zaliczyć do przychodu pracowników ze stosunku pracy (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 grudnia 2014 r., sygn. IBPBII/1/415-774/14/BD).

Przepisy dotyczące określania przychodu ze stosunku pracy, w szczególności odnoszące się do innych nieodpłatnych świadczeń, należy rozpatrywać w kontekście przepisów obowiązujących pracowników, a określających m.in. zasady użytkowania i dbania o powierzone pracownikom mienie. Zgodnie z art. 124 § 2 Kodeksu pracy pracownik odpowiada w pełnej wysokości również za szkodę w mieniu powierzonym mu z obowiązkiem zwrotu albo do wyliczenia się. Odpowiednio należy przyjąć, że realizacja obowiązków służbowych przez pracownika nie może generować dla tego pracownika dodatkowego przychodu ze stosunku pracy. Tym samym pracownicy dojeżdżający samochodami służbowymi z miejsca zamieszkania,

UWAGA!

Warunkiem nieuznania przejazdów za nieodpłatne świadczenia jest wyznaczenie miejsca parkowania samochodu służbowego przez pracodawcę, a określenie miejsca powinno zostać zapisane w wewnętrznych regulacjach tworzonych przez przedsiębiorcę oraz w zawartej z pracownikiem umowie o używanie samochodu służbowego.

będącego wyznaczonym miejscem parkowania tego pojazdu, do siedziby firmy oraz z siedziby firmy do miejsca zamieszkania, co do zasady, nie uzyskują przychodów ze stosunku pracy w postaci nieodpłatnego świadczenia, w sytuacji gdy miejsce parkowania samochodu służbowego zostało im wyznaczone przez pracodawcę zgodnie z uregulowanymi zasadami (taka sytuacja będzie występować wówczas, gdy pracodawca nie dysponuje zabezpieczonym placem lub garażem, w którym mógłby bezpiecznie parkować samochody użytkowane przez pracowników, bądź gdy wynika to z charakteru zadań służbowych realizowanych przez pracowników).

PRZYKŁAD 1

Pracownicy spółki PHU AKRYL Sp. z o.o. korzystają z samochodów na podstawie umów o udostępnienie samochodu do celów służbowych oraz do celów prywatnych. W praktyce samochody w zdecydowanej większości dni pokonują tylko trasę dom-praca-dom (co wynika z przebiegu ewidencji). Spółka przyjmuje, że przejazdy z domu do pracy i z pracy do domu stanowią przejazdy służbowe, ponieważ samochody za zgodą spółki są garażowane w miejscu zamieszkania pracowników.

Każdego miesiąca pracownicy składają w firmie oświadczenie o liczbie dni, w których użytkowali samochód tylko do celów prywatnych. Są to dni wolne od pracy (weekendy, święta, urlopy). Oświadczenia te stanowią podstawę do wyliczenia przychodu, który podlega opodatkowaniu i ozusowaniu w wymiarze 400 zł (ryczaft). W praktyce podstawę opodatkowania i oskładkowania stanowi liczba dni „prywatnych” w miesiącu x 1/30 ryczaftu (400 zł). Przy założeniu zatem, że są to cztery weekendy (4 soboty i 4 niedziele) w danym miesiącu: 8 x 13,33 zł, co daje kwotę 106,64 zł, będącą podstawą opodatkowania i ozusowania.

Jeżeli przejazdy pracowników samochodem służbowym z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy i w kierunku odwrotnym nie służą osobistym celom pracowników, lecz odbywają się w ramach realizacji zadań służbowych, wówczas nie stanowią nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, a zatem wartości tego świadczenia nie zalicza się do przychodu pracowników ze stosunku pracy (na pracodawcy z tego tytułu nie ciąży żadne obowiązki płatnika podatku dochodowego).

Jeśli z ewidencji prowadzonej przez pracowników wynika, że dany pracownik wykorzystywał samochód tylko w dniach wolnych od pracy, przy jednoczesnym założeniu, że zgodnie z umową o użytkowanie samochodu służbowego do celów prywatnych garażowanie auta odbywa się w miejscu zamieszkania pracownika (jest to miejsce wyznaczone przez pracodawcę), spółka będzie miała podstawę przyjąć, iż dany pracownik wykorzystywał samochód służbowy do celów prywatnych tylko w dni wolne od pracy (jeśli tak będzie wynikać z ewidencji, ponieważ przejazdy z domu do pracy i w odwrotnym kierunku będą wówczas miały charakter przejazdów służbowych). W takim przypadku za każdy dzień wykorzystywania

samochodu do celów prywatnych wartość świadczenia nieodpłatnego ustala się w wysokości 1/30 odpowiednio kwoty 250 zł lub 400 zł miesięcznie.

Jeżeli jednak w umowie o użytkowanie samochodu służbowego do celów prywatnych nie ma zapisu, zgodnie z którym miejscem wyznaczonym do garażowania pojazdu jest miejsce zamieszkania pracownika, wówczas wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia trzeba będzie ustalić generalnie na poziomie całej kwoty ryczaftu, tj. 250 zł/400 zł miesięcznie (w zależności od pojemności silnika samochodu).

1.3. Częściowo odpłatne udostępnienie pojazdu służbowego

W przypadku gdy pracownikowi zostanie udostępniony samochód służbowy za częściową odpłatnością (między pracodawcą a pracownikiem zostanie w tym zakresie zawarta stosowna umowa określająca m.in. wysokość częściowego wynagrodzenia dla firmy za udostępnienie pojazdu pracownikowi w celach prywatnych), wówczas uznaje się, że świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych będzie częściowo odpłatne. Przychodem pracownika będzie wtedy różnica między wartością obliczonego miesięcznego ryczaftu i ponoszoną przez niego odpłatnością.

PRZYKŁAD 2

Spółka „ERGO” S.A. w czerwcu 2016 r. udostępniła pracownikowi na 3 dni służbowy samochód o pojemności silnika poniżej 1600 cm³ na cele prywatne, za częściową odpłatnością, która została ustalona (w umowie zawarte z pracownikiem) na kwotę 15 zł. Oznacza to, że u pracownika powstał w czerwcu 2016 r. przychód do opodatkowania w kwocie 10 zł [(250 zł : 30 dni × 3 dni) – 15 zł = 10 zł].

W przypadku zaś gdy świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych będzie nieodpłatne (nastąpi w oparciu o umowę nieodpłatnego użytkowania samochodu do celów prywatnych), wówczas po stronie pracownika powstanie przychód. Za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych wartość świadczenia nieodpłatnego trzeba będzie ustalić w wysokości 1/30 odpowiednio kwoty 250 zł lub 400 zł.

1.4. Najem auta służbowego – całkowicie odpłatne udostępnienie pojazdu

Udostępnienie pracownikowi (lub innym osobom) pojazdu firmowego za wynagrodzeniem (tak jak usługa wynajmu) jest traktowane jak odpłatne świadczenie usług. Oznacza to, że jest to czynność opodatkowana VAT i zobowiązuje do wykazania VAT należnego (interpretacja indywidualna Ministra Finansów z 7 listopada 2013 r., sygn. PT8/033/237/742/WCX/13/RD-115890).

PRZYKŁAD 3

Spółka „ERGO” S.A. posiada jeden samochód służbowy użytkowany prywatnie przez pracowników, którzy użytkują go na podstawie indywidualnych zezwoleń na prowadzenie pojazdu służbowego. Czy taki wynajem auta można traktować i rozliczać jak nieodpłatne świadczenie?

Odpowiedź zależy od tego, na jakiej podstawie samochód zostaje udostępniony pracownikowi na weekend (czy odbywa się to w całości odpłatnie/częściowo odpłatnie – na podstawie umowy najmu samochodu, czy może nieodpłatnie – na podstawie umowy o użytkowanie samochodu służbowego do celów prywatnych).

Udostępnienie pracownikowi (lub innym osobom) pojazdu firmowego za wynagrodzeniem (tak jak usługa wynajmu) jest traktowane jak odpłatne świadczenie usług. Zatem w przypadku odpłatnego/częściowo odpłatnego udostępnienia samochodu pracownikowi podstawą opodatkowania VAT jest – co do zasady – kwota, którą pracownik płaci za możliwość korzystania z pojazdu.

Wzór umowy użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych**Umowa użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych**

Zawarta 1 sierpnia 2016 r. w Poznaniu pomiędzy:

Spółką ERGO Spółką Akcyjną z siedzibą przy ul. Miodowej 6, 61-302 Poznań, wpisaną do Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu, VIII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego pod nr. KRS 0000XXXXXX, NIP: XXXXXXXXXX, REGON: XXXXXXXXX, reprezentowaną przez:

1. Jana Nowaka – Przewodniczącego Rady Nadzorczej
2. Stefana Kowalskiego – Zastępcę Przewodniczącego Rady Nadzorczej, zwaną dalej Spółką/Pracodawcą

a

Panem Adamem Iksińskim – Prezesem Zarządu spółki ERGO Spółka Akcyjna z siedzibą w Poznaniu, zam. ul. Klonowa 7 w Poznaniu, legitymującym się dowodem osobistym PESEL: XXXXXXXXXXXX, zwanym dalej Pracownikiem.

§ 1**Oświadczenia stron**

1. Spółka oświadcza, że jest właścicielem samochodu osobowego o następujących danych charakterystycznych:
 - a) marka: Opel Insignia,
 - b) numer nadwozia (podwozia): XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX,
 - c) nr rejestracyjny: XXXXXXXXXXXX,

- d) pojemność silnika: 1956 cm³,
 - e) rok produkcji: 2015.
2. Pracownik oświadcza, że:
- a) posiada uprawnienia niezbędne do kierowania samochodem osobowym, potwierdzone prawem jazdy,
 - b) zapoznał się z treścią ogólnych warunków ubezpieczenia samochodu służbowego,
 - c) zapoznał się ze stanem technicznym samochodu służbowego, o którym mowa w § 1 ust. 1, i nie zgłasza żadnych uwag w tym zakresie.

§ 2

Powierzenie i zwrot samochodu

1. Spółka powierza Pracownikowi z obowiązkiem zwrotu samochód osobowy wskazany w § 1 ust. 1 niniejszej umowy i wyraża zgodę na używanie go do celów prywatnych Pracownika.
2. Spółka, powierzając Pracownikowi samochód służbowy z kompletnym wyposażeniem, przekaze mu jednocześnie:
 - a) jeden komplet kluczyków,
 - b) dowód rejestracyjny,
 - c) dowód ubezpieczenia pojazdu.
3. Po ustaniu stosunku pracy oraz na każde wezwanie Pracodawcy Pracownik jest zobowiązany do zwrotu samochodu objętego niniejszą umową w stanie nie pogorszonym ponad zużycie wynikające z prawidłowej eksploatacji, wraz z wyposażeniem, kompletem kluczyków oraz dokumentacją, o której mowa w ust. 2.
4. Zwrot samochodu służbowego będzie potwierdzony protokołem zdawczo-odbiorczym. Zwrot samochodu uważa się za dokonany z chwilą podpisania przez Pracodawcę protokołu zdawczo-odbiorczego.

§ 3

Zasady korzystania z samochodu

1. W celu zapewnienia prawidłowej eksploatacji i zabezpieczenia samochodu Pracownik zobowiązuje się do zachowania najwyższej dbałości o samochód, w tym w szczególności do:
 - a) przestrzegania obowiązujących przepisów, w tym przepisów ustawy – Prawo o ruchu drogowym,
 - b) właściwego zabezpieczenia samochodu oraz jego parkowania po godzinach pracy w miejscu utrudniającym lub uniemożliwiającym jego uszkodzenie lub kradzież,
 - c) natychmiastowego poinformowania Banku o fakcie kradzieży lub uszkodzenia samochodu oraz jego zgłoszenia policji i zakładowi ubezpieczeń,
2. Pracownik nie może udostępniać oraz wynajmować samochodu osobom nieupoważnionym.
3. Koszty przeglądów technicznych, koniecznych bieżących napraw samochodu oraz jego ubezpieczenia ponosi Spółka.

4. Koszty zakupu paliwa z przeznaczeniem na jego zużycie podczas prywatnych wyjazdów ponosi Pracownik.

§ 4

Finansowanie korzystania z samochodu do celów prywatnych

1. Nieodpłatne korzystanie przez Pracownika z samochodu służbowego, stanowiącego przedmiot niniejszej umowy, w celach prywatnych wpływa na wysokość osiągniętego przez niego przychodu podlegającego opodatkowaniu.
2. Pracownik otrzymuje od Spółki tzw. nieodpłatne świadczenie z tytułu wykorzystania samochodu służbowego do celów prywatnych, którego wartość, zgodnie z art. 12 ust. 2a, uzależniona jest od pojemności silnika i wynosi w przypadku powierzanego samochodu 400 zł miesięcznie.
3. Jeżeli samochód będzie użytkowany w celach prywatnych przez niepełny miesiąc, wartość nieodpłatnego świadczenia ustala się w wysokości 1/30 za każdy dzień, w którym pojazd był wykorzystywany do celów służbowych.
4. Do celów prawidłowego ustalenia wysokości nieodpłatnego świadczenia w danym miesiącu Pracownik prowadzi ewidencję wyjazdów prywatnych.

§ 5

Czas trwania umowy i jej rozwiązanie

1. Umowa zostaje zawarta na czas nieoznaczony z zastrzeżeniem ust. 2.
2. Niniejsza umowa wygasa automatycznie w przypadku zakończenia stosunku pracy bez względu na tryb i przyczynę.
3. Strony mogą odstąpić od niniejszej umowy w każdym czasie.

§ 6

Postanowienia końcowe

1. W sprawach nieuregulowanych niniejszą umową zastosowanie mają odpowiednie przepisy Kodeksu pracy, Kodeksu cywilnego, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
2. Wszelkie zmiany do tej umowy wymagają formy pisemnej pod rygorem nieważności.
3. Niniejszą umowę sporządzono w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, po jednym dla każdej ze Stron.

Spółka

Pracownik

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 pkt 2, art. 41 ustawy z 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej – Dz.U. z 2014 r. poz. 1662

Emilia Bartkowiak – radca prawny

2. Prawidłowy wybór biegłego rewidenta oraz zawarcie umowy o badanie sprawozdania finansowego

Każda jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe może je poddać badaniu przez biegłego rewidenta. Niektóre podmioty są do tego zobligowane z mocy ustawy o rachunkowości. Niepoddanie badaniu sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności. Kiedy więc należy dokonać wyboru biegłego rewidenta? W jakim trybie trzeba to uczynić? Jakie elementy powinna zawierać uchwała o wyborze biegłego rewidenta oraz umowa o badanie sprawozdania finansowego przez ten uprawniony podmiot?

2.1. Jednostki zobligowane do poddania sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta i cel badania sprawozdania finansowego

Podmiotami zobligowanymi do poddania sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta są jednostki dominujące sporządzające skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz jednostki sporządzające roczne sprawozdania finansowe, kontynuujące działalność w formie:

- banków, zakładów ubezpieczeń oraz zakładów reasekuracji;
- spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
- jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych;
- jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- krajowych instytucji płatniczych;
- spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;
- pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:
 - średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
 - suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
 - przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

Badaniu podlegają też sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie, a także roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z MSR, roczne połączone sprawozdania finansowe funduszy inwestycyjnych z wydzielonymi subfunduszami oraz roczne sprawozdania jednostkowe subfunduszy.

Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki.

2.2. Wybór biegłego rewidenta – właściwy czas wyboru oraz przypisany tryb

Wybór podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych i podpisanie z nim umowy o badanie powinny nastąpić w terminie umożliwiającym jego udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. Odpowiednio istnieje konieczność poinformowania biegłego rewidenta o terminach jej przeprowadzenia.

UWAGA!

Zarząd jednostki nie może dokonać wyboru biegłego rewidenta.

Wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych do wykonywania badania

lub przeglądu sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej.

Tabela. Organ zatwierdzający

Forma prawna	Organ zatwierdzający
Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	Właściciel
Spółki cywilne, jawne, partnerskie, komandytowe	Wspólnicy
Spółka komandytowo-akcyjna	Walne zgromadzenie wspólników/rada nadzorcza
Spółka akcyjna	Walne zgromadzenie akcjonariuszy/rada nadzorcza/komisja rewizyjna
Spółka z o.o.	Walne zgromadzenie wspólników/rada nadzorcza/komisja rewizyjna
Spółdzielnie	Walne zgromadzenie
Przedsiębiorstwo	Rada pracownicza

W spółkach kapitałowych (akcyjnej i z o.o.) w praktyce wyboru biegłego rewidenta dokonuje zwykle rada nadzorcza/komisja rewizyjna.

Przepisy Kodeksu spółek handlowych (k.s.h.) jedynie w przypadku spółki komandytowo-akcyjnej wyraźnie przewidują możliwość przeniesienia kompetencji zgromadzenia właścicieli do wyboru biegłego rewidenta na radę nadzorczą. W przypadku spółek kapitałowych taka możliwość wynika z ustawy o rachunkowości, a przepisy k.s.h. tego nie zakazują.

Przekazanie tych kompetencji powinno być jednoznacznie określone w umowie (spółka z o.o.) lub statucie (spółka akcyjna i spółka komandytowo-akcyjna), w części wyznaczającej zadania rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej (przykładowy zapis: *Rada nadzorcza/Komisja rewizyjna dokonuje wyboru biegłego rewidenta do badania rocznych sprawozdań finansowych*). Brak stosownego zapisu w umowie lub statucie powoduje, że wyboru biegłego rewidenta może dokonać tylko zgromadzenie wspólników lub akcjonariuszy.

Podjęcie decyzji o wyborze biegłego rewidenta wymaga podjęcia pisemnej uchwały właściwego organu w tym zakresie.

Uchwała o wyborze biegłego rewidenta powinna zawierać w szczególności:

- wskazanie numeru uchwały i organu, który ją podejmuje,
- datę jej podjęcia,
- wskazanie wybranego podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego,
- wskazanie sprawozdania finansowego lub sprawozdań finansowych, które będzie podlegało/będą podlegały zbadaniu,
- wskazanie, kiedy uchwała wchodzi w życie (np. z dniem podjęcia).

Dodatkowo w uchwale można także zawrzeć: termin badania sprawozdania finansowego, zobowiązanie kierownika jednostki do zawarcia umowy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdania finansowego, podstawę prawną podjęcia uchwały.

UWAGA!

Wybór biegłego rewidenta dokonany przez organ do tego nieuprawniony powoduje nieważność podjętej uchwały w tej sprawie.

Wzór 1. Uchwała w sprawie wyboru biegłego rewidenta

<p>UCHWAŁA NR 03/08/2015 Rady Nadzorczej Spółki „BART – BUD” SA z siedzibą w Poznaniu z dnia 14 sierpnia 2015 r. w sprawie wyboru biegłego rewidenta do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego Spółki za rok obrotowy 2015</p> <p>Rada Nadzorcza Spółki „BART – BUD” SA z siedzibą w Poznaniu, na podstawie art. 382 § 1 Kodeksu spółek handlowych w zw. z § 8 ust. 2 Statutu Spółki, uchwała, co następuje:</p> <p style="text-align: center;">§ 1</p> <p>Dokonuje się wyboru biegłego rewidenta do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego Spółki oraz sprawozdania Zarządu z działalności za rok obrotowy 2015, którym jest Julia Iksińska, Biuro Usług Finansowo-Księgowych „Biegły Rewident” z siedzibą w Poznaniu, wpisana na listę biegłych rewidentów pod numerem XX.</p> <p style="text-align: center;">§ 2</p> <p>Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.</p> <p style="text-align: right;">Przewodniczący Rady Nadzorczej Jerzy Kowalski</p>

Wyboru biegłego rewidenta dana jednostka może dokonać na okres kilku lat, ale wówczas w uchwale odpowiedniego organu powinno to być jednoznacznie wskazane. Przepisy ustawy o rachunkowości nie zakazują świadczenia przez ten sam podmiot usługi badania sprawozdania finansowego na rzecz tego samego zamawiającego/tej samej jednostki za kolejne lata. Pewne ograniczenia w tym zakresie zawarte zostały jedynie w Kodeksie etyki zawodowej biegłych rewidentów, którego zapisy wskazują, iż w takich sytuacjach powinna następować racjonalna zmiana uczestniczących w wykonywaniu usług biegłych rewidentów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz osób kierujących wykonywaniem tych usług i je nadzorujących.

Badanie sprawozdania finansowego przeprowadza biegły rewident działający w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, spełniający warunki do wyrażenia bezstronnej i niezależnej opinii o sprawozdaniu. Badanie przeprowadzone z naruszeniem tych wymogów jest nieważne z mocy prawa. Z tego też względu przed dokonaniem wyboru wskazane jest sprawdzenie, czy podmiot uprawniony do badania i biegły rewident działający w jego imieniu spełniają warunki do wyrażenia bezstronnej i niezależnej opinii o sprawozdaniu finansowym.

Przepisy wskazują wprost, że bezstronność i niezależność nie jest zachowana, jeżeli biegły rewident:

- posiada udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, lub w jednostce z nią powiązanej;
- jest lub był w ostatnich trzech latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorujących, zarządzających, administrujących lub pracownikiem jednostki, w której wykonuje lub wykonywał czynności rewizji finansowej, albo jednostki z nią powiązanej,
- w ostatnich trzech latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej,
- osiągnął chociażby w jednym roku, w ciągu ostatnich pięciu lat, co najmniej 40% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej, lub jednostki z nią powiązanej (nie dotyczy to pierwszego roku działalności biegłego rewidenta),
- jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kuratelii z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administrujących jednostki, w której wykonuje czynności rewizji finansowej albo zatrudnia do wykonywania czynności rewizji finansowej takie osoby,
- uczestniczy w podejmowaniu decyzji przez jednostkę, w której wykonuje czynności rewizji finansowej w zakresie mającym związek ze świadczonymi usługami,
- z innych powodów, po przeprowadzeniu czynności zmierzających do wyeliminowania powstałych zagrożeń, nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu.

Powyższe zasady bezstronności i niezależności stosuje się także odpowiednio do podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, a także członków zarządu i organów nadzor-

czych tych podmiotów lub innych osób wykonujących czynności rewizji finansowej oraz do sieci.

2.3. Zawarcie umowy o badanie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta

Umowę o badanie sprawozdania finansowego, która w praktyce jest umową zlecenia, zawiera kierownik danej jednostki. Koszty wykonania czynności rewizji finansowej ponosi dana jednostka we własnym zakresie.

2.3.1. Kto jest kierownikiem jednostki

Przez kierownika jednostki ustawa rozumie członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę.

W przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej za kierownika jednostki uważa się wspólników prowadzących sprawę spółki, w przypadku spółki partnerskiej – wspólników prowadzących sprawę spółki albo zarząd, a w odniesieniu do spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawę spółki. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą za kierownika jednostki uważa się tę osobę.

Za kierownika jednostki uważa się również likwidatora, a także syndyka lub zarządcę ustanowionego w postępowaniu upadłościowym.

Wzór 2. Umowa o badanie sprawozdania finansowego

UMOWA O BADANIE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

zawarta w dniu 20 sierpnia 2015 r. w Poznaniu
pomiędzy:

Spółką „BART – BUD” SA z siedzibą w Poznaniu przy ul. Wiosennej 7, wpisaną do Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu, Wydział VIII Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego, pod nr. KRS YYYYYYYYYY, NIP: XXXXXXXXXX, REGON: VVVVVVVVVVVV,
reprezentowaną przez:

1. Annę Kowalską – Prezesa Zarządu,
2. Jana Konopkę – Wiceprezesa Zarządu,
zwaną w treści umowy „Zleceniodawcą”,
a

Panią Julią Iksińską, prowadzącą działalność gospodarczą pod firmą Julia Iksińska, Biuro Usług Finansowo-Księgowych „Biegły rewident” z siedzibą w Poznaniu przy ul. Zielonej 6/3, wpisaną na listę biegłych rewidentów prowadzoną przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów pod nr. XX,

UWAGA!

Biegły rewident oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych są obowiązani do zamieszczenia w dokumentacji rewizyjnej (opinii/raporcie) oświadczeń w sprawie bezstronności i niezależności, a w przypadku wystąpienia zagrożeń – do udokumentowania wszelkich zagrożeń utraty niezależności oraz czynności zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń.

zwaną w treści umowy „Zleceniobiorcą”,
zwaną dalej łącznie także „Stronami”,
o następującej treści:

§ 1

Podstawą prawną zawarcia niniejszej umowy jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r. poz. 330, z późn. zm.

§ 2

Zleceniobiorca oświadcza, iż spełnia wymogi zawarte w ustawie z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2009 r. Nr 77, poz. 649 ze zm.) i jest wpisany przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych pod pozycją XX.

§ 3

1. Zleceniodawca zleca, a Zleceniobiorca zobowiązuje się do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego Spółki „BART- BUD” SA z siedzibą w Poznaniu za rok obrotowy 2016. Badanie to przeprowadzone zostanie stosownie do przepisów ustawy o rachunkowości oraz norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta ustalonych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów.
2. Przedmiotem niniejszej umowy jest sporządzenie przez Zleceniobiorcę pisemnej opinii wraz z raportem biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, wynik finansowy oraz rentowność Zleceniodawcy.
3. Wstępne zakończenie badania, o którym mowa w ust. 1, nastąpi do dnia 31 grudnia 2016 r., natomiast ostateczne zakończenie badania nastąpi najpóźniej do dnia 15 marca 2017 r.
4. Dokumenty, o których mowa w ust. 2, po przeprowadzeniu badania zostaną przedłożone przez Zleceniobiorcę Zleceniodawcy w terminie do dnia 15 marca 2017 r. w trzech egzemplarzach.

§ 4

1. Zleceniodawca oświadcza, co następuje:
 - 1) sporządzenie oraz zapewnienie rzetelności i kompletności sprawozdania finansowego włącznie z informacją dodatkową jest jego obowiązkiem;
 - 2) zgodnie z jego najlepszą wiedzą stosowane mechanizmy wewnętrznej kontroli księgowej i system księgowy zapewniają rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej, wyniku finansowego oraz jego rentowności;
 - 3) przedstawi do badania księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe, które, według jego najlepszej wiedzy, zawierają, zgodnie z zasadami rachunkowości wszystkie zdarzenia mające wpływ na prawidłowość i rzetelność sprawozdania finansowego;
 - 4) zawierając niniejszą umowę, posiada odpowiednie umocowanie organu uprawnionego do wyboru biegłego rewidenta mającego przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego.
2. Zleceniodawca jednocześnie zobowiązuje się względem Zleceniobiorcy:
 - 1) dostarczyć harmonogram zamknięcia ksiąg i sporządzenia sprawozdania finansowego;
 - 2) udostępnić na czas badania miejsce pozwalające na swobodny dostęp do dokumentacji księgowej i pracowników prowadzących tę dokumentację;
 - 3) udostępnić sprawozdanie finansowe do zbadania, księgi rachunkowe, a także dowody źródłowe niezbędne do przeprowadzenia przedmiotowego badania oraz udzielić dodatkowych informacji i wyjaśnień, aby umożliwić przeprowadzenie badania.

§ 5

1. Zleceniobiorca zobowiązuje się przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego w taki sposób, aby:
 - 1) warunki niniejszej umowy wypełnione zostały z należytą starannością i etyką zawodową;

- 2) wszystkie informacje finansowe i inne, uzyskane przez Zleceniobiorcę w trakcie badania, traktowane były poufnie i nie były udostępniane osobom trzecim bez uprzedniej pisemnej zgody Zleceniodawcy;
 - 3) dokumentacja badania przechowywana była przez niego przez pięć lat od daty podpisania opinii i raportu.
2. Zleceniobiorca zobowiązuje się zaplanować i przeprowadzić badanie sprawozdania, o którym mowa w ust. 1, z należytą starannością. Badanie to obejmować będzie sprawdzenie metodą losową materiału stanowiącego podstawę kwot i objaśnień zawartych w sprawozdaniu finansowym, ocenę stosowanych zasad rachunkowości, znaczących oszacowań przychodów i kosztów dokonanych przez Zleceniodawcę oraz ocenę sposobu ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.
 3. Zleceniobiorca dołoży wszelkich starań, aby zaplanować swoje badanie w sposób umożliwiający wykrycie błędów i nieprawidłowości, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Zleceniobiorca poinformuje Zleceniodawcę o zauważonych w trakcie badania istotnych nieprawidłowościach.
 4. W przypadku sporządzenia opinii zawierającej istotne zastrzeżenia do prawidłowości lub rzetelności sprawozdania finansowego, sporządzenia opinii negatywnej, Zleceniobiorca w sposób jednoznaczny je uzasadni.

§ 6

1. Strony uzgodniły, iż za wykonanie przedmiotu umowy Zleceniobiorca otrzyma wynagrodzenie w wysokości 8000,00 zł (słownie: osiem tysięcy złotych) netto plus podatek VAT.
2. Należność zostanie uiszczona przelewem po zakończeniu badania i przedłożeniu Zleceniodawcy dokumentów wskazanych w § 3 ust. 2 niniejszej Umowy, na rachunek bankowy Zleceniobiorcy nr xxxxxxxxxxxxxx, w ciągu siedmiu dni od daty otrzymania przez Zleceniodawcę ww. dokumentów z przeprowadzonego badania oraz faktury VAT.

§ 7

1. Zleceniobiorca zobowiązuje się wykonać przedmiot niniejszej umowy osobiście.
2. Zleceniobiorca wypłaci Zleceniodawcy odszkodowanie w przypadku powstania strat wynikających z naruszenia przez Zleceniobiorcę postanowień niniejszej umowy lub zaniedbania ze strony Zleceniobiorcy w odniesieniu do usług świadczonych na podstawie niniejszej umowy lub z niej wynikających.
3. Zleceniobiorca oświadcza, że jest ubezpieczony od odpowiedzialności cywilnej i aktualną polisę ubezpieczeniową dostarczy Zleceniodawcy w terminie dwóch dni roboczych od dnia podpisania niniejszej umowy. Zleceniobiorca jest zobowiązany jednocześnie przedstawić Zleceniodawcy nową polisę ubezpieczeniową w terminie siedmiu dni od daty wygaśnięcia dotychczasowej polisy, pod rygorem zapłaty kary umownej w wysokości 1% wartości umowy za każdy dzień zwłoki.
4. W razie zwłoki w wykonaniu umowy z przyczyn leżących po stronie Zleceniobiorcy Zleceniobiorca zobowiązany jest do zapłaty kary umownej w wysokości 1% wartości umowy za każdy dzień zwłoki. Nie tracąc prawa do kary umownej, Zleceniodawca w razie zwłoki Zleceniobiorcy w wykonaniu umowy może wyznaczyć Zleceniobiorcy dodatkowy termin do jej wykonania, a gdyby zwłoka przekroczyła siedem dni, od umowy odstąpić.
5. Kary, o których mowa w ust. 3 i 4, Zleceniodawca potrąci z wynagrodzenia, o którym mowa w § 6 ust. 1.
6. Roszczenie i zapłata kar umownych nie powodują utraty przez Zleceniodawcę prawa do dochodzenia swoich roszczeń odszkodowawczych na zasadach ogólnych.

§ 8

Sądem właściwym do rozstrzygnięcia sporów mogących powstać w wyniku realizacji niniejszej umowy jest sąd powszechny właściwy dla siedziby Zleceniodawcy.

§ 9

1. Do spraw nieuregulowanych niniejszą umową mają zastosowanie przepisy Kodeksu cywilnego, ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym.
2. Wszelkie zmiany niniejszej umowy wymagają dla swej ważności zachowania formy pisemnej, pod rygorem nieważności.
3. Umowę sporządzono w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, po jednym dla każdej ze Stron.
4. Umowa wchodzi w życie z dniem podpisania.

ZLECENIODAWCA

Anna Kowalska – Prezes Zarządu
Jan Konopka – Wiceprezes Zarządu

ZLECENIOBIORCA

Julia Iksińska – Biegły rewident

2.4. Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych

Zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu czynności rewizji finansowej. Biegłym rewidentem jest osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów. Rejestr ten, zawierający adres Komisji Nadzoru Audytowego (ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa), prowadzi Krajowa Rada Biegłych Rewidentów.

Listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych prowadzi Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (lista ta obejmuje następujące dane: numer wpisu do rejestru; pełną i skróconą nazwę oraz adres siedziby podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych; formę organizacyjno-prawną; nazwiska i imiona właścicieli lub wspólników, członków zarządu oraz członków organów nadzorczych; adresy służbowe właścicieli lub wspólników, członków zarządu oraz członków organów nadzorczych; nazwiska, imiona i numery w rejestrze wszystkich biegłych rewidentów zatrudnionych w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych lub z nim powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób; adresy oddziałów podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych; informację o członkostwie w sieci oraz wykaz nazw i adresów podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w sieci oraz jednostek powiązanych z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych lub też wskazanie miejsca, w którym informacje te są publicznie dostępne; adres strony internetowej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych; numer w rejestrze nadany podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych przez organ rejestrujący innego państwa oraz nazwę tego organu).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 ust. 1, art. 5 ust. 1, art. 10, art. 47, art. 48 ust. 1, art. 53, art. 56, art. 63 ustawy z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym – Dz.U. z 2016 r. poz. 1000
- art. 3 ust. 1 pkt 6, art. 64, art. 65 ust. 1, art. 66 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – Dz.U. z 2013 r. poz. 330; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 615

Emilia Bartkowiak – radca prawny

3. Ostatni moment na wybór biegłego rewidenta

To już ostatni moment na wybór biegłego rewidenta. Jeżeli jednostka podlega obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta, musi jak najszybciej dokonać jego wyboru. Umowę z biegłym rewidentem zawiera kierownik jednostki w terminie umożliwiającym udział biegłego w inwentaryzacji. Inwentaryzację można rozpocząć już 1 października. Należy przy tym pamiętać, że wyboru biegłego rewidenta dokonuje organ zatwierdzający, a nie kierownik jednostki.

Badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe – kontynuujących działalność (art. 64 ust. 1):

- 1) banków, zakładów ubezpieczeń oraz zakładów reasekuracji;
- 1a) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
- 2) jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych;
- 2a) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 2b) krajowych instytucji płatniczych;
- 3) spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;
- 4) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z warunków wymienionych w tabeli.

Tabela. Obowiązek badania przez biegłego rewidenta

Warunki	Sprawozdanie finansowe za 2016 r. podlega badaniu, jeżeli w 2015 r. zostały spełnione co najmniej 2 z 3 poniższych warunków:
Warunek 1 Średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej	50 osób
Warunek 2 Suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro	10 653 750 zł (2 500 000 euro × 4,2615 zł/euro – tabela kursów średnich NBP nr 254/A/NBP/2015 z 31 grudnia 2015 r.)
Warunek 3 Przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro	21 307 500 zł (5 000 000 euro × 4,2615 zł/euro – tabela kursów średnich NBP nr 254/A/NBP/2015 z 31 grudnia 2015 r.)

oprac. **dr Gyöngyér Takáts** – właścicielka biura rachunkowego, trener, nauczyciel akademicki

POLECAMY

w następnym numerze BIULETYNU głównego księgowego:

- ▶ Rachunek bankowy w obrocie gospodarczym – zasady prowadzenia, rozliczania i zamykania
- ▶ Ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych – przejście na księgi handlowe PKPiR
- ▶ KSR 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”

w kolejnych numerach BIULETYNU głównego księgowego:

- ▶ Bilans 2016 – zagadnienia związane z zamknięciem roku 2016

PRENUMERATA

BIULETYN głównego księgowego
na 12 miesięcy

w cenie 589 zł brutto

KOMPLET BIULETYN głównego księgowego
plus IFK Platforma Księgowych i Kadrowych
na 12 miesięcy

w cenie 1190 zł brutto

MONITOR księgowego
na 12 miesięcy

w cenie 698 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń
na 12 miesięcy

w cenie 598 zł brutto

BIULETYN VAT
na 12 miesięcy

w cenie 499 zł brutto



Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel
marzena.nikiel@infor.pl

Redaktor naczelna
dr Gyöngyvér Takáts
tel. 22 531 49 76

Korekta
Barbara Redzyńska

Redaktor graficzny
Agnieszka Zuchowicz

Adres redakcji
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 531 48 37
www.br.infor.pl

Biurowie Reklamy
Aneta Dmowska
e-mail: aneta.dmowska@infor.pl
tel. 22 530 40 27

Zamówienia na prenumeratę
Biuro Obsługi Klienta
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666,
faks: 22 761 30 31
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.

Druk: Gryfis

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

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

OPŁAĆ PRENUMERATĘ LUB ABONAMENT NA ROK 2017 I ODBIERZ PREZENTY¹:



Torba z ekoskóry (w kolorze
granatowym, szarym albo czerwonym²)
lub
Książka „Wielka Księga Prawa Pracy”³
Zamówienie o wartości do 1000 zł⁴



Srebrny komplet
pereł z łańcuszkiem APART
Zamówienie o wartości powyżej 1000 zł⁴

Prezent gwarantowany – kalendarz książkowy 2017

¹ Warunkiem otrzymania prezentów (wybranego prezentu i kalendarza książkowego) jest opłacenie zamówienia na okres minimum 12 miesięcy w terminie do 30 września 2016 r.

² Torba z ekoskóry zostanie wysłana w wybranym losowo kolorze.

³ Wyboru prezentu można dokonać na stronie www.infor.pl/oferta.

⁴ Wartość netto po rabacie.

PROFESJONALNIE I NA CZAS

