

# Zamknięcie roku 2015



Sprawozdanie finansowe  
małej i mikro jednostki



# Zamknięcie roku 2015

Sprawozdanie finansowe  
małej i mikro jednostki

# DZIENNIK GAZETA PRAWNA

**Adres redakcji:** 01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72  
www.dziennik.pl, www.gazetaprawna.pl, www.forsal.pl

**Autor:** dr Katarzyna Trzpięła  
**Redaktor merytoryczny:** Magdalena Sobczak  
**Redaktor prowadzący:** Renata Krasowska-Kłós  
**Korekta:** Mirosława Jasińska-Nowacka  
**Projekt graficzny okładki:** Kinga Pisarczyk  
**Projekt graficzny środków i DTP:** Paweł Żurawski

**Biuro Obsługi Klienta:** 01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72  
tel. 22 761 31 27, 801 626 666, e-mail: bok@infor.pl

© Copyright by INFOR Biznes Sp. z o.o.  
Wydanie I/2015, luty 2016 r.  
ISBN 978-83-65361-26-4

**Druk:** Mazowieckie Centrum Poligrafii

# Spis treści

<b>Wstęp</b>	<b>5</b>
<b>Rozdział 1.</b>	
<b>Przygotowania przed sporządzeniem sprawozdania finansowego</b>	<b>7</b>
1. Czy należy wybrać biegłego rewidenta, czy podmiot uprawniony do badania sprawozdania	7
2. Kiedy należy przeprowadzić inwentaryzację	10
3. Jaki kurs zastosować przy wycenie aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych	16
<b>Rozdział 2.</b>	
<b>Wybór właściwego wariantu sprawozdania</b>	<b>19</b>
1. Który załącznik obowiązuje przy sporządzaniu sprawozdania finansowego niewielkiej jednostki	19
2. Kiedy jednostka może być uznana za jednostkę małą, a kiedy za jednostkę mikro	23
3. Jakie podmioty nie mogą być uznane za jednostki mikro i małe	29
4. Po co sporządzane jest zestawienie obrotów i sald	30
<b>Rozdział 3.</b>	
<b>Wycena i zaprezentowanie jej skutków</b>	<b>35</b>
1. Czym różni się prezentacja aktywów trwałych według różnych wariantów	35
2. Co zaliczamy do aktywów niematerialnych	37
3. Rzeczowe aktywa trwałe – czy zawsze mają postać rzeczową	44
4. Należności długoterminowe – jakie elementy obejmują	55
5. Inwestycje długoterminowe – czy powinny być to aktywa nabywane w celach inwestycyjnych	57
6. Które koszty można aktywować	62
7. Jak w bilansie prezentowane są aktywa obrotowe	67
8. W jaki sposób postępować z zapasami	70
9. Jak dzielą się należności krótkoterminowe	74
10. Od czego zależy metoda wyceny inwestycji krótkoterminowych	77
11. Jakie są rodzaje krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych	81

<b>Rozdział 4.</b>	
<b>Prezentacja pasywów w bilansie</b>	<b>83</b>
1. Jaki jest zakres informacyjny w pozycji o kapitale własnym	83
2. W jaki sposób prezentować zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	98
3. Po co tworzyć rezerwy na zobowiązania	100
4. Jak prezentować zobowiązania w bilansie	106
5. W jaki sposób wykazywać rozliczenia międzyokresowe	114
6. Jakie inne ujawnienia są potrzebne do bilansu	118
<b>Rozdział 5.</b>	
<b>Rachunek zysków i strat jako element sprawozdania finansowego</b>	<b>121</b>
1. Kto decyduje o wyborze wariantu RZIS	121
2. Jak zaprezentować pozostałe przychody operacyjne	132
3. Jak zaprezentować pozostałe koszty operacyjne	134
4. Jak zaprezentować przychody finansowe	137
5. Jak zaprezentować koszty finansowe	139
6. Jakie jednostki mogą nadal wykazywać zyski i straty nadzwyczajne	141
7. Jak ustalić wartość obciążeń wyniku finansowego	143
8. Jakie informacje należy ująć w dodatkowych notach i objaśnieniach do rachunku zysków i strat	145
<b>Rozdział 6.</b>	
<b>Pozostałe elementy sprawozdania</b>	<b>147</b>
Kiedy można nie sporządzać rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale własnym	147
<b>Rozdział 7.</b>	
<b>Po sporządzeniu sprawozdania</b>	<b>151</b>
1. Czy sporządzone sprawozdanie można zmienić	151
2. Jakie obowiązki ma kierownik po sporządzeniu sprawozdania	153
3. Kto jest odpowiedzialny za zatwierdzenie sprawozdania	154
4. Jakie obowiązki wiążą się z zatwierdzonym już sprawozdaniem	157
5. Czy urząd skarbowy otrzymuje sprawozdanie	159

# Wstęp

Od 2014 roku wdrażane są do polskich przepisów regulacje dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz.Urz. UE L 182 z 29.06.2013, s. 19; dalej dyrektywa 2013/34). Spowodowało to, że do ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.; dalej u.o.r.) zostały wprowadzone wzorce sprawozdań dla jednostek mikro i jednostek małych. Część z tych regulacji została wdrożona w 2014, a część w 2015 roku z obowiązkiem zastosowania ich przy sporządzaniu sprawozdań za 2016 rok, a prawem już za 2015 rok. Przygotowując sprawozdania za 2015 rok, trzeba więc rozważyć wiele wariantów sporządzania sprawozdania finansowego. W szczególności dotyczy to mniejszych jednostek, które, po spełnieniu określonych warunków, mogą być uznane za jednostki mikro lub jednostki małe.

**dr Katarzyna Trzpięła**



# Rozdział 1.

## Przygotowania przed sporządzeniem sprawozdania finansowego

Początek roku kalendarzowego to czas, kiedy służby finansowo-księgowy z jednej strony sporządzają sprawozdania za poprzedni rok obrotowy, a z drugiej przygotowują się do zgodnego z aktualnymi regulacjami prawnymi prowadzenia ksiąg w kolejnym roku. Wcześniej jednak trzeba przeprowadzić określone czynności, aby rzetelnie i jasno przedstawić sytuację majątkową i finansową oraz prawidłowo ustalić wynik finansowy.

### **1. CZY NALEŻY WYBRAĆ BIEGŁEGO REWIDENTA, CZY PODMIOT UPRAWNIONY DO BADANIA SPRAWOZDANIA**

O tym, czy sprawozdanie finansowe za 2015 rok będzie podlegało badaniu przez biegłego rewidenta, decyduje to, czy jednostka:

- 1) w 2015 roku:
    - prowadziła działalność,
    - była zobowiązana do prowadzenia ksiąg zgodnie z u.o.r. i w związku z tym sporządziła za ten rok sprawozdanie finansowe,
    - jest wprost wskazana albo spełniła dwa z trzech warunków wymienionych w art. 64 ust. 5 u.o.r.;
  - 2) w 2016 roku zamierza kontynuować działalność.
- Przy czym wymienione warunki muszą być spełnione łącznie.

Obowiązkowe jest badanie sprawozdań jednostkowych podmiotów, które kontynuują działalność i są wymienione w art. 64 ust. 1, czyli chodzi m.in. o:

- 1) banki oraz zakłady ubezpieczeń i reasekuracji,
- 2) jednostki działające na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych,
- 3) jednostki działające na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
- 4) spółki akcyjne, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji,

- 5) pozostałe jednostki, jeżeli w poprzedzającym roku obrotowym, za które sporządzono sprawozdanie, jednostki te spełniły, co najmniej dwa z następujących wymagań:
- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
  - suma aktywów bilansu na koniec 2014 roku stanowiła równowartość w walucie polskiej, co najmniej 2 500 000 euro, czyli = 10 655 750 zł,
  - przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za 2014 rok stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro, czyli 21 311 500 zł.

Ustawodawca nie wyszczególnił jednostek, których ten przepis dotyczy, zatem wyrażenie „pozostałe jednostki” obejmuje m.in. spółki: z o.o., jawne, cywilne, partnerskie, komandytowe, komandytowo-akcyjne, a także osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, spółdzielnie.

Obowiązkowo muszą poddać badaniu swoje sprawozdania finansowe również te jednostki prowadzące księgi rachunkowe, które dla celów podatkowych wybrały bilansową metodę ustalania różnic kursowych.

Zgodnie z art. 66 ust. 4 u.o.r. 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. Absolutnie nie może wyboru dokonać zarząd, a od 2016 roku kierownik jednostki. Ustawa z 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1333) zamieniła bowiem określenie „zarząd” na „kierownik”. Od 1 stycznia 2016 roku, bo nowelizacja ustawy ma obowiązkowe zastosowanie do sprawozdań za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2016 r. lub później, należy zwrócić szczególną uwagę na to, że członkowie organu uprawnionego do zatwierdzenia sprawozdania finansowego będą występować z pozycji kontrolnej, dokonując wyboru podmiotu audytora. Dlatego nie powinni podejmować tej decyzji przez przyzmat swoich codziennych obowiązków związanych z bieżącym zarządzaniem jednostką, prowadzeniem jej spraw, jeśli oczywiście jednocześnie są kierownikami jednostki poddającej swoje sprawozdanie finansowe badaniu przez biegłego. W jednostkach, gdzie funkcje w organach kierowniczych i organach uprawnionych do zatwierdzenia sprawozdań są osobowo rozdzielone, nowelizacja ustawy nie przyniosła żadnych zmian.

W praktyce – w spółkach kapitałowych – najczęściej wyboru biegłego rewidenta dokonuje rada nadzorcza (komisja rewizyjna). Wybór biegłego rewidenta przez organ do tego nieuprawniony powoduje nieważność podjętej uchwały w tej sprawie.

Wyboru podmiotu uprawnionego do zbadania sprawozdania finansowego za 2015 rok należy dokonać w takim czasie, aby biegły rewident przeprowadzający to badanie mógł wziąć udział w rocznej inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. Umowę o badanie sprawozdania zawiera kierownik jednostki. Jeśli wybór został dokonany później, to biegły może zastosować inne techniki badania.

---

### Organ zatwierdzający sprawozdanie:

- w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą – właściciel,
  - w spółkach cywilnych, jawnych partnerskich, komandytowych – wspólnicy,
  - w spółce komandytowo-akcyjnej – walne zgromadzenie,
  - w spółce akcyjnej – zwyczajne walne zgromadzenie akcjonariuszy,
  - w spółce z o.o. – zwyczajne zgromadzenie wspólników,
  - w spółdzielni – walne zgromadzenie,
  - w przedsiębiorstwie – rada pracownicza.
- 

Nie ma określonej odrębnymi przepisami treści uchwały o wyborze biegłego rewidenta. W praktyce warto jednak zwrócić uwagę, aby zawierała ona co najmniej:

- Wskazanie numeru uchwały i organu, który jej dokonuje (rada nadzorcza, zgromadzenie udziałowców).
- Datę jej podjęcia.
- Wskazanie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego, który został wybrany (np. Kancelaria Porad Finansowo-Księgowych XYZ Sp. z o.o. z siedzibą w Katowicach).
- Wskazanie sprawozdania finansowego lub sprawozdań finansowych, które będzie podlegało/będą podlegały zbadaniu (sprawozdanie finansowe spółki za 2015 rok), można tu określić, np. badaniu będą podlegały sprawozdania roczne za lata 2015, 2016 i 2017.
- Wskazanie, że uchwała wchodzi w życie z dniem powzięcia.

Dodatkowo można wskazać:

- Termin badania (np. od 15 października 2015 r. do 20 lutego 2016 r.).

- Zobowiązanie kierownika jednostki do zawarcia umowy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdania finansowego.
- Podstawę prawną do podjęcia tej uchwały.

Przykład \_\_\_\_\_

### **Treść uchwały**

UCHWAŁA nr 03/08/2015 Rady Nadzorczej spółki KIKS SA z siedzibą w Warszawie z 12 października 2015 r. w sprawie wyboru biegłego rewidenta

Na podstawie art. 382 par. 1 kodeksu spółek handlowych w związku z par. 15 ust. 7 Statutu Spółki, na wniosek Zarządu Spółki, Rada Nadzorcza uchwała, co następuje:

Dokonuje się wyboru biegłego rewidenta: Kancelarię Porad Finansowo-Księgowych Rewident Sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku, do zbadania sprawozdania finansowego Spółki KIKS SA za rok 2015.

Uchwała wchodzi w życie z dniem powzięcia.

Warto przypomnieć, że kierownik badanej jednostki ma obowiązek zapewnić udostępnienie biegłemu rewidentowi, przeprowadzającemu badanie sprawozdania finansowego, ksiąg rachunkowych oraz dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów oraz wszelkich innych dokumentów. Ponadto powinien udzielać wyczerpujących informacji, wyjaśnień i oświadczeń niezbędnych do wydania opinii biegłego rewidenta o badanym sprawozdaniu finansowym.

Biegły rewident jest z kolei uprawniony do uzyskania informacji związanych z przebiegiem badania od kontrahentów badanej jednostki, w tym także od banków i jej doradców prawnych – z upoważnienia kierownika badanej jednostki.

## **2. KIEDY NALEŻY PRZEPROWADZIĆ INWENTARYZACJĘ**

Właściwie przeprowadzona inwentaryzacja pozwala na ustalenie w sposób udokumentowany rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki. Przeprowadzenie, a później wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg handlowych. Ujawnione zaś w toku inwentaryzacji różnice trzeba wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Przygotowanie inwentaryzacji wymaga wielu czynności. Część z nich ma charakter jednorazowy bądź sporadycznie powtarzany (przygotowanie i aktualizacja

cja instrukcji inwentaryzacyjnej). Część jest natomiast regularnie powtarzana przy każdej inwentaryzacji (np. wydanie zarządzeń, przygotowanie pól spisowych, liczenie, weryfikacja itd.).

Kierownik wydaje zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji i wręcza je przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub osobie odpowiedzialnej za poprawne przeprowadzenie inwentaryzacji.

---

### **Zawartość zarządzenia w sprawie inwentaryzacji:**

- podstawa prawna, zgodnie z którą jest przeprowadzana inwentaryzacja,
  - jakie składniki mają zostać objęte inwentaryzacją z odniesieniem albo do terminu ich inwentaryzacji, albo wskazania, że terminy te są wyszczególnione w planie/harmonogramie inwentaryzacji?
  - osoby, którym powierza się wykonanie obowiązków związanych z przeprowadzeniem inwentaryzacji i poszczególnych jej etapów,
  - konieczność przygotowania pól spisowych i złożenia oświadczeń przez osoby materialnie odpowiedzialne,
  - termin zakończenia rozliczenia inwentaryzacji,
  - termin wejścia w życie zarządzenia (najczęściej jest to jego dzień wydania).
- 

Ustawa o rachunkowości przewiduje kilka metod przeprowadzania inwentaryzacji:

1. Spis z natury, który polega na spisaniu składników majątku, ich wycenie i porównaniu ustalonych wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz obliczeniu, wyjaśnieniu i rozliczeniu ewentualnych różnic między tymi danymi.
2. Potwierdzenie salda w drodze uzyskania od kontrahentów informacji o prawidłowości wykazanego stanu należności.
3. Weryfikacja realności pozostałych, nieobjętych spisem z natury lub potwierdzeniem salda, elementów aktywów i pasywów poprzez ich porównanie z odpowiednimi dokumentami i weryfikację realnej wartości tych składników.

Dla poszczególnych grup składników aktywów i pasywów przewidziane są określone metody inwentaryzacji.

W zależności od przyjętej metody występują techniczne różnice związane z przeprowadzaniem tzw. czynności właściwych. Wynikają one z właściwości aktywów lub pasywów poddawanych analizie.

Inwentaryzacja składa się z następujących czynności:

- ustanowienie stanu faktycznego aktywów i pasywów za pomocą odpowiednich metod inwentaryzacji,
- udokumentowanie inwentaryzacji i jej wyników oraz wycena składników, jeżeli mają wyraz ilościowy,
- ustalenie różnic stwierdzonych między stanem rzeczywistym a stanem księgowym,
- wyjaśnienie różnic z podaniem ich przyczyn,
- dostosowanie danych wynikających z ewidencji księgowej do danych rzeczywistych,
- rozliczenie osób odpowiedzialnych lub współodpowiedzialnych za powierzone im mienie,
- rozliczenie różnic w księgach rachunkowych danego roku obrotowego w celu doprowadzenia do zgodności zapisów księgowych ze stanami rzeczywistymi.

Spisem z natury obejmujemy (zgodnie z art. 26 ust. 1 u.o.r.) te aktywa, które mają postać mierzalną, a zatem:

- aktywa pieniężne z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych,
- papiery wartościowe w postaci materialnej,
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych,
- środki trwałe oraz nieruchomości zaliczone do inwestycji, z wyjątkiem tych, do których dostęp jest utrudniony, oraz grunty,
- maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie.

Inwentaryzację metodą spisu z natury przeprowadza się co roku na dzień bilansowy.

Jednak od tej reguły są też wyjątki:

- Inwentaryzację większości składników aktywów można rozpocząć nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończyć do 15. dnia następnego roku, a następnie ustalić stan przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda – przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych. Powyższa zasada nie dotyczy aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 u.o.r., czyli odpisywanych w koszty w chwili zakupu lub wytworzenia.
- Inwentaryzację zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową można przeprowadzić raz w ciągu 2 lat.

- Inwentaryzację nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie można przeprowadzić raz w ciągu 4 lat.
- Inwentaryzację zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki można przeprowadzić raz w roku.
- Inwentaryzację zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną można przeprowadzić raz w roku.

Aktywa niemające postaci materialnej lub powierzone innym jednostkom należy zinwentaryzować drogą potwierdzenia sald. Dzięki tej metodzie można wykryć nieprawidłowości i nadużycia w gospodarce finansowej. Inwentaryzację w formie potwierdzenia salda stosuje się do:

- aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej,
- należności, w tym udzielonych pożyczek, oprócz należności wątpliwych i spornych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych,
- powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów.

Ważne zasady dotyczące tej metody to:

- W wypadku środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych oraz papierów wartościowych – uzgodnienie salda na dzień bilansowy odbywa się na podstawie dokumentu otrzymanego z banku prowadzącego dany rachunek lub od jednostki, w której są przechowywane papiery wartościowe.
- Dla należności (w tym z tytułu udzielonych pożyczek) – obowiązek uzgodnienia stanu salda spoczywa na wierzycielu. Wysyła on do swoich dłużników wypełniony druk „Potwierdzenie salda”. W razie wystąpienia rozbieżności sald wyjaśnia przyczyny ich powstania.
- Dla powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów – obowiązek inwentaryzacji spoczywa zarówno na właścicielu, który powinien wysłać pismo o potwierdzeniu salda, jak i na użytkowniku tych składników, który powinien spisem z natury objąć również składniki niestanowiące jego własności.

---

### **Inwentaryzacja w formie uzyskania potwierdzenia sald nie dotyczy należności:**

- z tytułów publicznoprawnych,
- spornych i wątpliwych,

- od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, na przykład osób fizycznych prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów.
- 

Weryfikacja polega na sprawdzeniu poprawności sald poszczególnych należności uznanych za sporne lub wątpliwe, wykazanych w księgach rachunkowych, z odpowiednimi dokumentami, takimi jak pozwy sądowe, wyroki sądowe itp. Weryfikując dokumenty oraz porównując je z danymi ewidencji, należy poddać ocenie zasadność, realność i poprawność wyceny tych operacji oraz dokonać ich ewentualnej korekty. Przeprowadzona weryfikacja powinna być udokumentowana protokołem weryfikacji.

Osoby odpowiedzialne za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą uzgodnienia sald sporządzają protokół. Opisują w nim przeprowadzone czynności oraz wszelkie rozbieżności, które wystąpiły między stanem w księgach rachunkowych jednostki a stanem podanym przez kontrahentów.

W wypadku potwierdzenia sald na dzień wcześniejszy niż dzień bilansowy należy zweryfikować zmiany należności między dniem potwierdzenia a dniem bilansowym, co ma szczególne znaczenie dla badania sprawozdania finansowego.

Weryfikacja zapisów w księgach rachunkowych to trzecia metoda inwentaryzacji. Jest ona przewidziana dla wszystkich składników aktywów i pasywów, których nie można (z różnych powodów) zinwentaryzować metodą spisu z natury lub potwierdzenia salda.

Weryfikację powinno się przeprowadzić w terminie umożliwiającym ujęcie jej wyników w sprawozdaniu finansowym. Z art. 26 ust. 3 pkt 1 u.o.r. nie wynika jednoznacznie, że inwentaryzacja metodą weryfikacji powinna być przeprowadzona między początkiem IV kwartału a 15. dniem następnego roku. Jednak w tym przepisie istnieje odniesienie, po pierwsze, do inwentaryzacji aktywów z wyjątkami. A po drugie, przepis ten mówi o ustaleniu stanu przez dopisanie lub odpisanie przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń) od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda. Zatem odnosi się bezpośrednio do dwóch pierwszych metod inwentaryzacji.

W praktyce jednak najwygodniej jest zaplanować inwentaryzację drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników na ostatni kwartał roku obrotowego. Umożliwi to przede wszystkim dużą zbieżność z danymi na koniec roku.