

Waldemar Gos  
Stanisław Hońko  
Teresa Kiziukiewicz  
Przemysław Mućko

# Zasady inwentaryzacji

Teoria i dobre praktyki



Wolters Kluwer

Waldemar Gos  
Stanisław Hońko  
Teresa Kiziukiewicz  
Przemysław Mućko

# Zasady inwentaryzacji

Teoria i dobre praktyki

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa

*Stan prawny na 15 listopada 2017 r.*

Recenzent

*Dr hab. Barbara Gierusz, prof. UG*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zajac*

Opracowanie redakcyjne i łamanie

*Violet Design Wioletta Kowalska*

Poszczególne części książki napisali:

Waldemar Gos – rozdziały 5, 6

Stanisław Hońko – rozdziały 2, 7

Teresa Kiziukiewicz – rozdziały 1, 4, 8, redakcja naukowa całości

Przemysław Mućko – rozdział 3

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

**prawolubni**

**SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ**  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
**POLSKA IZBA KSIĄŻKI**

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2018

ISBN 978-83-8124-026-0

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	9
Wstęp .....	11

## Rozdział 1

<b>Inwentaryzacja jako instrument kontroli wewnętrznej</b> .....	15
1.1. Istota, odmiany (rodzaje) i zadania inwentaryzacji .....	16
1.2. Przedmiot i metody inwentaryzacji .....	19
1.3. Terminy i częstotliwość inwentaryzacji .....	25
1.4. Etapy inwentaryzacji .....	29

## Rozdział 2

<b>Podstawowe zasady organizacji inwentaryzacji</b> .....	37
2.1. Dokumentacja inwentaryzacyjna .....	37
2.2. Obowiązki osób przeprowadzających inwentaryzację .....	41
2.3. Outsourcing inwentaryzacji .....	47
2.4. Spis z natury wspomagany informatycznie .....	51

## Rozdział 3

<b>Przygotowanie i przeprowadzenie spisu z natury</b> .....	61
3.1. Czynności poprzedzające spis z natury .....	62
3.2. Zasady postępowania z dokumentacją spisową .....	65
3.3. Pomiar spisywanych zapasów .....	70
3.4. Szczególne sytuacje w czasie spisu z natury zapasów .....	75
3.5. Kontrola przebiegu spisu z natury zapasów .....	79
3.6. Zakończenie spisu z natury zapasów .....	81
3.7. Spis z natury środków trwałych .....	82
3.8. Spis z natury gotówki .....	85

**Rozdział 4**

<b>Rozliczenie spisu z natury .....</b>	<b>89</b>
4.1. Wycena spisu z natury .....	89
4.2. Ustalanie różnic inwentaryzacyjnych wynikających ze spisu z natury .....	92
4.3. Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych wynikających ze spisu z natury .....	96

**Rozdział 5**

<b>Inwentaryzacja drogą uzyskania potwierdzeń .....</b>	<b>107</b>
5.1. Zakres przedmiotowy inwentaryzacji przez uzyskanie potwierdzeń .....	108
5.2. Procedury inwentaryzacji drogą potwierdzeń .....	110
5.3. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic wynikających z inwentaryzacji w drodze potwierdzenia sald .....	117

**Rozdział 6**

<b>Inwentaryzacja przez porównanie stanów wynikających z ksiąg rachunkowych z dokumentacją .....</b>	<b>121</b>
6.1. Zakres przedmiotowy inwentaryzacji przez porównanie z dokumentacją .....	122
6.2. Procedura inwentaryzacji drogą porównań .....	123
6.3. Ustalanie i weryfikacja wartości składników w drodze porównań z dokumentacją źródłową .....	128

**Rozdział 7**

<b>Inwentaryzacja w szczególnych sytuacjach .....</b>	<b>137</b>
7.1. Inwentaryzacja doraźna .....	137
7.2. Inwentaryzacja w ramach postępowania upadłościowego i restrukturyzacyjnego .....	147
7.3. Przeprowadzenie inwentaryzacji w jednostkach w stanie likwidacji .....	157

**Rozdział 8****Inwentaryzacja w jednostkach prowadzących**

<b>ewidencje podatkowe .....</b>	<b>163</b>
8.1. Zakres i zasady inwentaryzacji przeprowadzanej przez ryczałtowców .....	164
8.2. Obowiązki inwentaryzacyjne w wypadku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów .....	170
8.3. Wykorzystanie wyników spisu z natury w rocznym rozliczeniu podatkowym prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów .....	178
<b>Spis literatury i aktów prawnych .....</b>	<b>185</b>
<b>Spis tabel i schematów .....</b>	<b>187</b>
<b>Autorzy .....</b>	<b>189</b>



# WYKAZ SKRÓTÓW

## Źródła normatywne

- k.c.** – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- k.p.** – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2016 r. poz. 1666 ze zm.)
- k.s.h.** – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1577)
- p.r.** – ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2017 r. poz. 1508)
- p.u.** – ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 2171 ze zm.)
- stanowisko KSR w sprawie spisu z natury** – komunikat nr 2 Ministra Finansów z 20.07.2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (Dz.Urz. MF poz. 55)
- u.p.d.o.f.** – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.)
- u.r.** – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.)
- u.z.p.d.o.f.** – ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2016 r. poz. 2180 ze zm.)

## Inne skróty

- EOG** – Europejski Obszar Gospodarczy
- MF** – Minister Finansów



<b>MRiF</b>	– Minister Rozwoju i Finansów
<b>MSR</b>	– Międzynarodowy Standard Rachunkowości
<b>OSA</b>	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
<b>PKPiR</b>	– podatkowa księga przychodów i rozchodów
<b>RFID</b>	– znaczniki zbliżeniowe RFID ( <i>Radio-Frequency Identification</i> )
<b>SA</b>	– Sąd Apelacyjny
<b>SN</b>	– Sąd Najwyższy
<b>SR</b>	– sąd rejonowy
<b>WSA</b>	– wojewódzki sąd administracyjny

## WSTĘP

W działalności podmiotów gospodarczych istotne znaczenie ma inwentaryzacja. Z jednej strony, obowiązek jej przeprowadzania nakładają przepisy, z drugiej – jej wyniki są przydatne w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, choć niekiedy jest postrzegana jako uciążliwy obowiązek. Może to wynikać z braku odpowiedniej wiedzy w tym zakresie, a także z konieczności rozwiązywania *ad hoc* różnych problemów pojawiających się w trakcie przeprowadzania inwentaryzacji. Celem opracowania jest przybliżenie teoretycznych aspektów inwentaryzacji, wskazanie obowiązków wynikających z przepisów oraz podkreślenie roli inwentaryzacji jako narzędzia kontroli wewnętrznej przydatnego w zarządzaniu. W jednostkach prowadzących księgi rachunkowe obowiązek inwentaryzacji wynika z przepisów zawartych w rozdziale 3 ustawy o rachunkowości, według którego podstawowym zadaniem inwentaryzacji jest stworzenie przesłanek realizacji nadrzędnej zasady rachunkowości, jaką jest zasada prawdziwego i wiernego (rzetelnego) obrazu. Inwentaryzacja dostarcza bowiem informacji o rzeczywistych stanach poszczególnych składników aktywów i pasywów, co umożliwia weryfikację zapisów zawartych w księgach rachunkowych i doprowadzenie do ich zgodności ze stanami faktycznymi. Dzięki temu sporządzone na ich podstawie sprawozdanie finansowe rzetelnie odzwierciedla sytuację majątkową i finansową jednostki. W podmiotach prowadzących ewidencje podatkowe obligatoryjne przeprowadzanie inwentaryzacji wynika z przepisów dotyczących tych ewidencji i ma związek z rocznymi rozliczeniami przedsiębiorców z tytułu podatku dochodowego.

W wypadku obu grup podmiotów inwentaryzacja nie tylko zapewnia spełnienie obowiązków nałożonych przepisami, ale dostarcza również informacji przydatnych w zarządzaniu posiadanym majątkiem, w związku z czym przez wielu przedsiębiorców jest ona przeprowadzana częściej, niż wymagają przepisy. Pozwala bowiem nie tylko zweryfikować zgodność prowadzonych ewidencji ze stanami rzeczywistymi poszczególnych składników majątku objętych inwentaryzacją, ale też umożliwia ujawnienie zjawisk niekorzystnych, takich jak nadmierne, zbędne lub niepełnowartościowe zapasy, niewłaściwe zabezpieczenie i przechowywanie składników majątku, nieprzestrzeganie przez osoby odpowiedzialne za powierzone im mienie zasad przyjmowania i wydawania składników, niestaranne prowadzenie dokumentacji źródłowej i ewidencji.

Realizacji celu pracy służy jej układ. Pierwsze dwa rozdziały zawierają charakterystykę inwentaryzacji. W rozdziale 1 są omówione jej rodzaje, metody (sposoby), terminy i tryb przeprowadzania. W rozdziale 2 jest położony nacisk na zasady organizacji inwentaryzacji, determinujące prawidłową i sprawną jej realizację, z uwzględnieniem możliwości skorzystania w tym zakresie z usług podmiotów zewnętrznych (outsourcing) oraz użycia techniki komputerowej w przeprowadzaniu inwentaryzacji. W rozdziałach 3–6 są zaprezentowane metody inwentaryzacji, spośród których najczęściej stosowaną i stwarzającą największe problemy jest spis z natury, o czym może świadczyć poświęcenie tej metodzie stanowiska KSR „Inwentaryzacja drogą spisu z natury zapasów”, opracowanego przez autorów niniejszej pracy. W rozdziale 5 jest omówiona inwentaryzacja metodą uzyskania potwierdzeń, a w rozdziale 6 – metodą przez porównanie zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową. Rozdział 7 dotyczy problemów inwentaryzacji w szczególnych sytuacjach, takich jak: inwentaryzacja przeprowadzana doraźnie w związku ze zmianą osoby odpowiedzialnej za określone składniki majątku, inwentaryzacja związana z postępowaniem upadłościowym, restrukturyzacyjnym i pozostawianiem jednostek w stanie likwidacji. Należy podkreślić, że rozdziały 3–7 odnoszą się do problemów inwentaryzacji w podmiotach prowadzących pełną rachunkowość, natomiast w rozdziale 8 jest mowa o zasadach inwentaryzacji i wykorzystania jej wyników przez podmioty prowadzące

ewidencje podatkowe (ryczałt ewidencjonowany i podatkową księgę przychodów i rozchodów). W podmiotach tych znajduje zastosowanie spis z natury, w związku z czym przy przedstawianiu rozwiązań związanych z techniką spisu wystąpiły celowe powtórzenia niektórych aspektów w zakresie spisu, a także odesłania do rozdziału 3.

W celu lepszego zobrazowania i wyjaśnienia omawianych zagadnień autorzy, którzy – jak już wspomniano – opracowali stanowisko KSR „Inwentaryzacja drogą spisu z natury zapasów”, posługują się schematami, tabelami i przykładami liczbowymi z rozwiązaniami. Autorzy, będący pracownikami naukowymi, mają nadzieję, że niniejsza praca, której zakres nie ogranicza się do spisu z natury zapasów, jak to ma miejsce w stanowisku, ale także do innych składników majątku rzeczowego (środków trwałych, gotówki w kasie) oraz pozostałych metod inwentaryzacji z uwzględnieniem sytuacji szczególnych i podmiotów nieprowadzących ksiąg rachunkowych, jest odpowiedzią na zapotrzebowanie teoretyków zajmujących się tymi zagadnieniami oraz praktyków zainteresowanych omawianą tematyką. Może też być przydatna w nauczaniu rachunkowości na studiach ekonomicznych i studiach podyplomowych.

Recenzentem pracy jest Pani dr hab. Barbara Gierusz, profesor Uniwersytetu Gdańskiego.



## Rozdział 1

# INWENTARYZACJA JAKO INSTRUMENT KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

*W działalności gospodarczej istotne znaczenie, jako element zarządzania, ma kontrola wewnętrzna. Dzięki niej zostają ujawnione niedociągnięcia negatywnie wpływające na prowadzoną działalność i osiągnięte wyniki. Jednym z jej narzędzi jest inwentaryzacja, która dostarcza informacje o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki gospodarczej. Rzetelność i wiarygodność tych informacji wymaga właściwej organizacji inwentaryzacji i prawidłowego jej przeprowadzenia. W tym celu jest niezbędna znajomość zasad i metod dokonywania inwentaryzacji z dostosowaniem ich do określonych składników majątku jednostki, z uwzględnieniem obowiązujących przepisów, a także rozwiązań wypracowanych przez teorię i praktykę gospodarczą.*

*W związku z tym w niniejszym rozdziale są omówione rodzaje i zadania inwentaryzacji, jej metody i terminy przeprowadzania, a także kolejne etapy, poczynając od wstępnego, którego zadaniem jest organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji, poprzez etap właściwych czynności inwentaryzacyjnych służących ustaleniu rzeczywistych stanów składników majątku jednostki, aż po etap końcowy w celu zapewnienia zgodności stanów ewidencyjnych ze stanami rzeczywistymi wynikającymi z inwentaryzacji.*

## 1.1. Istota, odmiany (rodzaje) i zadania inwentaryzacji

Celem kontroli wewnętrznej jest badanie stanów rzeczywistych i ich zgodności ze stanami oczekiwanymi (planowanymi lub ewidencyjnymi), ustalenie występujących rozbieżności i ich przyczyn, które je spowodowały ze wskazaniem możliwości likwidacji negatywnych ich skutków i zapobiegania im w przyszłości. W jednostkach gospodarczych kontrola wewnętrzna może być różnie zorganizowana – w zależności od ich wielkości, formy prawnej, rodzaju działalności prowadzonej przez te podmioty, preferencji i kompetencji zarządzających. Jednak niezależnie od wymienionych uwarunkowań we wszystkich jednostkach jako instrument kontroli wewnętrznej występuje inwentaryzacja, która może mieć charakter obligatoryjny ze względu na obowiązujące przepisy (ustawa o rachunkowości w wypadku podmiotów prowadzących pełną rachunkowość<sup>1</sup>, przepisy dotyczące ewidencji podatkowych w odniesieniu do podmiotów prowadzących takie ewidencje<sup>2</sup>). Niezależnie od obligatoryjnych terminów inwentaryzacji, które dla podmiotów prowadzących księgi rachunkowe określa ustawa o rachunkowości, a dla stosujących ewidencje podatkowe – właściwe przepisy z tego zakresu, inwentaryzacja jest też przeprowadzana w następujących sytuacjach:

- a) zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej za powierzone jej pieczy składniki majątku lub na jej żądanie;
- b) zdarzeń losowych (zalanie, pożar, powódź itp.), które spowodowały lub mogły spowodować zmiany w stanie składników majątku;
- c) żądania odnośnych organów (urząd skarbowy, urząd kontroli skarbowej, prokuratura, sąd, policja i inne).

---

<sup>1</sup> Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.), rozdz. 3. Inwentaryzacja, art. 26 i 27.

<sup>2</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 26.08.2003 r. w sprawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2017 r. poz. 728); ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2016 r. poz. 2180 ze zm.).

Inwentaryzacja może być też dokonywana fakultatywnie z wyboru jednostki jako element jej systemu kontroli wewnętrznej, a także w razie wystąpienia określonych potrzeb związanych z zarządzaniem tą jednostką.

Inwentaryzacja jest definiowana jako ogół czynności zmierzających do ustalenia rzeczywistego stanu składników majątku jednostki gospodarczej na określony moment. Jej celem, w wypadku jednostek prowadzących pełną rachunkowość, jest stworzenie podstaw do oceny zgodności stanów składników aktywów i pasywów wykazywanych w księgach rachunkowych z ich stanami rzeczywistymi wynikającymi z inwentaryzacji. W razie wystąpienia rozbieżności ustala się ich przyczyny i odpowiednio do nich koryguje stany księgowe (ewidencyjne) odbiegające od stanów rzeczywistych. W myśl przepisów ustawy o rachunkowości za właściwe i terminowe przeprowadzenie obligatoryjnej inwentaryzacji odpowiada kierownik jednostki gospodarczej.

W podmiotach prowadzących ewidencje na potrzeby podatku dochodowego inwentaryzacja stanowi w szczególności podstawę do właściwego ustalenia i rozliczenia z obowiązków podatkowych przedsiębiorców na koniec roku podatkowego. Jest ponadto przeprowadzana w przypadkach określonych przepisami dotyczącymi zasad prowadzenia tych ewidencji.

Inwentaryzacja nie jest procesem jednorodnym, w związku z czym może mieć różny zakres, częstotliwość (regularność) i być w różny sposób przeprowadzana. W zależności od przyjętego kryterium wyodrębnia się różne jej odmiany, które są przedstawione w tabeli 1.1.



## Zasady inwentaryzacji

W publikacji kompleksowo omówiono zasady przeprowadzania inwentaryzacji przez jednostki prowadzące księgi rachunkowe i ewidencje podatkowe. Ponadto wskazano obowiązki wynikające z przepisów oraz podkreślono rolę inwentaryzacji jako narzędzia kontroli przydatnego w zarządzaniu. W książce zawarto również przykłady obliczeń, schematy i wzory dokumentów.

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- charakterystykę inwentaryzacji, w tym jej rodzajów, metod, terminów, trybu przeprowadzania w tradycyjny sposób oraz z zastosowaniem techniki komputerowej;
- zasady organizacji sprzyjające prawidłowej i sprawnej realizacji inwentaryzacji przez jednostkę we własnym zakresie, a także z uwzględnieniem możliwości skorzystania z usług podmiotów zewnętrznych (*outsourcing*);
- metody inwentaryzacji: w drodze spisu z natury, uzyskania potwierdzeń oraz przez porównanie zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją;
- problemy inwentaryzacji przeprowadzanej doraźnie, w związku ze zmianą osoby odpowiedzialnej za określone składniki majątku;
- problemy inwentaryzacji związane z postępowaniem upadłościowym, restrukturyzacyjnym i pozostawaniem jednostek w stanie likwidacji;
- zasady spisu z natury i wykorzystania jego wyników przez podmioty prowadzące ewidencje podatkowe (ryczałt ewidencjonowany i podatkową księgę przychodów i rozchodów).

W publikacji znajdują się odniesienia do ustawy o rachunkowości, a także aktualnych przepisów prawa podatkowego, Kodeksu spółek handlowych, prawa pracy, prawa restrukturyzacyjnego i prawa upadłościowego. Autorzy wzięli pod uwagę również stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.

Książka przeznaczona jest dla ekonomistów i księgowych, doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych oraz sędziów. Będzie pomocnym źródłem wiedzy dla pracowników działów kadr, zasobów ludzkich, a także menedżerów oraz mikro- i małych przedsiębiorców. Zainteresuje również przedstawiciele nauki oraz studentów ekonomii i finansów.

CENA 139 ZŁ (W TYM 5% VAT)



ISBN 978-83-8124-026-0



### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL  
WWW.PROFINFO.PL