

**Bożena SOWA<sup>1</sup>**

## **ZASADY USTALANIA I EWIDENCJONOWANIA RÓŻNIC INWENTARYZACYJNYCH**

Zadaniem inwentaryzacji jest doprowadzenie do ustalenia faktycznego stanu wszystkich rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych jak też wyjaśnienie różnic pomiędzy stanem rzeczywistym, stwierdzonym podczas inwentaryzacji, a stanem wynikającym z ewidencji księgowej.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie najistotniejszych zasad ustalania różnic inwentaryzacyjnych oraz sposobu ich ewidencjonowania w księgach rachunkowych.

### **1. WPROWADZENIE**

Inwentaryzacja to ogół czynności rachunkowych zmierzających do sporządzenia szczegółowego spisu z natury składników majątkowych i źródeł ich pochodzenia na określony dzień. Ma ona za zadanie doprowadzić do ustalenia faktycznego stanu wszystkich rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych jak też wyjaśnić różnice pomiędzy stanem rzeczywistym, stwierdzonym podczas inwentaryzacji, a stanem wynikającym z ewidencji księgowej.

Art. 4 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>2</sup> wymaga, aby księgi rachunkowe prowadzone były rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Oznacza to, że dane wynikające z ksiąg rachunkowych muszą odzwierciedlać rzeczywiste stany aktywów i pasywów. Jednym z warunków uznania za realne sald aktywów i pasywów wykazywanych w księgach oraz w sprawozdaniu finansowym jest zweryfikowanie ich drogą inwentaryzacji.

### **2. ISTOTA I KLASYFIKACJA RÓŻNIC INWENTARYZACYJNYCH**

Po dokonaniu inwentaryzacji i skompletowaniu wszystkich dowodów z nią związanych, należy przystąpić do jej rozliczenia<sup>3</sup>. Przez rozliczenie inwentaryzacji należy rozumieć porównanie ilości i wartości poszczególnych składników majątku ujętych w arkuszach spisu z natury z odpowiednimi danymi wynikającymi ze stosowanych w danej firmie systemów księgowych<sup>4</sup>. W wyniku porównania rozliczenie to może wykazywać brak różnic inwentaryzacyjnych lub ich wystąpienie.

Różnice inwentaryzacyjne są to rozbieżności pomiędzy stanem księgowym, objętych inwentaryzacją składników majątkowych, a ich stanem rzeczywistym ustalonym w drodze spisu z natury<sup>5</sup>.

Ustalone w drodze porównania stanu rzeczywistego z zapisami księgowymi różnice mogą być dwójakiego rodzaju<sup>6</sup>:

<sup>1</sup> Dr Bożena Sowa, Zakład Finansów, Wydział Ekonomii, Uniwersytet Rzeszowski.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2009r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.

<sup>3</sup> A. Waselina, *Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych – praktyczne przykłady*, „Buchalter” nr 7 (2005), s. 5.

<sup>4</sup> G. Borowska, *Przygotowanie do działalności usługowej*, WSiP, Warszawa 2003, s. 64.

<sup>5</sup> B. Gierusz, *Podręcznik do samodzielnej nauki księgowania*, ODDK sp. z o.o., Gdańsk 2001, s. 163.

<sup>6</sup> I. Frymark, *Rachunkowość handlowa*, WSiP S.A., Warszawa 2002, s. 257.

- stanowią niedobór, objętych inwentaryzacją, składników majątku – jeżeli ich stan rzeczywisty jest niższy od stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych,
- stanowią nadwyżkę, objętych inwentaryzacją, składników majątkowych – jeżeli ich stan rzeczywisty jest wyższy od stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych.

Różnice inwentaryzacyjne w postaci niedoborów lub nadwyżki ustala się w zależności od metod ewidencji określając ich wielkość<sup>7</sup>:

- ilościowo-wartościowo - w odniesieniu do rzeczywistych składników majątku: środków trwałych, towarów, materiałów i opakowań oraz produktów gotowych półproduktów, których ewidencja w księgach rachunkowych prowadzona jest w jednostkach naturalnych (np.: kg, szt.), i zarazem wartościowo,
- tylko wartościowo – w odniesieniu do gotówki, papierów wartościowych oraz towarów i opakowań w placówkach handlu detalicznego, których ewidencja w księgach rachunkowych jest prowadzona tylko wartościowo, przy czym spis z natury, na podstawie którego ustala się różnice, powinien zawierać również ilość, cenę jednostkową i wartość objętych inwentaryzacją składników majątku.

W praktyce często powstałe różnice wynikają z następujących przyczyn<sup>8</sup>:

- pomyłek w ewidencji magazynowej i księgowej dotyczących np. wpisania złej jednostki miary czy niewłaściwej ilości wydanego towaru,
- błędnych pomiarów przy wydawaniu i przyjmowaniu,
- błędów podczas spisów z natury np.: pomyłki w ilościach spisanych materiałów, przeoczenie niektórych asortymentów,
- niewłaściwych zapisów w ewidencji księgowej,
- brak księgowania protokołów zniszczeń czy dokumentów likwidacji.

Różnice powstałe z wyżej wymienionych przyczyn – jeśli przyczyny te zostaną udowodnione (udokumentowane) – określa się jako różnice (niedobory, nadwyżki) pozorne i koryguje w związku z tym zapisy w księgach rachunkowych. Ponadto różnice w postaci niedoborów mogą powstać wskutek ubytków naturalnych, zdarzeń losowych lub przywłaszczenia składników majątku.

Stwierdzone różnice inwentaryzacyjne w zależności od przyczyn ich powstania to<sup>9</sup>:

- 1) nadwyżki lub niedobory pozorne,
- 2) podlegające kompensacie,
- 3) mieszczące się w granicach norm i limitów ubytki naturalne,
- 4) niedobory i szkody niezawinione,
- 5) niedobory zawinione.

## 2.1. Nadwyżki lub niedobory pozorne

Ujawnione w toku postępowania weryfikacyjnego niedobory lub nadwyżki pozorne rozlicza się korygując zapisy księgowe zapasów składników majątkowych objętych inwentaryzacją, na podstawie dowodów bezspornych uzasadniających tę korektę. Niedobory rzeczowych składników majątku objętych ewidencją ilościowo- wartościową mogą być kompensowane nadwyżkami tych składników majątku, stwierdzonymi na podstawie tego

<sup>7</sup> *Ibidem*.

<sup>8</sup> T. Kizikiewicz, *Rachunkowość*, WSiP, Warszawa 2002, s. 145.

<sup>9</sup> M. Nizio, *Nowe zasady inwentaryzacji majątku w jednostkach gospodarczych*, ODiDK sp. z o.o., Gdańsk 2000, s. 35.

samego spisu z natury<sup>10</sup>.

## 2.2. Kompensata niedoborów i nadwyżek

Bardzo specyficzną formą rozliczenia niedoborów i nadwyżek, stosowaną do różnic inwentaryzacyjnych dotyczących rzeczowych składników majątku obrotowego, jest ich kompensata. U podstaw kompensaty leży domniemanie, że na skutek podobieństwa asortymentów lub postaci opakowań, w których asortymenty te znajdowały się, nastąpiła w toku obrotu nimi ich zamiana. Skutkiem tego jest jednoczesne powstanie niedoboru jednych a nadwyżki innych, pokrewnych sobie asortymentów. W związku, z czym wieloletni zwyczaj usankcjonowany również przepisem prawnym dopuszcza możliwość dokonania kompensaty niedoborów nadwyżkami, gdy spełnione są jednocześnie trzy następujące warunki<sup>11</sup>:

- niedobory oraz nadwyżki, wystąpiły w tym samym okresie i zostały ujawnione w trakcie tego samego spisu z natury,
- niedobór i nadwyżka dotyczą składników majątku powierzonych tej samej osobie materialnie odpowiedzialnej,
- różnice inwentaryzacyjne dotyczą składników majątkowych, których cechy zewnętrzne jak: kształt, wymiar, barwa lub postać opakowania uprawdopodobniają możliwość popełnienia – przy obrocie nimi – pomyłek, polegających na ich zamianie.

Dokonując kompensaty stosuje się zasadę mniejszej ilości i niższej ceny w celu określenia dopuszczalnej ilości i wartości kompensaty; przyjmuje się mniejszą z dwu występujących wielkości: niedoboru lub nadwyżki. W związku z tym mogą powstać następujące sytuacje<sup>12</sup>:

- kwota różnicy w postaci niedoboru równa się kwocie różnicy w postaci nadwyżki – jeżeli ilość i ceny jednostkowe kompensowanych artykułów są równe,
- po kompensacie pozostają różnice ilościowe jeżeli ceny jednostkowe kompensowanych artykułów są jednakowe, a ilości niedoboru i nadwyżki różne,
- po kompensacie pozostają tylko różnice wartościowe, jeżeli ilość niedoboru i nadwyżki kompensowanych artykułów są jednakowe, a ceny jednostkowe różne,
- po kompensacie pozostają różnice ilościowe i wartościowe, jeżeli różne są ilości i ceny jednostkowe kompensowanych artykułów, więc i różna jest wartość niedoboru i nadwyżki.

Różnice wartościowe z tytułu kompensat podlegają również rozliczeniu. Jednostka może je uznać za zawinione i obciążyć nimi osobę materialnie odpowiedzialną, bądź uznać jako niezawinione i odpisać w ciężar kosztów<sup>13</sup>.

## 2.3. Ubytki naturalne

Ubytki naturalne są to niedające się uniknąć zmniejszenia ilości składnika majątku spowodowane jego właściwościami fizycznymi i chemicznymi lub czynnościami manipu-

<sup>10</sup> J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw*, Finasn- Servis Zespół Doradców Finansowo - Księgowych, Warszawa 2003, s. 348.

<sup>11</sup> T. Żyżnowski, G. Czerwiński, *Rachunkowość po zmianach*, Finasn- Servis Zespół Doradców Finansowo - Księgowych, Warszawa 2003, s. 39.

<sup>12</sup> B. Gierusz, *op. cit.*, s. 187.

<sup>13</sup> *Ibidem*, s. 187.

lacyjnymi (przyjmowanie, wydawanie, składowanie, transportowanie, rozlewanie, pakowanie itp.). Ubytki te określa się normą lub limitem<sup>14</sup>.

Każda jednostka powinna posiadać opracowany przez personel techniczny, a zatwierdzony przez kierownika jednostki, limit ubytków naturalnych stosując jedną z następujących metod<sup>15</sup>:

- metodę statystyczną, która polega na gromadzeniu danych dotyczących kształtowania się rzeczywistych ubytków naturalnych oraz wprowadzeniu, na podstawie analizy tych danych, wniosków co do wysokości przewidywanej normy ubytku naturalnego dla danego wyrobu,
- metodą doświadczalną polega na tym, że na podstawie przeprowadzonych badań i pomiarów w rzeczywistych warunkach magazynowania i obrotu oraz szczegółowej analizy uzyskanych w ten sposób danych wyprowadza się wnioski co do wysokości normy ubytku naturalnego dla danego artykułu,
- metodą porównawczo-analityczną, która polega na tym, że ustalenie wysokości normy ubytku naturalnego następuje na podstawie danych statystycznych i danych z przeprowadzonych obserwacji o rzeczywistych warunkach obrotu magazynowego i porównaniu ich z danymi z przeprowadzonych badań laboratoryjnych oraz z danymi uzyskanymi z innych źródeł lub normami ubytków naturalnych artykułów o zbliżonych właściwościach.

Zarówno w toku codziennie następującego obrotu, jak też przy spisie trudno o stuprocentową precyzję pomiaru niektórych składników majątku, stąd dochodzenie takich różnic stanowiłoby stratę czasu. Zakwalifikowanie różnicy do nieistotnych powoduje uznanie stanu ewidencyjnego za prawidłowy, a różnicy za niebyłą.

#### **2.4. Niedobory zawinione i niezawinione**

Różnica inwentaryzacyjna w postaci niedoboru składnika objętego inwentaryzacją po dokonaniu kompensaty niedoborów z nadwyżkami oraz odliczeniu ubytków naturalnych określonych normą zakładową lub limitem może być uznana za niedobór zawiniony lub niezawiniony.

Za niedobór zawiniony uznaje się niedobór będący następstwem działania lub zaniechania obowiązków osoby odpowiedzialnej za powierzone jej mienie. Niedobór kwalifikuje się jako niezawiniony, jeśli postępowanie wyjaśniające przeprowadzone na okoliczność tego niedoboru wykazało, że powstał on z przyczyn wykluczających odpowiedzialność osoby, której powierzono inwentaryzowane składniki majątku<sup>16</sup>.

Decyzję w sprawie uznania niedoboru za zawiniony, bądź niezawiniony podejmuje kierownik jednostki, przyjmując za podstawę wyniki postępowania wyjaśniającego przeprowadzonego w związku z tym niedoborem, zwłaszcza ustalenia komisji inwentaryzacyjnej. Jeżeli przyczyny powstania niedoboru nie są znane, wówczas traktuje się go jako niedobór nieuzasadniony, który może być dochodzony, analogicznie jak niedobór zawiniony, od osoby materialnie odpowiedzialnej<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> D. Małkowska, *Inwentaryzacja od A do Z*, ODiDK sp. z o.o., Gdańsk 2001, s. 146.

<sup>15</sup> *Inwentaryzacja - Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych*, nr 31 (2001), s. 21.

<sup>16</sup> D. Małkowska, op. cit., s. 93.

<sup>17</sup> *Inwentaryzacja - Biuletyn dla Służb Ekonomiczno-Finansowych*, nr 31 (2001), s. 21.

Decyzję o obciążeniu równowartością niedoboru nieuzasadnionego lub zawinionego osoby odpowiedzialnej podejmuje kierownik jednostki, który ustala wysokość roszczenia od tej osoby. Równowartość roszczenia z tytułu niedoboru określa się w wielkości uznanej za zawinioną – z reguły na poziomie ceny rynkowej, chociaż może to być również wartość niższa od ceny rynkowej, a nawet ustalona w wysokości stwierdzonego niedoboru<sup>18</sup>.

### 3. USTALANIE RÓŻNIC INWENTARYZACYJNYCH

Po zakończeniu inwentaryzacji, przeprowadza się jej rozliczenie. Na podstawie otrzymanych dokumentów, dokonuje się porównania stanu rzeczywistego poszczególnych składników majątku przedsiębiorstwa z ich stanem ewidencyjnym. Ewentualne powstałe rozbieżności to różnice inwentaryzacyjne, które należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych. Do wyceny, rozliczenia i ustalenia różnic inwentaryzacyjnych przyjmuje się ceny poszczególnych składników majątku stosowane przy ich ewidencji księgowej.

Ujawnione niedobory rzeczowych składników majątku trwałego – wycenia się według wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne. Niedobory rzeczowych składników majątku obrotowego – wycenia się w cenie nabycia (ewentualnie zakupu) lub koszcie wytworzenia.

Niedobory pieniężne wycenia się w wartości nominalnej. Natomiast ujawnione nadwyżki rzeczowych składników majątku – wycenia się według cen ewidencyjnych na podstawie posiadanej dokumentacji dotyczącej ich nabycia lub wytworzenia, a w przypadku braku cen ewidencyjnych według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania (cen rynkowych), ustalonych z uwzględnieniem stopnia zużycia składnika majątku. Nadwyżki środków pieniężnych, wycenia się tak samo jak niedobory – w wartości nominalnej<sup>19</sup>.

Różnice inwentaryzacyjne towarów handlowych ustala się – najczęściej – przy pomocy systemu komputerowego; dokonują tego osoby powołane przez kierownika jednostki. Po zakończeniu spisu za pomocą czytników kodów kreskowych ustalenie różnic następuje poprzez wygenerowanie przez system zbioru nadwyżek i niedoborów. Rozliczenie ich dokonuje się przy pomocy operacji wewnętrznych, poprzez utworzenie w systemie zbiorów dostaw i pobrań wewnętrznych. Po stworzeniu takiego zbioru należy wykonać odpowiednią operację wewnętrzną w oparciu o wcześniej stworzony rodzaj. System automatycznie podstawia dane z wcześniej stworzonego zbioru czyli towar wraz z ilością. Dokument RW (pobranie wewnętrzne) rozlicza niedobory inwentaryzacyjne, natomiast dokument PW (dostawa wewnętrzna) wprowadza nadwyżki inwentaryzacyjne.

Wyniki przeprowadzonej inwentaryzacji przedstawiane są przy pomocy odpowiednich wydruków<sup>20</sup>:

- Arkusz spisu z natury – wydruk pokazuje ilości ze spisu z natury wraz z cenami oraz przeliczoną wartość spisu z natury.
- Różnice inwentaryzacyjne – wydruk przedstawia ilości towaru z kartotek magazynowych, ilość wg spisu z natury, oblicza różnice. Przy wszystkich pozycjach towarowych podany jest numer arkusza z którego brane są ilości spisu z natury oraz pozycja towaru na arkuszu.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

<sup>19</sup> „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 2 (2011), s. 11-12.

<sup>20</sup> <http://www.digitland.com.pl/pdf/inwentar.pdf>

- Różnice inwentaryzacyjne z podziałem na arkusze – jest to wydruk różnic przy czym każdy arkusz przedstawiony jest w osobnej tabeli.
- Ponadto dostępny jest wydruk niedoborów i nadwyżek.

Po rozliczeniu powyższych operacji wewnętrznych sporządza się stan towarów na magazynie wg cen rzeczywistych zakupu. Różnica stanu, przed i po inwentaryzacji, stanowi wynik przeprowadzonej inwentaryzacji.

#### **4. PRZYCZYNY POWSTANIA RÓŻNIC INWENTARYZACYJNYCH ORAZ DECYZJA O ICH ROZLICZENIU**

Różnice inwentaryzacyjne są to rozbieżności między stanem księgowym, a stanem rzeczywistym majątku ustalonego w czasie prac inwentaryzacyjnych. Różnice mogą powstać w sposób niezależny od woli osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie, a mianowicie przez pomyłkowe wydanie podobnych towarów powoduje to brak towaru, a jednocześnie nadwyżkę towaru o różnice wynikające z cech fizycznych towarów tzw. ubytki naturalne spowodowane parowaniem i wysychaniem, muszą się jednak mieścić w granicach norm przewidzianych dla danej grupy towarów.

Drugą grupą różnic będą różnice do których przyczyniają się pracownicy jednostki w sposób nieświadomy, można zaliczyć tu:

- błędy w dokumentacji,
- błędy w pomiarach,
- pomyłkowa zamiana,
- niewłaściwe przyjęcie towaru.

Przyczyną powstania różnic tego typu jest błąd pracownika, nie wynika on jednak z celowego działania na szkodę pracodawcy, a raczej z pośpiechu spowodowanego zbyt dużym zakresem obowiązków powierzonych danemu pracownikowi. Ostatnią przyczyną, która powoduje powstanie różnic jest to niedbalstwo pracowników, nienależyte zabezpieczenie majątku, nadużycia pracowników albo niewłaściwie dobrani pracownicy, którym powierza się pieczę nad mieniem. Przyczyny powstania różnic powinna przeanalizować komisja inwentaryzacyjna i przedstawić kierownikowi jednostki organizacyjnej propozycję, które pozwolą w przyszłości usprawnić pracę, co będzie skutkowało mniejszymi różnicami.

Komisja inwentaryzacyjna dokonuje weryfikacji inwentaryzacyjnych i na ukończeniu tych prac sporządza protokół, który kończy wnioskiem o rozliczenie różnic ujawnionych w toku inwentaryzacji. Głównym przedmiotem badań komisji są niedobory w składnikach majątku dlatego komisja może wzywać osoby materialnie odpowiedzialne do pisemnego wyjaśnienia ujawnionych niedoborów, po otrzymaniu pisemnego wyjaśnienia komisja podejmuje decyzję o zakwalifikowaniu niedoborów jako niezawinione lub zawinione. Wnioski komisji powinny być zaopiniowane przez głównego księgowego i przedstawione kierownikowi jednostki organizacyjnej, który po dokładnej analizie wniosku komisji podejmuje ostateczną decyzję w sprawie rozliczenia różnic – może to być decyzja w sprawie roszczenia wobec osób materialnie odpowiedzialnych-wysokość roszczenia ustala kierownik, albo decyzja umarzająca wniosek komisji o roszczenie za poniesione straty. Decyzja kierownika jednostki jest decyzją ostateczną.

#### **5. ROZLICZENIE RÓŻNIC INWENTARYZACYJNYCH**

Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych, a więc różnice między stanem ustalonym z natury, a wynikającym z ksiąg (ewidencji), jest obecnie wyłącznie wewnętrzną sprawą

jednostki, a ich wysokość świadczy, przede wszystkim, o skuteczności działania w jednostce systemu ewidencji i kontroli. Jeżeli bowiem różnice są znaczne dowodzi to, że koncepcja, a przede wszystkim sposób bieżącej kontroli i ewidencji obrotów zapasami pozostawia wiele do życzenia, stawiając pod znakiem zapytania jego skuteczność, a więc i opłacalność. Natomiast uzyskanie rekompensaty za niedobory, uznane za zawinione jest mocno kłopotliwe<sup>21</sup>.

Jak wynika z przepisów ustawy o rachunkowości, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji wymagają odpowiedniego udokumentowania i powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych<sup>22</sup>. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym, a stanem wykazany w księgach rachunkowych podlegają wyjaśnieniu i rozliczeniu w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji<sup>23</sup>.

Wyjaśnienie i rozliczenie różnic jest czynnością pracochłonną i czasochłonną, wymagającą zaangażowania wielu osób. Jednocześnie należy pamiętać, że zgodnie z prawem bilansowym rozliczenie inwentaryzacji musi być przeprowadzone w księgach rachunkowych tego roku, w którym inwentaryzacja była przeprowadzona. Oznacza to, że należy je zakończyć przed ostatecznym zamknięciem ksiąg rachunkowych.

Pierwszym etapem rozliczenia inwentaryzacji jest sprawdzenie kompletności i poprawności dokumentacji inwentaryzacyjnej. Na dokumentację tę składają się następujące pozycje<sup>24</sup>:

- oświadczenia osób materialnie odpowiedzialnych złożone przed spisem inwentaryzacyjnym i po jego zakończeniu,
- prawidłowo wypełnione arkusze spisowe wraz z dokumentacją uzupełniającą,
- protokół dotyczący składników niepełnowartościowych,
- sprawozdanie komisji spisowej.

Wszelkie braki oraz błędy w dokumentacji należy wyjaśnić z komisją inwentaryzacyjną i dopiero wtedy można przystąpić do drugiego etapu rozliczenia, który polega na **wycenie arkuszy spisowych**. Wyceny tej dokonują zazwyczaj pracownicy komórki księgowości, jednakże niektóre arkusze spisowe mogą być już wstępnie wycenione przez spisujących. Wycena zinwentaryzowanych składników przebiega dwutorowo. Najpierw przeprowadza się wycenę bieżącą z zastosowaniem cen ewidencyjnych, której celem jest ustalenie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych. W przypadku inwentaryzacji przeprowadzanej na koniec roku obrotowego dokonuje się również wyceny bilansowej, która ma na celu rzetelną prezentację majątku jednostki w sprawozdaniach finansowych<sup>25</sup>.

**Wycena bieżąca** polega na wpisaniu w arkuszach spisowych lub oddzielnych arkuszach rozliczeniowych ceny ewidencyjnej każdego spisanego ilościowo składnika, a następnie na pomnożeniu ustalonej ilości i ceny ewidencyjnej.

**Wycena bilansowa** spisanych składników polega na doprowadzeniu ich stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych do ostrożnie oszacowanej wartości odpowiadającej korzyściom ekonomicznym, które jednostka spodziewa się uzyskać dzięki ich wykorzysta-

<sup>21</sup> *Inwentaryzacja zasobów drogą spisów z natury, Rachunkowość 2003*, Pismo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, s. 15.

<sup>22</sup> Art. 27, ust. 1 ustawy o rachunkowości.

<sup>23</sup> Art. 27, ust. 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>24</sup> Rodzaje różnic inwentaryzacyjnych oraz ich rozliczenie, Doradca Podatnika, nr 40-41 (2007).

<sup>25</sup> J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw*, Finans – Serwis, Warszawa 2005, s. 359.

niu. Zasady przeprowadzania wyceny bilansowej każdego składnika aktywów i pasywów określone są w prawie bilansowym<sup>26</sup>.

W odniesieniu do rzeczowych składników aktywów wycena ta polega głównie na przeszacowaniu ich wartości z powodu<sup>27</sup>:

- niższej niż rynkowa wartości,
- nieprzydatności gospodarczej.

Procedura wyceny bilansowej wymaga określenia tzw. odpisów aktualizujących wartość aktywów rzeczowych, które z jednej strony korygują wartość tych aktywów a z drugiej – obciążają koszty jednostki.

Kolejnym etapem rozliczenia inwentaryzacji jest porównanie danych z arkuszy spisowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych. Jeśli inwentaryzacja ujawni, że stan danego składnika majątku jest wyższy, niż to wynika z danych księgowych, mówi się o nadwyżce inwentaryzacyjnej, w przeciwnym razie – o niedoborze inwentaryzacyjnym. W przypadku utraty pierwotnej wartości użytkowej danego składnika aktywów (np. z powodu niewłaściwego składowania) mamy do czynienia ze szkodami.

Stwierdzone różnice wymagają zbadania i wyjaśnienia przez komisję inwentaryzacyjną. W pierwszym etapie komisja inwentaryzacyjna dokonuje klasyfikacji różnic, co jest pomocne w późniejszym księgowym rozliczeniu wyników inwentaryzacji.

Powstałe różnice inwentaryzacyjne, w zależności od przyczyn ich powstawania, rozlicza się w księgach rachunkowych jako:

- podlegające kompensacie,
- ubytki naturalne mieszczące się w granicach norm i limitów,
- niedobory niezawinione,
- niedobory zawinione.

Różnice inwentaryzacyjne powinny być zaksięgowane w terminie umożliwiającym wykazanie w sprawozdaniu finansowym rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Oznacza to, że różnice wynikające z inwentaryzacji rocznej za 2010 r. oraz ich rozliczenie należało ująć w księgach rachunkowych roku którego dotyczą, czyli w księgach 2010 r.

Stosownie do przepisów ustawy o rachunkowości, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji wymagają odpowiedniego udokumentowania i powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych (art. 27 ust. 1 uor). Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych podlegają wyjaśnieniu i rozliczeniu w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (art. 27 ust. 2 uor).

Niedobory mogą być kompensowane nadwyżkami – jeżeli spełnione są równocześnie następujące warunki<sup>28</sup>:

- 1) nadwyżki i niedobory zostały ustalone na podstawie tego samego spisu z natury i powstały w tym samym okresie objętym rozliczeniem,
- 2) nadwyżki i niedobory dotyczą tej samej osoby materialnie odpowiedzialnej albo osób współodpowiedzialnych za powierzone im składniki majątku objęte inwentaryzacją,

<sup>26</sup> Art.28 ust.1 pkt.1 ustawy o rachunkowości.

<sup>27</sup> M. Gmytraciewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość Finansowa*, Difin, Warszawa 2002, s. 197.

<sup>28</sup> *Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno- Finansowych*, nr 29 (2010), s. 21.



3) nadwyżki i niedobory powstały w podobnych asortymentach inwentaryzowanych składników majątku, tj. o tej samej nazwie, zbliżonych właściwościach lub podobnym wyglądzie, względnie w artykułach sprzedawanych w podobnych opakowaniach.

Dokonując kompensaty stosuje się zasadę niższej ceny i mniejszej ilości, tzn. w celu określenia dopuszczalnej ilości i wartości kompensaty przyjmuje się mniejszą z dwu występujących wielkości niedoboru lub nadwyżki. Kompensacie z nadwyżkami mogą podlegać jedynie niedobory uznane za niezawinione, tzn. powstałe z przyczyn wykluczających odpowiedzialność materialną osoby lub osób, którym je powierzono. Jeżeli ilości i ceny jednostkowe kompensowanych niedoborów składników majątkowych są sobie równe, to mamy do czynienia z tzw. kompensatą pełną. Kwota niedoborów równa się wówczas kwocie nadwyżki, a po dokonaniu kompensaty podlegają dalszemu rozliczaniu. W związku z tym mogą powstać następujące sytuacje:

- 1) po kompensacie pozostają różnice ilościowe – jeżeli ceny jednostkowe kompensowanych artykułów są jednakowe, a ilości niedoboru i nadwyżki są różne,
- 2) po kompensacie pozostają tylko różnice wartościowe – jeżeli niedoboru i nadwyżki kompensowanych artykułów są jednakowe, zaś ceny jednostkowe różne,
- 3) po kompensacie pozostają różnice ilościowo - wartościowe – jeżeli są ilości i ceny jednostkowe kompensowanych artykułów, a zatem i różna jest wartość niedoboru i nadwyżki<sup>29</sup>.

Firmy, których rok obrotowy pokrywa się z kalendarzowym, do 26 marca powinny rozliczyć inwentaryzację i sporządzić zestawienie obrotów i sald. Zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości<sup>30</sup> na sporządzenie zestawienia spółki mają czas do 85. dnia po dniu bilansowym. Dokonanie tych czynności w określonym terminie ma za zadanie dostarczyć odpowiednich informacji, jak również umożliwia wczesną kontrolę i korektę przed opracowaniem sprawozdań. Znaczenie informacyjne sprowadza się do tego, że zestawienie obrotów i sald dostarcza danych, takich jak salda końcowe, stan majątku i źródła finansowania na koniec każdego okresu sprawozdawczego, co jest ważne z punktu widzenia opracowania sprawozdań. Znaczenie kontrolne pozwala na zachowanie zasady podwójnego zapisu. Programy księgowe skutecznie eliminują tego typu błędy, to zestawienie obrotów i sald pozwala na wykrycie błędów w ewidencji, takich jak m.in.: ujęcie operacji tylko na jednym koncie, błędy rachunkowe, nieprawidłowe naniesienie sald oraz ujęcie różnych kwot w ramach tego samego zapisu<sup>31</sup>.

## 6. RÓŻNICE INWENTARYZACYJNE W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

Efekty pracy komisji inwentaryzacyjnej w postaci zatwierdzonego przez kierownika jednostki rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych wymagają zaewidencjonowania w księgach rachunkowych. Księgowanie stwierdzonych różnic polega doprowadzeniu ilości w wartości danego składnika majątku do wielkości stwierdzonych podczas spisu<sup>32</sup>.

### 6.1. Ujęcie księgowe różnic inwentaryzacyjnych

Z punktu widzenia księgowego ujęcia, różnice inwentaryzacyjne dzieli się na<sup>33</sup>:

<sup>29</sup> *Ibidem*, s. 15.

<sup>30</sup> Art. 24 ust. 4, pkt. 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>31</sup> Do 26 marca trzeba rozliczyć inwentaryzację, Dziennik Gazeta Prawna, artykuł z dnia 2011-03-11.

<sup>32</sup> J. Matuszewicz, *Rachunkowość*, WSiP, Warszawa 1993, s. 349.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

- a) podlegające kompensacie – wynikające z zamiany asortymentów w czasie ich wydawania lub błędów w ewidencji i dokumentacji;
- b) korygujące koszty – ubytki w granicach norm oraz niedobory i nadwyżki spowodowane błędnym pomiarem zużycia;
- c) odnoszone na koszty lub przychody pozostałej działalności operacyjnej – niedobory i nadwyżki, dla których nie jest możliwe ustalenie przyczyny ich powstania;
- d) odnoszone na wyniki nadzwyczajne – niedobory zaistniałe na skutek wypadków losowych (szkody);
- e) obciążające osoby odpowiedzialne.

Niedobory i nadwyżki rzeczowych składników majątku jednostki gospodarczej powinny być wyksięgowane z ewidencji zasobów pod datą ich ujawnienia tak, aby ewidencja ujmowała stany rzeczywiste.

## 6.2. Ewidencja księgowa różnic inwentaryzacyjnych

Jak już wcześniej wspomniano, ustalone i wyjaśnione różnice inwentaryzacyjne po zaakceptowaniu przez kierownika jednostki i wydaniu decyzji, co do ostatecznego sposobu ich ujęcia, należy ująć w księgach ratunkowych roku obrotowego, na który przypada termin inwentaryzacji. Sposób ewidencji różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych przedstawia poniższa tabela:<sup>34</sup>

Lp.	Operacja księgowa	Strona Wn konta	Strona Ma konta
1.	Wyksięgowanie niedoborów poszczególnych składników majątku	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie niedoborów)	Konta odpowiednich składników majątku.
2.	Wyksięgowanie nadwyżek określonych składników majątku	Konta odpowiednich składników majątku	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie nadwyżek)
3.	Ubytki naturalne (w granicach dopuszczalnych norm)	Koszty rodzajowe	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie niedoborów)
4.	Ubytki przekraczające normy, inne niedobory niezawinione	Pozostałe koszty operacyjne	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie niedoborów)
5.	Niedobory spowodowane zdarzeniami nadzwyczajnymi	Straty nadzwyczajne	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie niedoborów)
6.	Niedobory zawinione (bezsporne)	Rozrachunki z pracownikami	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie niedoborów)
7.	Niedobory zawinione, spornie dochodzone	Roszczenia sporne	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie niedoborów)
8.	Niedobory zawinione, spornie niedochodzone	Pozostałe koszty operacyjne	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie niedoborów)
9.	Nadwyżki wynikające z niedokładności urzą-	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie nadwyżek)	Koszty według rodzaju (zużycie materiałów i

<sup>34</sup> T. Kiziukiewicz, *Organizacja rachunkowości...*, op. cit., s. 153.

	dzeń pomiarowych mieszczące się w granicach tolerancji		energii)
10.	Inne nadwyżki	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie nadwyżek)	Pozostałe przychody operacyjne
11.	Kompensata niedoboru nadwyżką	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie nadwyżek)	Pozostałe rozrachunki (rozliczenie niedoborów)

Wszelkie ujawnione oraz rozliczone niedobory, szkody i nadwyżki podlegają ewidencji księgowej, która przebiega - jak obrazuje powyższa tabela - w dwóch etapach, pierwszy polega na wyksięgowaniu różnic inwentaryzacyjnych z kont, na których są ewidencjonowane dane składniki aktywów, drugi zaś etap polega na rozliczeniu różnic inwentaryzacyjnych w zależności od charakteru i przyczyn powstania tych różnic. Reasumując do ewidencji niedoborów i nadwyżek służą konta „Rozliczenie niedoborów i szkód” oraz „Rozliczenie nadwyżek”.

Rozliczenie niedoborów niezawinionych, w zależności od przyczyny, będzie księgowana w ciężar kosztów działalności (niedobory naturalne wynikające z właściwości fizyczno-chemicznych, mieszczące się w granicach ustalonych norm, oraz niedobory pozorne wynikające z niemożliwości dokładnego pomiaru zużycia), pozostałych kosztów operacyjnych (niedobory naturalne wynikające z właściwości fizyczno-chemicznych, przekraczają normy ubytków naturalnych, powstałe z przyczyn uzasadniających zwolnienie od odpowiedzialności osób materialnie odpowiedzialnych) oraz strat nadzwyczajnych (niedobory spowodowane zdarzeniami losowymi)<sup>35</sup>.

Niedobory zawinione obciążają osobę materialnie odpowiedzialną, która winna je pokryć. Na koncie „Inne rozrachunki z pracownikami” po stronie Winien księguje się roszczenie za niedobór uznane przez pracownika. Gdy pracownik nie wyraża zgody na pokrycie niedoboru, jednostka kieruje sprawę do sądu i księguje na koncie „Należności dochodzone na drodze sądowej” po stronie Winien<sup>36</sup>. Do rozliczenia nadwyżek, uznaje się konta „Koszty działalności”, gdy nadwyżki są pozorne lub „Pozostałe przychody operacyjne” dla pozostałych nierozliczonych nadwyżek.

## 7. PODSUMOWANIE

Prowadzenie niemal każdej działalności gospodarczej łączy się nierozzerwalnie z sytuacjami, które powodują różnice między stanem majątku zaewidencjonowanym w księgach rachunkowych,

a stanem majątku będącym w posiadaniu jednostki; powstają niedobory lub nadwyżki składników majątkowych. Różnice te najczęściej uwidaczniane są w toku inwentaryzacji. Wszelkie rozbieżności między dokumentami, a stanem faktycznym należy odpowiednio rozliczyć i zaewidencjonować w księgach rachunkowych, tak aby doprowadzić do stanu zgodności ksiąg ze stanem rzeczywistym.

Istotą prowadzenia ksiąg rachunkowych jest produkt finalny rachunkowości – sprawozdanie finansowe. Aby jasno i zgodnie ze stanem faktycznym przedstawiały ono sytuację finansową i majątkową jednostki, jego sporządzenie oparte musi być o rzetelnie

<sup>35</sup> G. Borowska, *Przygotowanie do działalności usługowej*, WSiP, Warszawa 2003, s. 63.

<sup>36</sup> *Ibidem*, s. 63-64.

prowadzone księgi rachunkowe. Ta rzetelność jest istotnym elementem wiarygodności sprawozdania finansowego. Wszelkie zapisy dokonywane w księgach oraz stany wynikające z tych ksiąg powinny być zgodne ze stanem rzeczywistym. Dlatego wszelkie różnice między stanem faktycznym, a księgami rachunkowymi powinny być odpowiednio rozliczone i zarejestrowane zapisami w księgach rachunkowych.

Należy dążyć, aby każda inwentaryzacja w przedsiębiorstwie była nie tylko sprawnie przeprowadzona lecz również, przyczyniała się do całkowitego wyeliminowania nieprawidłowości ujawnionych w czasie jej trwania. Wszelkie sformułowane wnioski, wydane zalecenia, opracowane programy poprawy działalności przedsiębiorstwa nie przyniosą żadnych pozytywnych efektów, jeżeli nie będzie zapewniona bieżąca kontrola ich realizacji.

## LITERATURA

- [1] Borowska G., *Przygotowanie do działalności usługowej*, WSiP, Warszawa 2003
- [2] Frymark I., *Rachunkowość handlowa*, WSiP S.A., Warszawa 2002
- [3] Gierusz B., *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, ODiDK sp. z o.o., Gdańsk 2001
- [4] *Inwentaryzacja – Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno – Finansowych*, nr 29 (2011)
- [5] *Inwentaryzacja – Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno – Finansowych*, nr 31 (2001)
- [6] *Inwentaryzacja*, „Zeszyt Metodyczny Rachunkowości”, nr 19 (2007)
- [7] Kiziukiewicz T., *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE 2002
- [8] Kiziukiewicz T., *Rachunkowość*, WSiP, Warszawa 2002
- [9] Małkowska D., *Inwentaryzacja od A do Z*, ODiDK sp. z o.o., Gdańsk 2001
- [10] Matuszewicz J., Matuszewicz P., *Rachunkowość od podstaw*, Finans- Servis Zespół Doradców Finansowo -Księgowych, Warszawa 2003
- [11] Naumiuk T., *Inwentaryzacja roczna*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 11 (2002)
- [12] Nizio M., *Nowe zasady inwentaryzacji majątku w jednostkach gospodarczych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2000
- [13] Ruchlewicz A., *Inwentaryzacja w drodze potwierdzenia sald*, „Buchalter” nr 47 (2007)
- [14] Waselina A., *Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych –praktyczne przykłady*, „Buchalter” nr 7 (2005)
- [15] Ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości, Dz. U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

## PRINCIPLES OF ESTABLISHING AND RECORDING INVENTORY DIFFERENCES

An inventory is the entirety of accounting activities with a view to estimate a detailed value of current property assets and their sources on a specific day. Its aim is to calculate an actual state of proprietorship including goods and financial capital, and also to account for any differences between facts of a case upon an inventory and figures stated in an accounting record-keeping.

The purpose of the following dissertation is to highlight the most essential aspects of establishing inventory differences and ways of recording them in ledgers.