

## Inwentaryzacja w aspekcie koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu

Teresa Maszczak\*

**Streszczenie:** *Cel* – Zaprezentowanie inwentaryzacji jako podstawowego instrumentu weryfikacji zasobów majątku i kapitałów w celu prezentacji rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. *Metodologia badania* – Analiza literatury przedmiotu i przepisów prawnych (krajowych i międzynarodowych). *Wynik* – Wykazano, iż inwentaryzacja stanowi podstawowe narzędzie weryfikacji składników aktywów i pasywów przed ich ujęciem w sprawozdaniu finansowym. Sprzyja realizacji koncepcji rzetelnego i wiernego obrazu (*true and fair view*) w rachunkowości. *Oryginalność/wartość* – Wskazanie na przydatność inwentaryzacji w realizacji koncepcji wiernego i rzetelnego obrazu (*true and fair view*) na każdym etapie procesu przetwarzania danych księgowych w rachunkowości.

**Słowa kluczowe:** inwentaryzacja, koncepcja rzetelnego i jasnego obrazu, rachunkowość, sprawozdanie finansowe

### Wprowadzenie

We współczesnym świecie, w dobie narastającej konkurencji, globalizacji rynków, zarządzający zainteresowani są wieloprzekrojowymi informacjami ekonomicznymi do podejmowania racjonalnych decyzji kierowniczych. Informacje te dotyczą zarówno otoczenia zewnętrznego, jak również środowiska wewnętrznego jednostki.

W przedsiębiorstwie rachunkowość, w tym sprawozdanie finansowe jako ostateczny etap przetwarzania danych księgowych w rachunkowości, pełni rolę systemu informacyjnego. Jako system informacyjny generuje ona informacje finansowe m. in. dla zarządu. Należy przy tym podkreślić, iż w świetle uregulowań, zarówno krajowych jak i międzynarodowych, „roczne sprawozdania finansowe powinny być sporządzane przy zastosowaniu zasady ostrożności, w sposób prawdziwy i rzetelny przedstawiać stan aktywów i pasywów jednostki, jej sytuację finansową oraz wynik finansowy (Dyrektywa, 2013). Dlatego też, by zachować zasadę wiernego i rzetelnego obrazu, dane wynikające z ksiąg rachunkowych powinny być weryfikowane, bowiem stanowią podstawę do sporządzenia sprawozdania finansowego.

Inwentaryzacja jest elementem rachunkowości, który służy do weryfikacji składników majątku i kapitałów przed ich ujęciem w sprawozdaniu finansowym. Stanowi instrument kontroli prawidłowości i rzetelności danych ewidencji księgowej oraz okresowe ustalenie

---

\* dr Teresa Maszczak, Uniwersytet Opolski, e-mail: tmaszczak@uni.opole.pl.

rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki gospodarczej. Przeprowadzenie inwentaryzacji w określonych terminach i częstotliwości jest także warunkiem uznania za prawidłowe i rzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, a w konsekwencji sporządzonego na ich podstawie wiarygodnego rocznego sprawozdania finansowego (Paczuła, 1997, s. 10).

Celem artykułu jest ukazanie inwentaryzacji jako podstawowego instrumentu weryfikacji zasobów majątku i kapitałów w celu prezentacji rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.

Zastosowana procedura badawcza zdeterminowała strukturę artykułu, który składa się z trzech części oraz wprowadzenia i zakończenia, zawierającego podsumowanie i wnioski końcowe.

W pierwszej części omówiono istotę inwentaryzacji, cel jej przeprowadzania i podział, przyjmując różne kryteria klasyfikacyjne występujące w literaturze przedmiotu. Podkreślono także znaczenie inwentaryzacji jako narzędzia weryfikacji majątku i kapitałów.

W części drugiej zaprezentowano uregulowania prawne dotyczące obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji. Przedstawiono przepisy ustawy o rachunkowości regulujące sposoby, terminy i częstotliwość jej przeprowadzania, dokumentowania, archiwizowania, jak również odpowiedzialność za jej przeprowadzenie. Wskazano również na stanowisko, które przyjął Komitet Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów.

W części trzeciej przedstawiono inwentaryzację w aspekcie realizacji koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu.

## **1. Inwentaryzacja – istota, cele i podział**

W literaturze przedmiotu inwentaryzacja jest różnie definiowana – w węższym bądź szerszym aspekcie. W węższym kontekście jest określana jako „ogół czynności spisowych, weryfikacyjnych i rozliczeniowych majątku firmy” (Paczuła, 1997, s. 9). W szerszym znaczeniu inwentaryzacja rozpatrywana jest przez pryzmat celu, jakim jest ustalenie rzeczywistej wartości zasobów majątku i kapitałów w danym okresie. Według T. Kiziukiewicz, inwentaryzacja oznacza „ogół czynności zmierzających do ustalenia rzeczywistego stanu składników aktywów i pasywów jednostki gospodarczej na określony moment” (Kiziukiewicz, 2002, s. 116). Podobny pogląd wyraża M. Klimas, stwierdzając, iż „termin inwentaryzacja jest używany do określania czynności mających doprowadzić do ustalenia rzeczywistego stanu na ściśle określony moment – danych składników aktywów i pasywów jednostki prowadzącej rachunkowość, w celu sprawdzenia i sprostowania danych ujętych w urządzeniach ewidencji analitycznej i ewidencji syntetycznej (księgi rachunkowe), prowadzonych dla tych składników” (Klimas, 1997, s. 190). Po tejże linii, ale nieco dalej, E. Nowak postrzega inwentaryzację jako „ogół czynności związanych z ustaleniem stanu rzeczywistego, wykazanych w księgach rachunkowych aktywów i pasywów, w celu sprawdzenia i ewentualnej korekty danych ewidencji księgowej oraz rozliczania osób materialnie odpowiedzialnych

za powierzone im składniki majątkowe. Jest jednym z instrumentów bieżących kontroli wewnętrznej” (Nowak, 1996, s. 68).

W literaturze fachowej można spotkać wiele kryteriów, na których podstawie dokonano podziału inwentaryzacji. Najczęstsze kryteria i wyspecyfikowane w oparciu o nie podziały inwentaryzacji przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1**

Podział (formy) inwentaryzacji

Autor	Kryterium	Podział (formy)	Charakterystyka i cel
1	2	3	4
T. Kiziukiewicz M. Małkowska E. Walińska K. Winiarska	zakres/ szczegółowość	inwentaryzacja pełna	obejmuje wszystkie składniki majątku
		inwentaryzacja wrywkowa częściowa	obejmuje wybrane składniki majątku
T. Kiziukiewicz M. Małkowska K. Winiarska	powtarzalność/ regularność	inwentaryzacja systematyczna (cykliczna)	przewodzona w systemie ciągłym, powtarzalna w różnych okresach
		inwentaryzacja doraźna	przeprowadzana niezapowiedzianie, w razie potrzeb np. zmiana osoby materialnie odpowiedzialnej, w sytuacjach losowych, postawienie w stan upadłości
K. Winiarska	częstotliwość	inwentaryzacja roczna	przeprowadzona w celu zweryfikowania danych księgowych przed sporządzeniem bilansu
		inwentaryzacja kwartalna	przeprowadzana na określone cele wewnętrzne jednostki
T. Kiziukiewicz M. Małkowska E. Walińska K. Winiarska	tryb przeprowadzania	inwentaryzacja okresowa	jest przeprowadzana w wyznaczonym wcześniej terminie
		inwentaryzacja ciągła	jest przeprowadzana według planu w pewnym okresie
K. Winiarska	celowość sporządzania	inwentaryzacja rozliczeniowa	rozliczanie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone mienie
		inwentaryzacja szacunkowa	ocena przybliżonego stanu składników majątkowych i mająca na celu zorientowanie się w możliwie krótkim czasie, jaki jest stan majątku
		inwentaryzacja kontrolna	przeprowadzana doraźnie lub planowo w celach kontrolnych.
		inwentaryzacja przeglądowa	weryfikacja majątku w określonym celu, np. przeceny

1	2	3	4
K. Winiarska E. Walińska	specyficzne zdarzenia	inventaryzacja zdawczo- odbiorcza	przeprowadzana w przypadku zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej za powierzone mienie jednostki gospodarczej
		inventaryzacja nadzwyczajna (specjalna)	przeprowadzana w sytuacjach nietypowych, np. w zdarzeniach losowych, kontroli zewnętrznej.
		inventaryzacja ciągła	przeprowadzona na bieżąco, np. inventaryzacja środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Kiziukiewicz (2002), s. 117; Małkowska (2016); Winiarska (2011), s. 110–111; Walińska (2009), s. 284.

Należy zauważyć, iż inventaryzacja jako element rachunkowości służy głównie do weryfikacji stanów składników aktywów i pasywów przed ich ujęciem w sprawozdaniu finansowym. Przeprowadzana jest w różnej formie, w zależności od potrzeb oraz swym zakresem obejmuje różny zapas zasobów majątku. W praktyce gospodarczej można spotkać przykładowo formy inventaryzacji: pełną okresową, której terminy określa ustawa o rachunkowości; pełną ciągłą, związaną z systematycznym spisywaniem składników majątku w ciągu okresu inventaryzacyjnego; niepełną – częściową, wycinkową, wyrывkową; zapowiedzianą, zwykle dla celów sprawozdawczych; niezapowiedzianą w celu kontroli osób materialnie odpowiedzialnych; zdawczo-odbiorczą, w przypadku zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej za zasoby majątkowe, czy nadzwyczajnej w przypadku wystąpienia zdarzeń losowych, np. powódź, pożar.

Biorąc pod uwagę cel, jaki ma do spełnienia inventaryzacja, czyli ustalenie rzeczywistej wartości aktywów i pasywów na dany moment, ważne jest zachowanie należytej staranności w procesie organizacji i procedurach jej przeprowadzenia oraz rozliczania wyników, by wyeliminować ewentualne błędy z tytułu niewłaściwie przeprowadzonej inventaryzacji. Najczęściej popełniane błędy dotyczą w szczególności (Trzpioła, 2016, s. 65–69):

- a) ogólnych zasad inventaryzacji, np. niezachowania ustawowych terminów inventaryzacji, rezygnacji z przeszkolenia osób powołanych do dokonania czynności inventaryzacyjnych, rozciągania w czasie prac inventaryzacyjnych i nieuzasadnione przerywanie tych prac na wiele dni lub tygodni;
- b) dokumentacji, np. zbyt ogólne instrukcje inventaryzacyjne, brak właściwej kontroli przygotowania, przebiegu i rozliczenia inventaryzacji, niesporządzanie zestawienia składników, które nie posiadają kodu kreskowego (w przypadku spisu metodą czytnikową);
- c) przebiegu spisów, np. niewłaściwy podział inventaryzowanych zasobów na tzw. pola spisowe, dokonywanie spisów bez udziału osób odpowiedzialnych materialnie albo bez udziału zespołów spisowych, rezygnacja z pobrania od osób odpowiedzialnych materialnie stosownych oświadczeń wstępnych i końcowych, dopuszczenie do nieuzasadnionego obrotu składnikami majątkowymi w czasie ich inventaryzacji,

dokonywanie tak zwanych pożyczek między polami spisowymi na czas inwentaryzacji, dokonywanie spisów z ewidencji zamiast z natury, nieinwentaryzowanie aktywów obcych, niewłaściwe sporządzanie arkuszy spisowych i wadliwe wprowadzanie do nich korekt i poprawek, rezygnacja ze spisania na odrębnych arkuszach spisowych artykułów obcych, zniszczonych, uszkodzonych itp., niedokonywanie oceny przydatności inwentaryzowanych składników, wystawianie fikcyjnych dokumentów lub fałszowanie danych w arkuszach spisowych w celu ukrycia różnic inwentaryzacyjnych; arkusze spisowe nie określają miejsca przechowywania spisywanych składników majątku, daty, na jaką przeprowadza się inwentaryzację, symbolu identyfikacyjnego składników majątku (numeru inwentarzowego), a jedynie oznaczenie według klasyfikacji środków trwałych, imion i nazwisk oraz podpisów osób materialnie odpowiedzialnych za stan składników; arkusze spisu z natury sporządzane są w jednym egzemplarzu, który znajduje się w księgowości, kopii nie otrzymywała osoba materialnie odpowiedzialna, na jednym arkuszu spisywano środki trwale powierzone różnym osobom;

- d) przebiegu potwierdzeń salda, np. zaniechanie wysyłania pisemnych wezwań kontrahentów o potwierdzenie salda, zwłaszcza w przypadku ich niewysokiej wartości;
- e) przeprowadzania weryfikacji, np. nieprzeprowadzanie inwentaryzacji na 31 grudnia tylko na inny dzień często następnego roku, brak inwentaryzacji należności spornych i wątpliwych w drodze porównania danych z odpowiednimi dokumentami, np. umowami, fakturami, dowodami wpłat, pismami kontrahentów, wezwaniami do zapłaty, pozwami itp., nieprzeprowadzanie inwentaryzacji w ogóle w odniesieniu do niektórych składników, w szczególności dotyczy to braku inwentaryzacji gruntów i innych nieruchomości, brak protokołów weryfikacji aktywów i pasywów;
- f) rozliczenia inwentaryzacji, np. nieujawnienie nadwyżek, błędna wycena inwentaryzowanych składników, błędne ujmowanie różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych, niezgodne kwoty i konta, niestaranna i powierzchowna weryfikacja różnic inwentaryzacyjnych – opieranie się często wyłącznie na wyjaśnieniach osób materialnie odpowiedzialnych w interesie, których jest wykazanie, iż niedobory były niezawinione, niewłaściwe kompensaty niedoborów i nadwyżek stwierdzonych na artykułach sobie podobnych;

Warunkiem niezbędnym przeprowadzenia w sposób prawidłowy inwentaryzacji majątku i kapitałów jest opracowanie zakładowej instrukcji inwentaryzacyjnej opisującej:

- a) zasady ogólne i cele inwentaryzacji,
- b) sposoby, metody i formy przeprowadzania inwentaryzacji,
- c) terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji,
- d) etapy organizacji czynności inwentaryzacyjnych:
  - przedinwentaryzacyjny, związany z procesem przygotowania inwentaryzacji,
  - właściwy związany z procesem przeprowadzenia (przebiegu) inwentaryzacji,
  - poinwentaryzacyjny związany z rozliczeniem wyników inwentaryzacji oraz dokonaniem oceny w zakresie racjonalności gospodarowania majątkiem i kapitałami,

- e) sposób powoływania i określanie zadań komisji inwentaryzacyjnej,
- f) zasady inwentaryzacji w drodze spisu z natury,
- g) zasady inwentaryzacji drogą uzgodnienia sald,
- h) zasady inwentaryzacji drogą porównania danych ewidencji z dokumentacją i ich weryfikacji,
- i) dopuszczalne uproszczenia podczas inwentaryzacji,
- j) wycenę wyników inwentaryzacji (wycena zasobów, ustalenie, weryfikacja, rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych).

## **2. Uwarunkowania prawne inwentaryzacji**

W świetle ustawy o rachunkowości (Ustawa, 1994, art. 4 ust. 3 pkt 3), inwentaryzacja stanowi element rachunkowości jednostki i ma na celu okresowe ustalanie lub sprawdzanie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Należy przy tym dodać, iż przepisy określają odpowiedzialność kierownika jednostki za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy za ich zgodą na piśmie (Ustawa, 1994, art. 4 ust. 5). W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu (Ustawa, 1994, art. 4 ust. 5).

W ustawie o rachunkowości (art. 26 i art. 27) uregulowano także metody (sposoby), terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji składników aktywów i pasywów (zob. tab. 2). Wskazano na obowiązek udokumentowania jej przeprowadzenia i wyników inwentaryzacji, wyjaśnienie i rozliczenie w księgach rachunkowych ujawnionych różnic inwentaryzacyjnych, jak również uregulowano warunki dotyczące obowiązku jej przeprowadzenia czy możliwości odstąpienia od niej. Przyjęto również w ustawie (art. 71) zasady ochrony danych dotyczących inwentaryzacji oraz 5-letni okres archiwizowania jej dokumentacji (Ustawa, 1994, art. 74).

Analizując przepisy prawne należy zauważyć, iż w sposób syntetyczny charakteryzują one istotę inwentaryzacji zasobów majątku i kapitałów, w tym aktywów znajdujących się na terenie podmiotu, a będących własnością innego przedsiębiorstwa. Skoncentrowane są głównie na obowiązku, celu, terminach i częstotliwości jej przeprowadzania oraz zasadach ochrony danych i sposobie jej archiwizacji. Brak jest w szczególności przyjętych rozwiązań dotyczących zasad organizacji inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Warto podkreślić, iż inwentaryzacja stanowi podstawę wyceny składników aktywów i pasywów oraz sporządzenia wiarygodnego sprawozdania finansowego. Dlatego też czynności inwentaryzacyjne należy przeprowadzić w sposób szczegółowy, rzetelny, bezbłędny i z dochowaniem należytej staranności.

**Tabela 2**

Metody (sposoby), terminy i częstotliwość inwentaryzacji

Zasoby aktywów i pasywów	Metody (sposób) przeprowadzenia inwentaryzacji	Terminy i częstotliwość inwentaryzacji
1	2	3
Środki trwałe, nieruchomości zaliczone do środków trwałych i inwestycji, maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie	spis z natury	rozpoczęta nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończona do 15 dnia następnego roku raz w ciągu 4 lat (znajdujące się na terenie strzeżonym)
Aktywa pieniężne (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papiery wartościowe w postaci materialnej	spis z natury	ostatni dzień każdego roku obrotowego
Składniki aktywów – z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4	spis z natury	rozpoczęta nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończona do 15 dnia następnego roku
Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową	spis z natury	przeprowadzona z częstotliwością w terminie raz w ciągu 2 lat
Zapasy towarów i materiałów (opakowań) objęte ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki	spis z natury	przeprowadzona z częstotliwością w terminie raz w roku
Zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną	spis z natury	przeprowadzona z częstotliwością w terminie raz w roku
Wartości materiałów i towarów odpisane w koszty na dzień ich zakupu lub produkty gotowe odpisane w koszty w momencie ich wytworzenia Art. 17 ust. 2 pkt 4. Kierownik podejmuje decyzję o stosowaniu metody odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy	spis z natury	nie później niż na dzień bilansowy
Aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki, w tym papiery wartościowe w formie zdematerializowanej	potwierdzenie salda	ostatni dzień każdego roku obrotowego
Należności, w tym udzielone pożyczki (z wyjątkiem pkt 3), powierzone kontrahentom własne składniki aktywów	potwierdzenie salda	rozpoczęta nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończona do 15 dnia następnego roku

1	2	3
Należności sporne i wątpliwe, a w bankach również należności zagrożone, należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych	potwierdzenie salda	ostatni dzień każdego roku obrotowego
Środki trwale, do których dostęp jest znacznie utrudniony, grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości	weryfikacja	ostatni dzień każdego roku obrotowego.

Źródło: opracowanie na podstawie ustawy o rachunkowości (1994).

Biorąc pod uwagę problemy, jakie występują przy inwentaryzacji zapasów, Komitet Standardów Rachunkowości przyjął stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Stanowisko Komitetu, nawiązując do zapisów art. 26 i 27 ustawy o rachunkowości (1994), wyjaśnia problemy merytoryczne i organizacyjne, powstające przy przeprowadzaniu inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów.

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 pozwalając na zmniejszenie czasu- i kosztochłonności czynności spisowych oraz ograniczenie zakłóceń działalności jednostki podczas spisu (Komunikat, 2016, poz. 55).

Zgodnie ze stanowiskiem Komitetu Standardów Rachunkowości celem inwentaryzacji zapasów jest w szczególności (Komunikat, 2016, poz. 55):

- ustalenie rzeczywistego stanu zapasów objętych i nieobjętych bieżącą ewidencją księgową (Ustawa, 1994, art. 17 ust. 2 pkt 4), 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.

Dokonując analizy przepisów prawnych dotyczących zasad inwentaryzacji należy stwierdzić, iż w sposób bardzo ogólny regulują one kwestie dotyczące inwentaryzacji. Przykładowo, przepisy ustawy o rachunkowości nie precyzują, na czym polega odpowiedzialność kierownika jednostki za inwentaryzację przeprowadzoną drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów i półproduktów. Zakres odpowiedzialności kierownika jednostki szczegółowo określa Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie *inwentaryzacji* drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów i półproduktów.



Przepisy ustawy o rachunkowości określają metody, terminy i częstotliwość przeprowadzenia inwentaryzacji zasobów rzeczowych (zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów) znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową, a także 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 (Ustawa, 1994, art. 26 ust. 3), ale nie definiują w żaden sposób istoty terenu strzeżonego. Kwestie tę doprecyzowuje Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie *inwentaryzacji* drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów i półproduktów. Określa je jako „składowisko strzeżone – dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne)”.

Wymogi ustawy regulują także inwentaryzację zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną, natomiast wiele wątpliwości budzą rosnące drzewa na gruncie będącym własnością (lub wieczystym użytkowaniem) podmiotów prowadzących inną niż leśna, działalność gospodarczą. Jak pisze B. Sadowska, „drzewa nie są ujmowane w ewidencji księgowej, co potwierdziły badania empiryczne”. Autorka stawia słuszne pytanie, „czy może należy drzewa jako składnik majątku jednostki wprowadzić do ksiąg, co wiązałoby się z ich wyceną i ewentualną inwentaryzacją?” (szerzej: Sadowska, 2016, s. 15–18).

Przepisy ustawy regulują także tryb postępowania podmiotu w związku z przeprowadzeniem inwentaryzacji, jak również obowiązek zarówno odpowiedniego ich udokumentowania, jak i powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych wyników inwentaryzacji.

Przepisy nie regulują procedur związanych z organizacją i sposobem przeprowadzania inwentaryzacji, w tym spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Kwestie te precyzuje Stanowisko Komitet Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Stanowisko Komitetu prezentuje, oprócz podstawowych definicji związanych z inwentaryzacją zapasów drogą spisu z natury, także etapy przeprowadzenia inwentaryzacji, w szczególności takie jak przygotowanie i jej organizację, przebieg oraz rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych. Wskazuje na praktyczne przykłady inwentaryzacji. Stanowisko Komitetu nie ujmuje tematyki dotyczącej:

- produkcji w toku i nieobjętych ewidencją magazynową półproduktów (półfabrykatów),
- przedmiotów o cechach środków trwałych o niskiej wartości jednostkowej, odnoszone w koszty w momencie oddania ich do użytkowania i nieujmowanych w aktywach,
- inwentarza żywego w odchowale lub tuczu.

### 3. Inwentaryzacja w aspekcie realizacji koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu<sup>1</sup>

Koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu w wąskim ujęciu jest jedną z zasad rachunkowości oznaczającą właściwe odzwierciedlenie sytuacji jednostki w sprawozdaniu finansowym. W szerokim ujęciu koncepcja ta stanowi punkt odniesienia do całej struktury danych rachunkowości, niezależnie od przyjętych w danym kraju systemów legislacyjnych, stosunków politycznych i ekonomicznych<sup>2</sup>. Rachunkowość odzwierciedla w sposób wierny i zgodny z prawdą oraz rzetelny sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy poprzez ustalanie i podawanie odpowiednich informacji (Matuszak, 2013, s. 67).

Przykładowo, koncepcja rzetelnego i wiernego obrazu została wprost wskazana w MSR 1: „Sprawozdania finansowe rzetelnie przedstawiają sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne jednostki. Rzetelna prezentacja wymaga wiernego odzwierciedlenia efektów transakcji, innych zdarzeń i warunków zgodnie z definicjami i kryteriami ujmowania aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów przedstawionymi w Założeniach Koncepcyjnych. Zakłada się, że stosowanie MSSF wraz z dodatkowymi ujawnieniami, w uzasadnionych przypadkach skutkuje tym, że sprawozdania finansowe spełniają wymóg rzetelnej prezentacji” (MSR 1, par. 15). Możliwe jest, że w wyjątkowych sytuacjach sprawozdanie finansowe nie będzie przedstawiać takiego prawdziwego i rzetelnego obrazu przy zastosowaniu przepisów niniejszej dyrektywy. W takich przypadkach dana jednostka powinna odstąpić od zastosowania się do takich przepisów w celu przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu. Państwu członkowskim należy pozwolić na określenie takich wyjątkowych przypadków i ustanowienie stosownych przepisów szczególnych mających w nich zastosowanie. Za wyjątkowe przypadki należy uznawać wyłącznie bardzo nietypowe transakcje i nietypowe sytuacje; nie powinny one być np. związane z całymi konkretnymi sektorami (Dyrektywa, 2013).

W uregulowaniach krajowych przyjęto także (Ustawa, 1994, art. 4, ust. 1 i 2), iż „jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną” (Ustawa, 1994).

Jak wynika z analizy treści międzynarodowych uregulowań rachunkowości (MSSF, dyrektywa PE), jak również krajowych przepisów prawnych, główną cechą rachunkowości, w tym sprawozdania finansowego jako produktu finalnego rachunkowości (ostatecznego etapu przetwarzania danych księgowych), jest rzetelna i prawdziwa prezentacja informacji o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Duże znaczenie w realizacji zasady wiernego obrazu odgrywa jakość wewnętrznej dokumentacji jednostki, w tym także dokumentacji

<sup>1</sup> Koncepcja rzetelnego i jasnego obrazu, zwana również koncepcją prawdziwego i wiernego obrazu czy wiernego i rzetelnego obrazu.

<sup>2</sup> Wiele na temat istoty zasady rzetelnego i jasnego obrazu piszą: Eisenhardt (1998); Flint (1982); Parker, Nobes (1994); Rutheford (1985, 2000); Van Hulle (1997); Evans (2003); Cotting, Boelme (2000); Stacy (1997).

inwentaryzacyjnej<sup>3</sup>. Warunkuje ona bowiem rzetelność i wiarygodność danych ewidencjonowanych w księgach rachunkowych. W świetle przepisów ustawy o rachunkowości (art. 22 ust. 1) dowody księgowe powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne oraz wolne od błędów rachunkowych. Aby spełnić wymogi ustawowe, dowody księgowe przed wprowadzeniem do ksiąg rachunkowych muszą podlegać kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej. Warto podkreślić, iż dużą rolę odgrywa także prowadzenie w sposób rzetelny, bezbłędny, sprawdzalnie i na bieżąco, ksiąg rachunkowych (Ustawa, 1994, art. 24 ust. 1). W księgach ewidencjonowane są bowiem zdarzenia gospodarcze, które stanowią podstawę do sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą wiernego obrazu<sup>4</sup>.

Inwentaryzacja stanowi podstawowy instrument realizacji koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu. W wyniku przeprowadzonej inwentaryzacji można ujawnić różnice między stanem faktycznym a zaewidencjonowanym w księgach rachunkowych. Występują one, gdy składnik majątku (Rybicki, 2015, s. 4):

- jest uszkodzony, lecz nadaje się do naprawy,
- jest uszkodzony, i nie nadaje się do naprawy,
- jest niekompletny, jednak spełnia swoją podstawową funkcję,
- jest niekompletny i nie nadaje się do użytku,
- jest kompletny, ale nieprzydatny firmie,
- zaginął i nie da się ustalić miejsca, w którym się znajduje,
- jest, lecz nie jest objęty ewidencją i nigdy w niej nie figurował,
- jest, lecz nie znajduje się obecnie w ewidencji, kiedyś w niej figurował, ale został z niej usunięty,
- stanowiący nadwyżkę może zostać skompensowany ze składnikiem-niedoborem.

Inwentaryzacja dostarcza wielu cennych informacji dla zarządzających firmą. Są to w szczególności (Rybicki, 2015, s. 4):

- ocena kompetencji osób odpowiedzialnych za składniki majątku,
- ocena kompetencji osób przeprowadzających spisy,
- sprawdzenie ładu i porządku w magazynach,
- ocena rozwiązań logistycznych,
- analiza przydatności zapasów i ich rotacji (czy pieniądze nie są topione w nadmiernych lub zbędnych zapasach),
- analiza bezpieczeństwa przechowywania mienia,
- kompletność rozliczenia transakcji,
- potwierdzenie realności istotnych pozycji aktywów w księgach i bilansie,
- potwierdzenie rzetelności spisu przez zewnętrzne organy (np. audytora).

<sup>3</sup> W celu zachowania prawidłowości sporządzania, obiegu, kontroli i archiwizacji dowodów księgowych, w jednostce gospodarczej powinna być opracowana zakładowa instrukcja (regulamin) dotycząca wskazanych treści.

<sup>4</sup> Warto podkreślić, że istotną rolę w realizacji zasady wiernego obrazu odgrywa opracowana polityka rachunkowości.

W podsumowaniu rozważań należy stwierdzić, iż inwentaryzacja stanowi podstawowe narzędzie weryfikacji stanów zasobów majątku i kapitałów w celu dokonania oceny rzeczywistej wartości majątku, jak również jego przydatności w procesie prowadzenia działalności gospodarczej. Stanowi instrument kontroli ewidencji zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych w celu wyeliminowania ewentualnych błędów. Jako narzędzie kontroli przeciwdziała wielu nieprawidłowościom gospodarczym, które mogą zniekształcić rzetelny i wierny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego przedsiębiorstwa.

## Uwagi końcowe

Inwentaryzacja jest elementem rachunkowości, który służy weryfikacji stanów składników aktywów i pasywów przed ich ujęciem w sprawozdaniu finansowym. Stanowi podstawowe narzędzie kontroli stanów zasobów majątku i kapitałów w celu dokonania oceny rzeczywistej wartości majątku, jak również jego przydatności w procesie prowadzenia działalności gospodarczej. Jest narzędziem kontroli ewidencji zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych w celu wyeliminowania ewentualnych błędów, dzięki czemu przeciwdziała wielu nieprawidłowościom gospodarczym, które mogą zniekształcić rzetelny i wierny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego przedsiębiorstwa.

Inwentaryzacja dostarcza wielu cennych informacji dla zarządzających firmą do podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych. Sprzyja realizacji koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu.

## Literatura

- Eisenhardt, K.M. (1998). Agency Theory: An Assessment and Review, *Academy of Management Review*.
- Evans, L. (2003). True and Fair View and the Fair Presentation of IAS 1. *Accounting and Business Research*, 33 (4).
- Cotting, R., Boelme, M. (2000). True and fair view Konzept versus Fair Presentation – Analyse auf der Grundlage von LAS, US GAAP und VE RRG. *Der Schweizer Treuhänder*, 8, 788–794.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG. Dz. Urz. L 182/20 z 29.6.2013.
- Flint, D. (1982). *A True and Fair View in Company Accounts*. Berkshire: Gee & Co. Ltd.
- Parker, R.H., Nobes, C.W. (1994). *An International View of True and Fair Accounting*. London: Routledge.
- Rutheford, B.A. (2000). *An Introduction to Modern Financial Reporting Theory*. London: Sage Publications.
- Rutheford, B.A. (2007). *Financial Reporting in the UK: A History of the Accounting Standards Committee, 1969–1990*. London–New York: Routledge.
- Rutheford, B.A. (1985). True and Fair View Doctrine. A Search for Explication, *Journal of Business Finance and Accounting*, 12.
- Kiziukiewicz, T. (2002). *Organizacja rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Klimas, M. (1997). *Podręczna encyklopedia rachunkowości*. Warszawa: Poltex.

- Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 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. Min. Fin. z 28 lipca 2016 r. poz. 55.
- Małkowska, D. (2016). *Inwentaryzacja od A do Z z uwzględnieniem stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości*. Gdańsk: ODDK.
- Matuszak, Ł. (2013). Wycena składników sprawozdania finansowego w realizacji koncepcji true and fair view – teoria i regulacje. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 74 (130), 67.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (2014), Warszawa: SKwP.
- Nowak, E. (red.) (1996). *Leksykon rachunkowości*. Warszawa: PWN.
- Paczuła, C. (1997). *Inwentaryzacja składników majątkowych jednostki gospodarczej*. Warszawa: Difin.
- Parker, R.H., Nobes, C.W. (1994). *An International View of True and Fair Accounting*. London–New York: Routledge.
- Rybicki, P. (2015). Inwentaryzacja z perspektywy zarządu. *Rachunkowość*, 10 (4).
- Sadowska, B. (2016). Drzewo w przedsiębiorstwie. *Rachunkowość*, 6.
- Stacy, G. (1997). True and Fair View: A UK Auditor's Perspective. *The European Accounting Review*, 4.
- Trzpióła, K. (2016). *Inwentaryzacja 2016*. Warszawa: Wiedza i Praktyka.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz. U. 2016, poz. 1047 ze zm.
- Van Hulle, K. (1997). The True and Fair View Override in the European Accounting Directives. *European Accounting Review*, 6 (4).
- Walińska, E. (red.) (2009). *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Winiarska, K. (red.) (2011). *Organizacja rachunkowości*. Warszawa: PWE.

#### INVENTORY IN THE CONCEPT OF TRUE AND FAIR VIEW

**Abstract:** *Purpose* – Presenting an inventory as the primary instrument for verifying assets and capital in order to present a true and fair view of the entity's financial position.

*Design/methodology/approach* – Analysis of subject literature and legal regulations (national and international).

*Findings* – Inventory has been shown to be the primary tool for verifying assets and liabilities before they are recognized in the financial statements. It favours the implementation of the concept of true and fair view in accounting.

*Originality/value* – Indication of the usefulness of inventory in the implementation of the concept of true and fair view at every stage of accounting data processing in accounting.

**Keywords:** inventory, concept of true and fair view, accounting, financial reporting

#### Cytowanie

Maszczyk, T. (2017). Inwentaryzacja w aspekcie koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 167–179. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-16.