



Data: 9.03.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

INWENTARYZACJA I JEJ SKUTKI

Przepisy ustawy o rachunkowości nakładają na jednostki prowadzące księgi rachunkowe obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji w określonych terminach.

Istota inwentaryzacji sprowadza się nie tylko do ustalenia rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, ale także wiąże się z ujawnieniem różnic inwentaryzacyjnych oraz ustaleniem ich przyczyn. Powstanie nadwyżek i niedoborów niesie za sobą określone konsekwencje bilansowe i podatkowe.

Jednostki prowadzące księgi rachunkowe są zobowiązane do przeprowadzenia inwentaryzacji na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Dodatkowo inwentaryzację przeprowadza się również na dzień poprzedzający dzień zakończenia działalności jednostki oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości.

Jednostki mogą odstąpić od przeprowadzenia inwentaryzacji w przypadku:

- połączenia lub podziału jednostek, z wyjątkiem spółek kapitałowych, jeżeli strony odstąpią od przeprowadzenia inwentaryzacji w drodze pisemnej umowy;
- zawieszenia działalności, jeżeli jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych.

Zgodnie z art. 26 uor inwentaryzacji podlegają m.in.:

- aktywa pieniężne (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych);
- papiery wartościowe w postaci materialnej;
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych;
- środki trwałe oraz nieruchomości zaliczone do inwestycji;
- maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie;
- aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych.

METODY

W zależności od rodzaju składników aktywów i pasywów wyróżnia się trzy metody inwentaryzacji.

Pierwszą z nich jest spis z natury. Tą metodą są inwentaryzowane np. aktywa pieniężne (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), środki trwałe, rzeczowe składniki aktywów obrotowych. Drogą spisu z natury inwentaryzuje się również znajdujące się w jednostce składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone jej do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu.

Kolejna metoda to porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami. W ten sposób inwentaryzowane są m.in. środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony, grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości, należności sporne i wątpliwe.

Trzecia metoda to uzyskanie potwierdzenia sald – stosowana do inwentaryzacji aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki. Tą metodą weryfikowany jest także wykazany w księgach rachunkowych stan należności (w tym udzielonych pożyczek). Inwentaryzacja w drodze uzyskania potwierdzenia sald nie dotyczy m.in. należności spornych i wątpliwych, należności od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych oraz z tytułów publicznoprawnych.

SKUTKI

Przeprowadzenie inwentaryzacji oraz jej wynik należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Jednostka zobowiązana jest do przechowywania dokumentów inwentaryzacyjnych co najmniej przez pięć lat. Jeżeli w toku inwentaryzacji zostaną ujawnione różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach, to należy je wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Stwierdzone nadwyżki i niedobory inwentaryzacyjne powinny być uporządkowane i przedstawione w formie protokołu, który podlega weryfikacji przez komisję inwentaryzacyjną. Na podstawie zgromadzonych dokumentów komisja ustala przyczynę powstawania różnic oraz proponuje określony sposób ich rozliczenia. Jednocześnie wskazuje, czy zaistniałe różnice są istotne i zawinione. Różnice uznane za nieistotne nie powodują konieczności rozliczania ich w księgach rachunkowych. Natomiast w przypadku różnic istotnych, należy wskazać, czy są zawinione czy niezawinione.

UJĘCIE W KSIĘGACH

Sposób rozliczania różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych zależy od ich charakteru. Aby dokonać odpowiednich księgowania, należy ustalić, czy ujawnione niedobory są zawinione, a także czy osoba odpowiedzialna materialnie godzi się na ich pokrycie. Komisja inwentaryzacyjna może również zaproponować rozliczenie nadwyżki jako kompensaty usprawiedliwionego niedoboru, jeśli spełnione są łącznie następujące warunki:

- niedobór i nadwyżka dotyczą podobnych asortymentów zapasów albo znajdują się w podobnych opakowaniach, co pozwala sądzić, że nastąpiła pomyłka przy ich wydawaniu lub przyjmowaniu;
- niedobór i nadwyżka dotyczą zapasów powierzonych tej samej osobie odpowiedzialnej;
- niedobór i nadwyżka zapasów zostały stwierdzone podczas tego samego spisu z natury.

PRZYKŁAD

Po przeprowadzaniu inwentaryzacji w jednostce ujawniono:

- niedobory towarów o wartości 3000 zł, które powstały z przyczyn niezawinionych (1);
- niedobory towarów zawinione bezsporne o wartości 2000 zł – pracownik wyraził zgodę na zwrot równowartości niedoboru (2);
- niedobory towarów zawinione sporne o wartości 1000 zł – pracownik nie zgadza się z uznaniem go winnym (3) i (4).

Na kontach uwzględniono już przeksięgowanie niedoborów z konta towarów na konto rozliczenia niedoborów inwentaryzacyjnych.

PODATEK CIT

Nadwyżki inwentaryzacyjne stanowią przychód w rozumieniu art. 12 ustawy o CIT, ponieważ wypełniają definicję nieodpłatnego świadczenia. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) nadwyżki inwentaryzacyjne chociaż nie stanowią świadczenia otrzymanego od innego podmiotu należy uznać za przychód. W orzeczeniu sąd podkreślił, że bez znaczenia jest to, czy osiągnięcie przychodu było następstwem działania bądź zaniechania innej osoby.

Zaliczenie niedoborów inwentaryzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów powinno być oceniane z perspektywy art. 15 ust. 1 ustawy o CIT – kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Ponadto należy również uwzględnić całokształt prowadzonej przed podatnika działalności, okoliczność powstania niedoboru, formę jego udokumentowania oraz podjęte przez podatnika działania zabezpieczające.

Do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wartość niedoborów inwentaryzacyjnych, pod warunkiem że podatnik nie przyczynił się do ich powstania lub nie ułatwił ich powstania. Zawinienie ze strony podatnika poprzez niezachowanie staranności wymaganej w danych warunkach lub niedopełnienie obowiązków w zakresie odpowiednich zabezpieczeń składników majątku będzie stanowiło przesłankę wykluczającą uwzględnienie niedoborów w wyniku podatkowym. Można przyjąć ogólną zasadę, że niedobory niezawinione można ująć w kosztach uzyskania przychodów, niedobory zawinione natomiast nie będą stanowiły kosztu podatkowego.

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Podatnik może odliczyć podatek naliczony z tytułu zakupionych towarów w takim zakresie, w jakim są one wykorzystywane do działalności opodatkowanej. Przy powstaniu niedoborów dochodzi do sytuacji, w której nabyte towary nie zostaną wykorzystane do czynności opodatkowanych. Kwestia dokonania ewentualnej korekty podatku naliczonego na podstawie art. 91 ust. 7 ustawy o VAT w odniesieniu do powstałych niedoborów nie została wprost uregulowana w ustawie i należy odnieść się do orzeczeń sądów administracyjnych.

Sądy administracyjne zgodnie orzekają, że konieczność korekty podatku naliczonego zachodzi, jeżeli niedobór powstał z przyczyn zależnych od podatnika, tj. w następstwie sytuacji, które mógł przewidzieć lub im zapobiec. Prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu towarów nabytych pierwotnie w celu ich wykorzystania do prowadzonej działalności gospodarczej, a uznanych następnie za niedobory, zostaje

zachowane, jeżeli niedobory powstały z przyczyn niezależnych od podatnika, a okoliczności ich powstania zostały wyczerpująco udokumentowane.

UWAGA!

Kwoty VAT naliczonego skorygowanego na podstawie art. 91 ust. 7 ustawy o VAT nie można zaliczyć do kosztów podatkowych, ponieważ nie zostaje zachowana przesłanka istnienia związku kosztu z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Agnieszka Jurcimińska-Pawlik, starsza księgowa [w gliwickim biurze Rödl & Partner](#)

Zdaniem autora:

Przepisy ustawy o rachunkowości obligują jednostki do prawidłowego udokumentowania wyniku inwentaryzacji oraz wyjaśnienia powstałych różnic inwentaryzacyjnych, a co za tym idzie – ustalenia, czy są one zawinione czy niezawinione. Charakter powstałych różnic ma znaczenie nie tylko bilansowe. Na gruncie podatku dochodowego tylko niedobory niezawinione, powstałe mimo zachowania przez podatnika wymaganej staranności, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Na gruncie podatku VAT powstanie niedoboru zawinionego skutkuje koniecznością dokonania korekty podatku naliczonego w rozumieniu art. 91 ust. 7 ustawy o VAT.