

Izabela Motowilczuk

magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych



Inwentaryzacja

– najczęstsze błędy i sposoby ich eliminacji

część I

Wstęp

Inwentaryzacja jest jedną z podstawowych dziedzin rachunkowości. Jej rolą jest zweryfikowanie prawdziwości danych zawartych w księgach rachunkowych dotyczących wielkości poszczególnych aktywów i pasywów jednostki.

Sam proces inwentaryzacji jest bardzo praco- i czasochłonny. Do tego musi być powtarzany rokrocznie w okresie, w którym obciążenie pracą pracowników różnych komórek organizacyjnych jest większe niż w pozostałych częściach roku. Dlatego ważne jest, aby proces ten przebiegał sprawnie, bez niepotrzebnego powtarzania nieprawidłowo wykonanych czynności.

Celem dwuczęściowego e-booka jest **omówienie najczęstszych nieprawidłowości w przeprowadzaniu i rozliczaniu inwentaryzacji**. W publikacji zostaną przedstawione opisy tych nieprawidłowości i ich powszechnie spotykane przykłady. Jednak głównym przedmiotem e-booków jest **opis sposobów eliminowania tych nieprawidłowości** – w zależności od etapu, na jakim zostały ujawnione. Przedstawione zostaną działania, jakie należy podjąć jeszcze w czasie trwania inwentaryzacji, następnie na etapie jej rozliczania, potem w czasie, jaki upływa od sporządzenia do zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego za rok obrotowy, za który była przeprowadzana inwentaryzacja. Zaprezentujemy też sposoby zapobiegania powstawaniu nieprawidłowości na przyszłość. W przypadkach nieprawidłowości mogących skutkować odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych **zostaną omówione działania, jakie należy podjąć, aby uniknąć odpowiedzialności z tego tytułu**, a także ograniczyć ujemne skutki nieprawidłowości dla prowadzenia rachunkowości jednostki.

W części I opracowania zostały szczegółowo omówione nieprawidłowości związane z naruszeniem przepisów uor w zakresie terminów, częstotliwości

i metod przeprowadzania inwentaryzacji oraz zasad przeprowadzania i rozliczania wyników spisu z natury. **Z części tej można się m.in. dowiedzieć:**

- jakim błędom zapobiega prawidłowo sporządzony harmonogram roczny inwentaryzacji oraz harmonogram przebiegu spisu z natury,
- w jakim zakresie zastąpienie spisu z natury lub uzgodnienia sald metodą weryfikacji zapisów ksiąg rachunkowych z dokumentacją jest niedopuszczalne,
- w jaki sposób nie można upraszczać czynności wykonywanych w czasie spisu z natury,
- jakie są najpowszechniejsze błędy w dokumentowaniu wyników spisu, skutkujące nierzetelnością spisu,
- jakie błędy są popełniane na etapie rozliczania wyników spisu z natury.

Dla każdej nieprawidłowości podano – **krok po kroku – procedury**, których stosowanie powinno pozwolić na jej wyeliminowanie jeszcze w trakcie trwania spisu. Wskazano osoby, które są odpowiedzialne za ich wykonanie, oraz właściwy sposób postępowania po ich ujawnieniu. Wszystkie zagadnienia zostały **zilustrowane przykładami z praktyki** jednostek sektora publicznego – **łącznie ponad 60**.

W części II opracowania zostaną przedstawione błędy w przeprowadzaniu inwentaryzacji metodami uzgodnienia i weryfikacji sald oraz nieprawidłowości dotyczące rozliczania ich wyników.

1. Inwentaryzacja w jednostkach sektora finansów publicznych

Inwentaryzacja – obok prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdawczości finansowej – jest jedną z podstawowych dziedzin rachunkowości (art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości; dalej: uor). **Obowiązek jej przeprowadzania w ustalonych okresach i terminach mają wszystkie jednostki sektora publicznego zobowiązane do stosowania uor** (art. 26 i 27 uor w związku z art. 40 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; dalej: uofp).

Inwentaryzację przeprowadza się w celu zweryfikowania lub ustalenia stanu aktywów i pasywów jednostki ujawnionego w księgach rachunkowych. Proces ten prowadzi do urealnienia tego stanu. Ponadto zapewnia wykazywanie informacji na temat rzeczywistego stanu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki w księgach rachunkowych oraz w sporządzanym na ich podstawie sprawozdaniu finansowym.

W jednostkach sektora finansów publicznych inwentaryzacja pełni też ważną rolę w systemie kontroli zarządczej (art. 68 uofp). Zarówno inwentaryzacje okresowe z uor, jak i do-
 rażne, przeprowadzane zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi jednostek, umożliwiają:

- ocenę przydatności gospodarczej poszczególnych składników mienia i podjęcie decyzji co do zmian sposobu ich zagospodarowania,
- ujawnienie przypadków niegospodarności i marnotrawstwa oraz ustalenie ich przyczyn,
- ocenę sposobu zabezpieczenia majątku jednostki przed zniszczeniem lub zagarnięciem,
- rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych z powierzonego im mienia jednostki.

Nieprzestrzeganie przepisów uor w zakresie inwentaryzacji w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi podstawę do **pociągnięcia ich kierowników do odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych** z art. 18 pkt 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej: ustawa o dyscyplinie finansów publicznych). Zgodnie z tym przepisem **naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:**

- zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji,
- zaniechanie rozliczania inwentaryzacji,
- przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z uor.

2. Częstotliwość i terminy przeprowadzania inwentaryzacji

Terminy i częstotliwość przeprowadzania obowiązkowych inwentaryzacji okresowych są ustalone w sposób ogólnie obowiązujący dla wszystkich jednostek sektora publicznego w art. 26 uor.

Przepisy odnoszące się do częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji ustalają, jak często (raz na jaki czas) musi być przeprowadzana inwentaryzacja. Podstawową częstotliwością jest **raz w roku obrotowym, według stanu na ostatni dzień tego roku**. Ustawa o rachunkowości dopuszcza **wyjątki** pozwalające na przeprowadzenie inwentaryzacji **razdziej i w innym terminie:**

- **raz w ciągu 2 lat** (na dowolnie wybrany dzień) – zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową,

- **raz w ciągu 4 lat** (na dowolnie wybrany dzień) – nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz środków trwałych użytkowanych na terenie strzeżonym,
- **raz w roku** (na dowolnie wybrany dzień) – zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki oraz zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną.

Natomiast do terminowości przeprowadzania inwentaryzacji odnoszą się przepisy, które wskazują, kiedy ma być przeprowadzona inwentaryzacja. Te terminy są ściśle uregulowane w uor tylko w odniesieniu do niektórych metod inwentaryzacji i składników majątkowych. Tam, gdzie termin nie jest określony, stosuje się ogólną zasadę z art. 24 ust. 5 pkt 2 uor dotyczącą terminowości prowadzenia ksiąg rachunkowych. **Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone terminowo**, jeśli zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej jest sporządzone za zamykany rok obrotowy nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym. W latach, kiedy luty ma 28 dni, termin ten upływa 26 marca kolejnego roku obrotowego, po roku zamykanym. W latach przestępnych (kiedy luty ma 29 dni) upływa 25 marca. Najpóźniej więc w tym terminie powinno nastąpić zakończenie i rozliczenie inwentaryzacji.

PRZYKŁAD 1

Zakończenie wszystkich czynności inwentaryzacyjnych i ujęcie wyników inwentaryzacji rocznej za 2019 r. powinno nastąpić nie później niż do 25 marca 2020 r.

Sprecyzowanie terminów inwentaryzacji poszczególnych aktywów i pasywów następuje w zarządzeniach wewnętrznych kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji okresowej (w harmonogramie rocznym inwentaryzacji).

UWAGA!

Naruszenie zarówno przepisów dotyczących częstotliwości, jak i terminów przeprowadzania inwentaryzacji okresowych stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Inwentaryzacje doraźne pełne lub częściowe, zarządzane przez kierownika jednostki, są ważnym elementem kontroli zarządczej. Jest to kontrola w obszarze ochrony zasobów i prawidłowego ich wykorzystywania. Terminy i częstotliwość przeprowadzania tej inwentaryzacji nie są określone w sposób ogólnie obowiązujący. Powinny być określone przez kierowników poszczególnych jednostek, odpowiednio do ryzyka powstania nieprawidłowości w gospodarowaniu mieniem jednostki i do wielkości oraz wartości tego mienia. Zwyczajowo inwentaryzacje doraźne zarządza się w przypadkach wskazanych **w ramce**.

Okoliczności, w których wskazane jest zarządzenie inwentaryzacji doraźnej

1. Konieczność bieżącego kontrolowania prawidłowości zabezpieczenia składników majątkowych zagrożonych znacznym ryzykiem zagarnięcia lub utraty (np. gotówka w kasie, zapasy magazynowe, środki trwałe użytkowane na niestrzeżonych terenach).
2. Potrzeba skontrolowania, czy gospodarka i ewidencja wybranych operacji jest prowadzona zgodnie z ogólnie obowiązującymi przepisami oraz procedurami wewnątrz-