

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 II

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 obu częściach są przedstawione opisy tych nieprawidłowości i ich powszechnie spotykane przykłady. Jednak głównym przedmiotem opracowań jest **opis sposobów eliminowania tych nieprawidłowości** – w zależności od etapu, na jakim zostały ujawnione. Przedstawione są 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. Zaprezentowane też sposoby zapobiegania powstawaniu nieprawidłowości na przyszłość. W przypadkach nieprawidłowości mogących skutkować odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych **są omówiono działania, jakie należy podjąć, aby uniknąć odpowiedzialności z tego tytułu**, a także ograniczyć ujemne skutki nieprawidłowości dla prowadzenia rachunkowości jednostki.

W części I e-booka 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.

W części II e-booka są przedstawione błędy w przeprowadzaniu inwentaryzacji metodami uzgodnienia i weryfikacji sald oraz nieprawidłowości dotyczące rozliczania ich wyników. **Z części tej można się m.in. dowiedzieć:**

- jak ustalić zakres uzgodnienia i weryfikacji sald, aby uniknąć niekompletnego przeprowadzenia inwentaryzacji,
- jakie są skutki nieprawidłowego szacowania czasu potrzebnego na uzgodnienie i weryfikację sald,
- jakie błędy utrudniają, a nawet przedłużają uzgodnienie i weryfikację sald,
- jakie błędy powodują nierzetelność uzgodnienia i weryfikacji sald,
- kiedy nie można zmieniać metody inwentaryzacji z uzgodnienia sald na weryfikację sald,
- jakie błędy popełniają jednostki na etapie rozliczania wyników uzgodnienia i weryfikacji sald.

Dla każdej nieprawidłowości podano – **krok po kroku – procedury**, których stosowanie powinno pozwolić na jej wyeliminowanie jeszcze w trakcie trwania inwentaryzacji. Wskazano osoby, które są odpowiedzialne za ich wykonanie. Podano także właściwy sposób postępowania po ich ujawnieniu. Wszystkie zagadnienia zostały **zilustrowane przykładami z praktyki** jednostek sektora publicznego – **łącznie ponad 90.**

1. Potwierdzenie i weryfikacja sald

Metody potwierdzenia i weryfikacji sald co do zasady stosuje się do inwentaryzowania aktywów niemających postaci rzeczowej oraz wszystkich pasywów (art. 26 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości; dalej: uor). Tymi metodami inwentaryzuje się m.in. aktywa wskazane **w ramce**.

Aktywa podlegające inwentaryzacji metodą uzgodnienia i weryfikacji sald

1. Prawa zakwalifikowane do środków trwałych (prawo użytkowania wieczystego gruntów oraz spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych i użytkowych).
2. Środki pieniężne i papiery wartościowe w postaci zdematerializowanej – przechowywane przez inne jednostki (banki i kontrahentów jednostki).
3. Środki pieniężne w drodze.
4. Należności (w tym udzielone pożyczki) i zobowiązania.
5. Wartości niematerialne i prawne.
6. Nakłady na środki trwałe w budowie.
7. Fundusze własne jednostki i fundusze specjalne (np. ZFŚS).

Wyjątkowo metody potwierdzenia i weryfikacji sald można stosować do zinwentaryzowania aktywów mających postać rzeczową, np. środków trwałych czy rzeczowych aktywów obrotowych (materiały, produkty, towary).

Metodą uzgodnienia sald inwentaryzuje się środki trwałe oraz rzeczowe aktywa obrotowe powierzone kontrahentom jednostki (art. 26 ust. 1 pkt 2 uor).

Natomiast **metodą weryfikacji sald** inwentaryzuje się (art. 26 ust. 1 pkt 3 uor):

- grunty,
- środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony,
- środki trwałe oraz rzeczowe aktywa obrotowe, których zinwentaryzowanie metodą spisu z natury lub uzgodnienia salda nie było możliwe.

Podobnie jak w przypadku spisu z natury – tak przeprowadzanie i dokumentowanie oraz rozliczanie wyników uzgodnień i weryfikacji sald jest regulowane wyłącznie zwyczajowo (tzw. praktyka rachunkowości). Dlatego zasady obowiązujące w tym zakresie w danej jednostce organizacyjnej **powinien ustalić jej kierownik w polityce rachunkowości** (art. 10 uor).

1.1. Problemy z doбором właściwej metody inwentaryzacji

Podstawowym problemem, jaki mają jednostki przy przeprowadzaniu inwentaryzacji metodami uzgodnienia i weryfikacji sald, jest **zastosowanie właściwej metody inwentaryzacji**. Chodzi o sytuacje, gdy na skutek nieznamomości definicji określonych aktywów

i pasywów oraz nieumiejętności jej odniesienia do praktyki jednostki poszczególne składniki aktywów i pasywów są inwentaryzowane metodą weryfikacji zamiast metodą uzgodnienia, i na odwrót, albo nie są inwentaryzowane w ogóle.

Najpowszechniejszym błędem w tym zakresie jest przyjęcie, że inwentaryzuje się nie dane aktywo czy pasywo, ale saldo konta księgi głównej, na którym jest ewidencjonowane.

PRZYKŁAD 1

W harmonogramie inwentaryzacji jednostki zapisano, że: *uzgodnienie sald przeprowadza się dla konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, a salda pozostałych kont zespołu 2 podlegają weryfikacji.*

Nie wzięto pod uwagę, że na koncie 201 ujmuje się rozrachunki zarówno z jednostkami organizacyjnymi prowadzącymi pełną rachunkowość na podstawie uor, jak i z osobami fizycznymi, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych. Ponadto na koncie tym mogą występować należności sporne, do czasu przeniesienia ich na konto 240 „Pozostałe rozrachunki”. Na koncie 201 są także ujęte należności wątpliwe, od których dokonuje się odpisów aktualizujących.

Wszystkie te kategorie należności, mimo że są ujęte na koncie 201, inwentaryzuje się w drodze weryfikacji zapisów w ewidencji księgowej z dowodami źródłowymi (art. 26 ust. 1 pkt 3 uor). Taki sposób ich inwentaryzowania nie jest przypadkowy. W tych sytuacjach po prostu uzgodnienie stanu należności nie jest możliwe fizycznie lub może być znacznie utrudnione.

Na przykład nie jest możliwe uzgodnienie wysokości należności z osobą, która nie prowadzi ksiąg rachunkowych. Nie da się uzgodnić należności także w przypadku należności spornych. Tu istotą sporu jest samo istnienie należności lub jej wysokość. Kontrahent więc nie potwierdzi jej. W przypadku należności wątpliwych uzyskanie potwierdzenia istnienia i wysokości należności może nie być możliwe z powodu np. niemożności ustalenia adresu kontrahenta lub nieodbierania przez niego pism czy pozostawiania ich bez odpowiedzi.

Takie podejście do inwentaryzacji należności powoduje, że jest ona przeprowadzana w sposób niekompletny. Nie można uzgadniać wyłącznie należności z kontrahentami, a pozostałe należności ujmowane na koncie 201 pozostawiać bez jakiegokolwiek weryfikacji.

Aby zapobiec nieprawidłowościom w zakresie stosowania niewłaściwej metody inwentaryzacji, **w instrukcji inwentaryzacyjnej, w zarządzeniu inwentaryzacji okresowej oraz w harmonogramie inwentaryzacji rocznej należy odnosić się do nazw inwentaryzowanych aktywów i pasywów, a nie nazw kont, na których są ujmowane.**

Ponadto na etapie przygotowania inwentaryzacji główny księgowy powinien **sprawdzić, czy pracownicy księgowości podzielili wszystkie konta ewidencji szczegółowej (według dłużników), prowadzone do rozrachunkowych kont księgi głównej, na dwie grupy:**

- 1) podlegające uzgodnieniu sald należności,
- 2) poddawane weryfikacji sald należności.