

INWENTARYZACJA – NAJCZĘSTSZE BŁĘDY I SPOSOBY ICH ELIMINACJI – CZĘŚĆ I

stan prawny październik 2019 r.

Izabela Motowilczuk

Spis treści

INWENTARYZACJA – NAJCZĘSTSZE BŁĘDY I SPOSOBY ICH ELIMINACJI	
– CZĘŚĆ I	3
1. Inwentaryzacja w jednostkach sektora finansów publicznych	5
2. Częstotliwość i terminy przeprowadzania inwentaryzacji	5
2.1. Naruszenie częstotliwości i terminów przeprowadzania inwentaryzacji okresowych	7
2.1.1. Usuwanie nieprawidłowości w zakresie częstotliwości i terminów przeprowadzania inwentaryzacji okresowych	10
2.1.2. Zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości w zakresie częstotliwości i terminów przeprowadzania inwentaryzacji okresowych	13
2.2. Naruszenie częstotliwości i terminów przeprowadzania inwentaryzacji doraźnych	15
3. Metody przeprowadzania inwentaryzacji	18
3.1. Naruszenia przepisów w zakresie ustalania metody inwentaryzacji	19
3.1.1. Usuwanie naruszeń w zakresie metod inwentaryzacji	23
3.1.2. Zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości w zakresie metod przeprowadzania inwentaryzacji	24
4. Spis z natury	27
4.1. Nieprawidłowe przygotowanie spisu z natury	27
4.1.1. Nieprawidłowe przygotowanie spisu z natury środków trwałych	27
4.1.2. Nieprawidłowe przygotowanie spisu z natury zapasów aktywów obrotowych	30
4.1.3. Nieprawidłowe przygotowanie spisu z natury środków pieniężnych i papierów wartościowych w postaci materialnej	32
4.2. Nieprawidłowe przeprowadzenie spisu z natury	34
4.2.1. Przeprowadzenie spisu z natury przez niewłaściwe osoby	34
4.2.1.1. Przeprowadzenie spisu z natury przez nieupoważnione osoby	34
4.2.1.2. Przeprowadzenie spisu z natury bez zachowania warunków gwarantujących bezstronność ustaleń	36
4.3. Podwójne spisanie lub pominięcie składników majątkowych	39
4.4. Nieprawidłowe spisanie środków trwałych połączonych funkcjonalnie	45
4.5. Nieudokumentowanie wyników spisu i nieprawidłowe udokumentowanie	48
4.5.1. Nieudokumentowanie wyników spisu z natury	48
4.5.2. Nieprawidłowe udokumentowanie wyników spisu	49
4.5.2.1. Błędy w odczowaniu i rozliczaniu arkuszy spisu z natury	49
4.5.2.2. Błędy przy wypełnianiu arkuszy spisu z natury przez zespół spisowy	55
4.5.2.3. Niedozwolone poprawki na arkuszach spisu z natury	61
4.6. Nierozliczenie i nieprawidłowe rozliczenie wyników spisu z natury	62
5. Podsumowanie	68

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-
razne, 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 ob-
jętych 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 zarządzanie 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-

nymi jednostki (np. skontrolowanie prawidłowości wykonywania operacji gotówkowych).

3. Konieczność ustalenia faktycznego stanu składników majątkowych w razie:
 - wystąpienia zdarzeń losowych powodujących straty w mieniu (np. powódź, pożar, zalanie, wichura, katastrofa budowlana),
 - przekazywania ich innej jednostce organizacyjnej (np. wnoszonych aportem do spółki komunalnej czy przekazywanych w zarząd/użytkowanie jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej przez organ tworzący tę jednostkę),
 - zaniechania prowadzenia ksiąg rachunkowych lub nierzetelnego ich prowadzenia.
4. Otrzymanie zalecenia od organów ścigania (policji, prokuratury) lub zewnętrznych instytucji kontrolnych (RIO, NIK, organów kontroli podatkowej), by ustalić skalę stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich skutki finansowe.
5. Zmiany na stanowiskach osób materialnie odpowiedzialnych w celu ich rozliczenia (np. kasjerów, magazynierów, osób, które otrzymały środki trwale do osobistego użytku).
6. Konieczność spełnienia wymogów wynikających z przepisów szczególnych (np. rozporządzenia Rady Ministrów z 4 października 1974 r. w sprawie wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników za powierzone mienie).

Naruszenia zasad ustalonych w tym zakresie w ramach procedur kontroli zarządczej nie stanowią naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Mogą jednak mieć poważne konsekwencje dla kierownictwa jednostek, w których ich nieustalenie lub nieprzestrzeganie doprowadzi do niegospodarności lub nadużyć.

2.1. Naruszenie częstotliwości i terminów przeprowadzania inwentaryzacji okresowych

Najczęściej stwierdzane nieprawidłowości w zakresie naruszenia częstotliwości i terminów inwentaryzacji okresowych z uor obejmują przeprowadzenie inwentaryzacji:

- środków trwałych użytkowanych na terenie strzeżonym rzadziej niż raz na 4 lata,
- zapasów środków obrotowych przechowywanych na strzeżonych składowiskach rzadziej niż raz na 2 lata.

Przyczyną powstania tych nieprawidłowości jest zazwyczaj **przeoczenie upływu terminu**.

PRZYKŁAD 2

W urzędzie gminy w ciągu 4-letniej kadencji dwukrotnie zmienił się wójt. Po każdej zmianie został także powołany nowy skarbnik. Kontrola przeprowadzona w tej jednostce w 2018 r. wykazała, że ostatnia inwentaryzacja środków trwałych została w niej przeprowadzona w 2013 r. Zarówno wójt, jak i skarbnik tłumaczyli nieprzeprowadzenie inwentaryzacji okresowej tym, że myśleli, iż zrobili to ich poprzednicy. Żaden z nich nie sprawdził, kiedy była faktycznie przeprowadzona ostatnia inwentaryzacja.

Znacznie rzadziej **zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji okresowej** jest tylko dodatkowym naruszeniem przepisów w jednostkach, w których doszło do poważnych błędów w prowadzeniu rachunkowości.