

## **Problemy z przeprowadzaniem i rozliczaniem inwentaryzacji w samorządzie terytorialnym na przykładzie ustaleń kontroli RIO w Opolu.**

### **1. Wprowadzenie**

Przepisy dotyczące inwentaryzacji zostały zawarte w najmniejszym objętościowo rozdziale ustawy o rachunkowości<sup>1</sup>. Rozdział ten choć najkrótszy, zawiera bowiem jedynie dwa artykuły, nie jest mniej ważny od pozostałych. Przepisy w nim zawarte regulują istotną dla rachunkowości materię dotyczącą składników aktywów i pasywów podlegających obowiązkowi inwentaryzacji, metod, terminów i częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji oraz jej udokumentowania, powiązania z ewidencją księgową i rozliczenia stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych. Inwentaryzacja jest czynnością obowiązkową dla ogółu jednostek stosujących przepisy uor, w tym również dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych a okoliczności upoważniające do odstąpienia od jej przeprowadzenia są ściśle zdefiniowane w przepisie art. 26 ust. 5 uor. Na podstawie przepisów uor nie wydano żadnych aktów wykonawczych odnoszących się do inwentaryzacji. Dlatego szczegółowe zasady dotyczące metodologii jej przygotowania i przeprowadzenia powinny znaleźć się w przepisach wewnętrznych poszczególnych jednostek.

W praktyce inwentaryzacja często jest traktowana jako odrębna czynność niemająca wiele wspólnego z systemem rachunkowości danej jednostki. Jednakże wbrew temu pogładowi istnieje wiele powiązań pomiędzy nią a pozostałymi dziedzinami rachunkowości. Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja pozwala, bowiem na weryfikację i aktualizację danych ujętych w ewidencji księgowej, ma wpływ na wycenę majątku i na wynik finansowy jak również na prawidłowość wykazywania danych w sprawozdawczości zarówno finansowej jak i budżetowej.

Inwentaryzacja jest również istotnym elementem systemu kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych. Zgodnie z dyspozycją art. 47 ustawy o finansach publicznych<sup>2</sup> kontrola finansowa dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Trudno wyobrazić sobie prawidłowe gospodarowanie mieniem bez kontroli nad nim, a podstawowym elementem tej kontroli jest właśnie inwentaryzacja. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest zobowiązany do ustalenia w formie pisemnej procedur w zakresie kontroli finansowej biorąc pod uwagę standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>3</sup>. Treść standardów w zakresie ochrony zasobów<sup>4</sup> wskazuje jednoznacznie na konieczność prowadzenia okresowego porównania rzeczywistego stanu zasobów z zapisami w rejestrach (księgach), co pozwala umiejscowić inwentaryzację wprost w systemie kontroli finansowej jednostki należącej do sektora finansów publicznych.

Jednocześnie inwentaryzacja umożliwia ocenę skuteczności zabezpieczenia majątku przed utratą i zniszczeniem, ocenę przydatności posiadanych składników mienia, ujawnienie przypadków niegospodarności i marnotrawstwa i co bardzo istotne pozwala wykryć

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223) w dalszej treści zwana uor.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104) w dalszej treści zwana uofp.

<sup>3</sup> Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 7, poz. 58) w dalszej treści zwany skf.

<sup>4</sup> Pkt 18 skf.

nadużycia związane z dysponowaniem mieniem oraz ocenić uczciwość i kompetencje osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone składniki majątku jednostki.

Tak szeroko rozumiana rola inwentaryzacji wskazuje, iż posiada ona zarówno funkcję prewencyjną przejawiającą się głównie poprzez dokonywanie oceny zabezpieczenia majątku i jego gospodarczej przydatności oraz podejmowanie odpowiednich decyzji w tym zakresie, jak również funkcję polegającą na ujawnianiu powstałych już zjawisk gospodarczych, odpowiednim reagowaniu na nie oraz niwelowaniu ich skutków np. poprzez stwierdzenie nadużyć gospodarczych, ustalenie osób winnych i pociągnięcie ich do odpowiedzialności oraz rozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych.

Zgodnie z generalną zasadą określoną w art. 4 ust. 3 pkt 3 i ust. 5 uor za przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiada kierownik jednostki, nawet w przypadku powierzenia innej osobie określonych obowiązków w zakresie rachunkowości. Ponadto na podstawie przepisu art. 44 ust. 1 uofp kierownik jednostki sektora finansów publicznych, jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej. Nie oznacza to jednak wyłączenia odpowiedzialności innych osób za zaniechanie bądź nieprawidłowe wykonanie czynności związanych z przygotowaniem, przeprowadzeniem oraz zakończeniem i rozliczeniem inwentaryzacji. Kierownik jednostki zazwyczaj nie uczestniczy we wszystkich czynnościach inwentaryzacyjnych. Do jego obowiązków należy w szczególności wydanie przepisów wewnętrznych regulujących tę tematykę, zarządzenie przeprowadzenia inwentaryzacji z uwzględnieniem jej prawidłowego terminu, sposobu i zakresu, powołanie komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych, podejmowanie bieżących decyzji zapewniających prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji w ramach ogólnego nadzoru oraz zatwierdzenie dokumentacji z przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji. Pozostałe czynności związane z inwentaryzacją są zazwyczaj powierzane pracownikom jednostki.

## **2. Ustalenia kontroli**

W niniejszym opracowaniu przedstawiono ustalenia kontrolne Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu w zakresie przestrzegania przepisów dotyczących inwentaryzacji na podstawie materiałów zebranych podczas 20 kontroli kompleksowych zrealizowanych w 2008 r. Kontrole te objęły jednostki samorządu gminnego w tym 2 gminy miejskie, 13 miejsko-wiejskich i 5 wiejskich.

W wyniku przeprowadzonych kontroli stwierdzono 25 nieprawidłowości w 12 skontrolowanych jednostkach.

Należy zauważyć, iż w pojęciu nieprawidłowości mieszczą się zarówno naruszenia ogólnie obowiązujących przepisów prawa jak i nieprzestrzeganie przepisów wewnętrznych dotyczących inwentaryzacji. Przepisy rangi ustawowej, w szczególności uor i uofp, nie zawierają szczegółowych dyspozycji dotyczących trybu przeprowadzania i sposobu dokumentowania inwentaryzacji. Określenie i wprowadzenie w życie szczegółowych wytycznych w tym zakresie należy do kompetencji kierownika jednostki. Pomimo panującej w związku z tym pewnej dowolności stosowanych rozwiązań, istnieje jednak powszechnie znana i stosowana dobra praktyka sprawiająca, iż rozwiązania przyjmowane w instrukcjach inwentaryzacyjnych jednostek sektora finansów publicznych są do siebie zbliżone. Daje to możliwość zastosowania podczas kontroli tych samych kryteriów oceny prawidłowości działań w zakresie inwentaryzacji, w poszczególnych jednostkach poddanych kontroli przez regionalne izby obrachunkowe. Chociaż przepisy uor nie wymieniają instrukcji inwentaryzacyjnej wśród obowiązkowych elementów zasad (polityki) rachunkowości, to opracowanie i wdrożenie takiego dokumentu w ogromnym stopniu przyczynia się do

przygotowania, zrealizowania, rozliczenia i udokumentowania inwentaryzacji w prawidłowy i nie budzący wątpliwości sposób. Podczas kontroli nie spotkano się z sytuacją zaniechania opracowania takiej instrukcji, jednakże stwierdzono niekompletność jej zapisów.

*Z ustaleń kontroli przeprowadzonej w Gminie Strzelce Opolskie wynika, że ani w instrukcji inwentaryzacyjnej ani innych przepisach wewnętrznych oraz w zakresach obowiązków powierzonych pracownikom jednostki nie wskazano osób odpowiedzialnych za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą potwierdzenia sald a ponadto Burmistrz nie wskazał w przepisach wewnętrznych sposobu dokumentowania inwentaryzacji przeprowadzonej drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości składników majątku, czyli tzw. weryfikacji sald<sup>5</sup>.*

Nieprawidłowość ta została zakwalifikowana jako naruszenie przepisu art. 47 ust. 3 uofp poprzez ustalenie niekompletnych procedur kontroli finansowej. Z wyjaśnień osób odpowiedzialnych wynikało, iż pomimo wymienionych braków w instrukcji, inwentaryzacje były przeprowadzane prawidłowo. Jednakże wbrew temu twierdzeniu podczas kontroli ujawniono zaniechanie przeprowadzenia oraz nieudokumentowanie przeprowadzonej inwentaryzacji należności drogą potwierdzenia sald i weryfikacji ich realnej wartości.

Nieprawidłowości związane z nieprzestrzeganiem przepisów wewnętrznych w zakresie inwentaryzacji stanowią dużą grupę stwierdzonych podczas kontroli nieprawidłowości (40%). Ich zakres obrazują przytoczone poniżej przykłady.

*Podczas kontroli inwentaryzacji środków trwałych przeprowadzonej w Gminie Gogolin drogą spisu z natury stwierdzono naruszenia postanowień obowiązującej instrukcji inwentaryzacyjnej gdyż:*

- *osoby materialnie odpowiedzialne za całość i stan składników majątku objętych spisem nie złożyły wymaganych pisemnych oświadczeń,*
- *arkusze spisowe nie zawierały określenia miejsca przechowywania spisywanych składników majątku, daty na jaką przeprowadza się inwentaryzację, symbolu identyfikacyjnego składników majątku (numeru inwentarzowego) a jedynie oznaczenie wg klasyfikacji środków trwałych, imion i nazwisk oraz podpisów osób materialnie odpowiedzialnych za stan składników,*
- *arkusze spisu z natury sporządzono w jednym egzemplarzu, który znajduje się w księgowości, kopii nie otrzymywała osoba materialnie odpowiedzialna,*
- *na jednym arkuszu spisywano środki trwałe powierzone różnym osobom,*
- *osoby materialnie odpowiedzialne wchodziły w skład komisji inwentaryzacyjnej.*

*Ustalenia kontroli w Gminie Dobrodzień wskazują, że arkusze spisowe stanowiące zgodnie z obowiązującymi w jednostce przepisami wewnętrznymi druki ścisłego zarachowania zostały oznaczone w sposób nieprawidłowy. Zgodnie z Instrukcją ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania każdy druk tego rodzaju nieposiadający nadanych przez drukarnię serii i numerów powinien zostać oznaczony zastrzeżoną do tego celu pieczętką według określonego wzoru. Arkusze spisu z natury takich oznaczeń nie posiadały.*

*W Gminie Strzelce Opolskie stwierdzono nieprawidłowe przeprowadzenie i udokumentowanie wyników inwentaryzacji kasy, polegające na ujęciu wyników inwentaryzacji dwóch kas na jednym arkuszu spisu z natury bez wskazania stanu gotówki znajdującej się u każdej z kasjerek, którym powierzono gotówkę. Wyniki przeliczenia gotówki udokumentowano na arkuszu spisu z natury jednym zapisem. Powyższe znacznie*

---

<sup>5</sup> Przykłady obrazujące stwierdzone nieprawidłowości oznaczono kursywą.

*utrudnia rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych z powierzonego im mienia i stanowi naruszenie procedur określonych w Instrukcji inwentaryzacyjnej, gdzie określono, iż celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i na tej podstawie rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych oraz, że wyniki inwentaryzacji kasy ujmują się w protokole, który podpisuje kasjer i członkowie zespołu spisowego.*

*W Gminie Wolczyn na sprawdzonych arkuszach spisowych, wykorzystanych do inwentaryzacji środków trwałych nie zamieszczono pod ostatnią pozycją klauzuli o treści „Niniejszy arkusz zawiera pozycje od 1 do ...” a ponadto na końcu arkusza pozostawiono wolne, nieskasowane pozycje.*

Jak widać, stwierdzone w tej grupie tematycznej nieprawidłowości mają bardzo zróżnicowany charakter i znaczenie dla procesu inwentaryzacji. Uregulowania zawarte w przepisach wewnętrznych powinny, w swym założeniu, służyć określeniu precyzyjnych procedur postępowania podczas wykonywania szeroko pojętych czynności inwentaryzacyjnych, w tym czynności związanych z dokumentowaniem inwentaryzacji, ale również mają zapewnić, że czynności te zostaną wykonane rzetelnie, obiektywnie i przez osoby, których nie można posądzić o stronniczość. Dlatego też nieprzestrzeganie tych uregulowań albo ich bagatelizowanie przez osoby uczestniczące w inwentaryzacji może istotnie wpłynąć na ocenę prawidłowości i rzetelności przeprowadzenia inwentaryzacji.

Z punktu widzenia legalności, która jest podstawowym kryterium kontroli, najbardziej znaczącymi nieprawidłowościami są naruszenia ogólnie obowiązujących przepisów ustawowych. Ze względu na wyniki kontroli, stwierdzone nieprawidłowości można podzielić na trzy grupy. Pierwszą stanowią naruszenia przepisu art. 26 uor, który zwiera regulacje w zakresie metod inwentaryzacji poszczególnych składników majątku oraz jej terminów i częstotliwości. W drugiej grupie mieszczą się naruszenia art. 27 uor dotyczące dokumentowania i powiązania inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych oraz rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych. Trzecią grupę stanowią naruszenia innych przepisów prawa w przedmiotowym zakresie.

Pierwsza, najliczniejsza grupa zawiera 10 ujawnionych nieprawidłowości, które polegały m.in. na:

- nieprawidłowym przeprowadzeniu inwentaryzacji środków zgromadzonych na rachunkach bankowych, co przejawiało się powstaniem różnicy pomiędzy stanem środków wykazany w bankowych potwierdzeniach sald a stanem ewidencyjnym. Świadczy to o nieprzestrzeganiu przepisu art. 26 ust. 1 pkt 2 uor,
- przeprowadzeniu inwentaryzacji należności niewłaściwą metodą, bez uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych stanu tych aktywów (art. 26 ust. 1 pkt 2 uor),

*Podczas kontroli w Gminie Gogolin ustalono, że nie została przeprowadzona inwentaryzacja należności figurujących na koncie 250 i 201 drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych stanu tych aktywów, nie wysłano pisemnego potwierdzenia salda do kontrahentów. Pracownicy odpowiedzialni za powyższe wyjaśnili, że nie wystąpiono do kontrahentów o pisemne potwierdzenie salda przez przeoczenie i dodali, że inwentaryzację tych sald przeprowadzono metodą weryfikacji.*

- zaniechaniu inwentaryzacji niektórych materiałów (art. 26 ust. 1 pkt 1 uor),

*W Gminie Olesno sprawdzono, czy przeprowadzona została inwentaryzacja materiałów tj. paliwa znajdującego się w samochodach Ochotniczych Straży Pożarnych z ternu gminy i samochodzie służbowym Urzędu Gminy. Kontrolującym nie udostępniono żadnych*

*dokumentów z przeprowadzonej inwentaryzacji materiałów, z których wynikałoby, że, tutejsza jednostka na koniec 2007 roku zinwentaryzowała paliwo znajdujące się w wymienionych pojazdach. Ze złożonego w tej sprawie wyjaśnienia wynika, że na koniec roku 2007 nie przeprowadzono inwentaryzacji materiałów ze względu na bardzo obszerny zakres prowadzonego na tę datę spisu z natury dotyczącego ujawnionych i koniecznych do wyksięgowania składników majątku trwałego. Do rocznego rozliczenia samochodu służbowego przyjęto ilość paliwa na podstawie grudniowej karty drogowej.*

- przeprowadzenie inwentaryzacji należności w sposób niezgodny ze stanem rzeczywistym (art. 26 ust. 1 pkt 3 uor),

*Z ustaleń kontroli w Gminie Zdzeszowice wynika, że inwentaryzację należności na dzień 31.12.2006 r. i 31.12.2007 r. przeprowadzono w sposób niezgodny ze stanem rzeczywistym, ponieważ nie zostały ujawnione różnice między stanem rzeczywistym (wynikającym z dokumentów źródłowych) a ewidencyjnym stanem rozrachunków konta 226. Chociaż w protokołach inwentaryzacyjnych dokonano zapisu: „w trakcie przeprowadzonej weryfikacji nie stwierdzono sald nieuzasadnionych bądź niezgodnych z dokumentacją źródłową”, inwentaryzację tę przeprowadzono w taki sposób, że nie został odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych jednostki. Dokonując weryfikacji należności, pracownicy odpowiedzialni za te czynności nie zweryfikowali danych znajdujących się w księgowości z dokumentami źródłowymi – np. umowami sprzedaży czy wpłatami oraz nie sprawdzili poprawności dokonanych przypisów. Weryfikacja winna potwierdzić, że salda istnieją i są w poprawnych wielkościach wykazane, nie zawierają merytorycznych błędów i są kompletne.*

- niezachowanie ustawowego terminu przeprowadzenia inwentaryzacji należności (art. 26 ust. 3 pkt 1 uor),

*W dniu 22.01.2008 r. pracownicy Urzędu Miejskiego w Zdzeszowicach wysłali kontrahentom stosowne pisma zawierające wyspecyfikowane salda, w celu ich potwierdzenia i odesłania, co świadczy, że w tym przypadku nie zachowano ustawowego terminu przeprowadzenia inwentaryzacji należności.*

- niezinventaryzowanie należności z tytułu udzielonej pożyczki w drodze potwierdzenia salda (art. 26 ust. 1 pkt 2 uor).

*Kontrolowana jednostka (Gmina Jemielnica) nie przesłała wezwania do potwierdzenia salda należności do Urzędu Marszałkowskiego na kwotę 38.051,20 zł. Wyjaśnienie w tej sprawie złożyła Przewodnicząca zespołu spisowego, która stwierdziła, że inwentaryzacja należności na koniec 2007 r. została przeprowadzona na podstawie sald wynikających z ksiąg rachunkowych jednostki. Natomiast pożyczka udzielona dla Urzędu Marszałkowskiego została pominięta, gdyż ujęta ona została w księgach rachunkowych organu.*

Większość nieprawidłowości w tej grupie dotyczy inwentaryzacji należności w dość szerokim zakresie, począwszy od zaniechania inwentaryzacji, poprzez niedochowanie prawidłowego terminu i zastosowanie niewłaściwej metody aż do przeprowadzenia inwentaryzacji należności w sposób niezgodny ze stanem rzeczywistym. Może to świadczyć o przywiązywaniu większej wagi do inwentaryzacji innych składników majątku jak na przykład środków trwałych czy aktywów pieniężnych. Pomijając oczywisty fakt ustawowego obowiązku inwentaryzowania należności trzeba zauważyć, że jej przeprowadzenie daje kierownikowi jednostki informację, iż wykazane w ewidencji księgowej należności faktycznie istnieją, ich wysokość jest prawidłowa, nie są przedawnione czy nieściągalne a dane dotyczące należności wykazane w sprawozdaniach jednostki są prawidłowe. Informacje

te są bardzo istotne z punktu widzenia prowadzenia gospodarki finansowej jednostki, stanowiąc podstawę dla podejmowania trafnych decyzji finansowych.

W drugiej grupie ujawniono 5 nieprawidłowości, wśród których załączy się niżej wymienione.

- zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji należności przejętych po MZMK w likwidacji (art. 27 ust. 2 uor),

*Należności przejęte po Miejskim Zarządzie Mienia Komunalnego w likwidacji, zaksięgowano w ewidencji księgowej Urzędu Miejskiego w Brzegu oraz w księgach rachunkowych jednostki budżetowej pn. Zarząd Nieruchomości Miejskich, która od dnia 01.03.2006 r. rozpoczęła zarządzanie gminnym zasobem nieruchomości. W wyniku inwentaryzacji należności przeprowadzonej na koniec 2007 r. drogą uzyskania potwierdzenia salda stwierdzono różnicę inwentaryzacyjną w kwocie 20.235,70 zł. Nie została ona wyjaśniona i rozliczona przez UM w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Z wyjaśnień udzielonych przez Burmistrza i Skarbnika wynika m.in., że na koniec 2007 r. różnice inwentaryzacyjne nie zostały wyjaśnione i rozliczone z uwagi na fakt, iż w księgach rachunkowych Urzędu Miasta nie ma podstaw do skorygowania przejętych sald ponieważ nie prowadzona jest przez Urząd Miasta ewidencja analityczna, natomiast w Zarządzie Nieruchomości Miejskich następuje bieżąca analiza kartotek analitycznych dłużników oraz windykacja należności gminy. Uzgodnienie sald nastąpi po dokonaniu dokładnej weryfikacji i ustaleniu faktycznego stanu należności gminy, przez Zarząd Nieruchomości Miejskich.*

*Należy wskazać, iż pomimo argumentacji przedstawionej w wyjaśnieniu zaniechanie to stanowi naruszenie przepisów art. 27 ust. 2 uor, gdzie określono, że ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.*

- zaniechanie powiązania wyników inwentaryzacji materiałów z zapisami ksiąg rachunkowych (art. 27 ust. 1 uor),

*Z dokumentacji przedłożonej podczas kontroli Miasta Kędzierzyn-Koźle wynika, że inwentaryzację materiałów przeprowadzono prawidłową metodą spisu z natury i odpowiednio udokumentowano. W przypadku sprawdzenia ilości paliwa dokonano tankowania kontrolnego poszczególnych samochodów służbowych i sporządzono odpowiednią dokumentację. Stan materiałów wg arkuszy spisowych wyniósł 230.874,02 zł. Jednakże wyniki przeprowadzonej inwentaryzacji nie zostały powiązane z zapisami ksiąg rachunkowych 2007 r. W bilansie Urzędu sporządzonym na dzień 31.12.2007 r. również nie wykazano wartości niezaużytych materiałów jakie posiadał Urząd Miejski na koniec roku. W wyniku kontroli ustalono, że w jednostce nie prowadzi się konta 310 pomimo, że w wykazie kont syntetycznych obowiązującego zakładowego planu kont konto 310 – „materiały” zostało przewidziane. Z treści wyjaśnienia uzyskanego podczas kontroli wynika, iż w przyjętej w Urzędzie Miasta polityce rachunkowości przyjęto zasadę ujmowania materiałów bezpośrednio w koszty w momencie zakupu. Materiały te objęte są wyłącznie ewidencją ilościową. W związku z tym, że Urząd Miasta nie jest płatnikiem podatku dochodowego, nie jest konieczne ujmowanie wartości materiałów wykazanych w inwentaryzacji jako korektę podatkową kosztów. Wartość materiałów wykazywanych w rocznych inwentaryzacjach nie stanowi wartości istotnej w obrazie majątku.*

*Odnosząc się podczas kontroli do treści wyjaśnienia wskazano, że kierownik jednostki może podjąć decyzję, dotyczącą odpisywania wartości zakupionych materiałów bezpośrednio w koszty, rezygnując tym samym z prowadzenia bieżącej ewidencji*

*przychodów i rozchodów materiałów na koncie 310, co wynika z treści art. 17 ust. 2 pkt 4 uor, jednak zgodnie ze wskazanym przepisem prawa stosowanie tej metody wymaga również ustalenia stanu tych składników aktywów, ich wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy. W omawianym przypadku nieużyta część materiałów objęto spisem z natury, natomiast nie dokonano korekty kosztów o wartość materiałów wynikającą z przeprowadzonej inwentaryzacji poprzez wprowadzenie do ewidencji księgowej odpowiednich zapisów. Ponadto, zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, co w omawianym przypadku nie miało miejsca.*

- rozliczenie różnicy inwentaryzacyjnej w księgach rachunkowych roku następnego po roku obrotowym, na który przypadał termin inwentaryzacji (art. 27 ust. 2 uor),

*W wyniku kontroli Gminy Olesno ustalono, że stan środków pieniężnych na rachunku bankowym jest niezgodny z saldem wykazany na koniec 2007 roku w ewidencji księgowej do konta 135-01 – Rachunki środków funduszy specjalnego przeznaczenia. W wyjaśnieniu pracownik gminy wskazał, że powstała różnica wynika z błędnego zaksięgowania operacji na koncie 135. Wykazaną różnicę pomiędzy ewidencją księgową a saldem wykazany na rachunku bankowym rozliczono notą PK w dniu 31.01.2008 r. w księgach rachunkowych 2008 r., co jest niezgodne z art. 27 ust. 2 uor., który stanowi, że ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.*

- nieudokumentowanie inwentaryzacji należności (art. 27 ust. 1 uor),

*Podczas kontroli w Gminie Strzelce Opolskie nie przedstawiono do zbadania dokumentów z inwentaryzacji należności. Wobec czego zwrócono się o wyjaśnienia w tej sprawie do Burmistrza i pracowników odpowiedzialnych za jej przeprowadzenie. Z treści wyjaśnień wynikało m. in., iż salda kont rozrachunkowych poddane były weryfikacji przed przyjęciem ich do bilansu a niedopatrzeniem był brak umieszczenia zapisu dokumentującego weryfikację – inwentaryzację. Zarówno ustalenia kontroli jak i treść uzyskanych wyjaśnień wskazują na naruszenie przepisów art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości.*

- zaniechanie rozliczenia stwierdzonych podczas inwentaryzacji przeprowadzonych w jednostkach OSP nadwyżek składników majątkowych w księgach rachunkowych tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji (art. 27 ust. 2 uor).

*Burmistrz Strzelec Opolskich zarządził w 2007 r. przeprowadzenie spisu z natury środków trwałych i pozostałych środków trwałych znajdujących się m. in. w jednostkach OSP. W wyniku inwentaryzacji stwierdzono różnice inwentaryzacyjne w postaci nadwyżek w 3 jednostkach kwocie łącznej 9.125 zł. W związku z faktem, iż nadwyżki nie zostały rozliczone poproszono o wyjaśnienia Skarbnika i Kierownika Referatu Budżetowego. Treść wyjaśnień wskazuje, że zgodnie z utrwaloną (a niezapisaną) w Urzędzie procedurą w zakresie przeprowadzania inwentaryzacji, czynności rozliczenia ujawnionych niedoborów lub nadwyżek dokonuje pracownik, któremu powierzone zostały obowiązki w zakresie środków trwałych. W 2007 r. obowiązki te od stycznia do listopada przejął jeden pracownik a od listopada drugi. Do stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji bezpośrednio przyczynili się wymienieni pracownicy. Według wyjaśniających przyczynami niedopełnienia obowiązków przez ww. pracowników był zwiększony zakres zadań w jednym przypadku i bardzo krótki staż na stanowisku w przypadku drugiego pracownika. Ponadto Skarbnik Gminy podał, że w związku ze*

*stwierdzonymi nieprawidłowościami, zostaną niezwłocznie wzmocnione procedury kontroli na każdym etapie przeprowadzanych inwentaryzacji, w zakresie obowiązków wskazana zostanie osobista odpowiedzialność pracownika za rozliczanie stwierdzonych w trakcie inwentaryzacji niedoborów i nadwyżek.*

Z powyżej przytoczonych przykładów wynikają różne przyczyny niedopełnienia obowiązków wynikających z dyspozycji art. 27 uor, jednak należy pamiętać, że obowiązki w zakresie udokumentowania przeprowadzenia i wyników inwentaryzacji, powiązania ich z ewidencją księgową i rozliczenia stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych nie podlegają żadnym ustawowym ograniczeniom, w związku z czym powinny być bezwarunkowo wykonywane.

W trzeciej grupie sklasyfikowano 2 nieprawidłowości.

Pierwsza z nich, o której już wspomniano na wstępie niniejszego opracowania, polegała na naruszeniu przepisu art. 47 ust. 3 uofp poprzez nieokreślenie w przepisach wewnętrznych osób odpowiedzialnych za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą potwierdzenia sald oraz sposobu dokumentowania inwentaryzacji przeprowadzonej drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości składników majątku, czyli poprzez ustalenie niekompletnych procedur kontroli finansowej.

Następna nieprawidłowość wystąpiła w Miejskiej i Gminnej Bibliotece Publicznej w Zdzeszowicach i dotyczyła niedochowania terminów inwentaryzacji materiałów bibliotecznych w 2 filiach tej Biblioteki.

*Okres jaki minął pomiędzy dwoma kolejnymi inwentaryzacjami przekroczył 5 lat, ponieważ poprzednie inwentaryzacje przeprowadzono w październiku i listopadzie 2002 r. a następne na przełomie marca i kwietnia 2008 r. Dyrektor Biblioteki wyjaśnił, że przesunięcie terminu przedmiotowych inwentaryzacji związane było z remontem pomieszczeń Biblioteki a wszyscy pracownicy Biblioteki i jej filii byli zaangażowani do prac związanych z przeniesieniem sprzętu, materiałów bibliotecznych i księgozbiorów. Okoliczności podnoszone w wyjaśnieniu nie zmieniają jednak faktu naruszenia przepisu § 31 ust 1. rozporządzenia w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych<sup>6</sup>, w którym określono, iż skontrum materiałów, do których czytelnicy mają wolny dostęp, przeprowadza się co najmniej raz na 5 lat.*

Zauważyć należy, iż większość nieprawidłowości związanych z wymienionymi naruszeniami przepisów ustaw i rozporządzenia stanowi jednocześnie naruszenie przepisów wewnętrznych jednostek, a w szczególności funkcjonujących w nich instrukcji inwentaryzacyjnych. Jest to spowodowane faktem umieszczenia w uregulowaniach wewnętrznych zapisów zapożyczonych z ustaw i rozporządzeń, które są w nich rozwijane i uszczegóławiane. Zatem przykładowo jeżeli w jednostce nie przeprowadzono inwentaryzacji lub przeprowadzono ją z naruszeniem terminu lub metody, wówczas mamy do czynienia z jednoczesnym naruszeniem przepisu ogólnie obowiązującego oraz przepisu wewnętrznego danej jednostki. W niniejszym opracowaniu, w grupie uchybień dotyczących naruszeń uregulowań wewnętrznych wyszczególniono wyłącznie te nieprawidłowości, które są ściśle związane tylko z nieprzestrzeganiem przepisów wewnętrznych pomijając te, które ujęte zostały w grupach naruszeń prawa obowiązującego ogólnie. W ten sposób uniknięto zbędnego dublowania tych samych nieprawidłowości stwierdzonych podczas kontroli.

---

<sup>6</sup> Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 29 października 2008 r. w sprawie ewidencji materiałów bibliotecznych (Dz. U. Nr 205, poz. 1283).



### 3. Działania pokontrolne

Wyniki kontroli stanowiły podstawę do sformułowania i skierowania do kontrolowanych jednostek wystąpień pokontrolnych wskazujących źródła i przyczyny nieprawidłowości, ich rozmiary, osoby odpowiedzialne oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności<sup>7</sup>. Wnioski pokontrolne odnoszące się do nieprawidłowości stwierdzonych w zakresie inwentaryzacji skierowano do 8 gmin i 1 biblioteki. Część wniosków zobowiązywała kierowników kontrolowanych jednostek do wykonania konkretnych działań jak np. dokonanie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zinwentaryzowanie aktywów nieobjętych inwentaryzacją, wdrożenie procedur w zakresie nadzoru nad pracownikami realizującymi inwentaryzację czy uzupełnienie przepisów wewnętrznych, natomiast inne wnioski miały charakter bardziej ogólny, wskazujący na konieczność skutecznego wyeliminowania nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji oraz na ścisłe przestrzeganie zasad przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji stosownie do przepisów rozdziału 3 uor.

Na podstawie wyników kontroli przeprowadzonych w 2008 r. ujawnionych zostało 6 czynów posiadających znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie inwentaryzacji. Stanowiło to prawie 20% ogólnej ilości stwierdzonych czynów zagrożonych odpowiedzialnością z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w analizowanym okresie. Wśród 10 osób wskazanych jako odpowiedzialne za naruszenia dyscypliny związane z inwentaryzacją było 3 Burmistrzów, 3 Skarbników, 2 Kierowników Referatów i 2 pracowników kontrolowanych jednostek.

Przepisy ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>8</sup> określają, iż czynem naruszającym dyscyplinę finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami uor. W zawiadomieniach skierowanych do rzecznika trzykrotnie wskazywano na zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji, dwukrotnie na zaniechanie rozliczenia oraz w jednym przypadku na przeprowadzenie inwentaryzacji niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

### 4. Wnioski

Odnosząc liczbę ujawnionych nieprawidłowości z zakresu inwentaryzacji do ogólnej ilości stwierdzonych w tym samym okresie nieprawidłowości dotyczących rachunkowości (bez nieprawidłowości dotyczących sprawozdawczości), otrzymujemy rezultat świadczący, że prawie co piąta nieprawidłowość z dziedziny rachunkowości związana jest z przeprowadzeniem, udokumentowaniem bądź rozliczeniem inwentaryzacji. Oczywiście odnosząc tę liczbę od globalnej ilości wszystkich odnotowanych nieprawidłowości stwierdzamy, że tylko 3,5% nieprawidłowości dotyczy inwentaryzacji. Jednak liczba ta jest stosunkowo duża zważywszy, że inwentaryzacja jest jednak tylko wycinkiem szerokiej tematyki związanej z rachunkowością, a treść przepisów w tym zakresie nie zmieniała się tak często i radykalnie jak miało to miejsce w przypadkach innych dziedzin gospodarki finansowej. W tym czasie zdążyła się już ukształtować ogólnie znana praktyka i zasady postępowania w przedmiotowym zakresie. Podkreślenia wymaga też fakt, iż inwentaryzacja ma szczególne znaczenie dla jednostek sektora finansów publicznych, gdyż niektóre

---

<sup>7</sup> Art. 9 ust. ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2001 r. nr 55, poz. 577 z późn. zm.).

<sup>8</sup> Art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1994 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 z późn. zm.) w dalszej treści zwana uondfp.

nieprawidłowości z nią związane zagrożone są odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Wydaje się, iż mając na uwadze wymienione zagrożenia oraz uświadamiając sobie rolę inwentaryzacji w systemie szeroko pojętej gospodarki finansowej, a w szczególności w systemie rachunkowości, kierownicy jednostek powinni bardzo poważnie podchodzić do tej tematyki. Pogląd taki nie znajduje jednak pełnego uzasadnienia w świetle wyników kontroli. Przemawia za tym chociażby ilość czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uondfp, ujętych w zawiadomieniach złożonych do rzecznika dyscypliny. Statystycznie, naruszenie dyscypliny finansów publicznych odnotowano prawie w co trzeciej skontrolowanej jednostce. Analizując okoliczności powstania nieprawidłowości można dojść do wniosku, że w niektórych jednostkach przypisuje się zbyt małą wagę do przestrzegania obowiązujących norm prawnych, a popełnianym błędom nadaje się charakter formalny. Inwentaryzacja traktowana bywa jako uciążliwy i pracochłonny obowiązek nie mający znaczącego wpływu na bieżącą działalność jednostki. Jednakże istnieją sposoby by tę uciążliwość zmniejszyć. Wystarczy prawidłowo zaplanować i zorganizować prace inwentaryzacyjne, zadbać o odpowiednie przeszkolenie członków zespołów spisowych i komisji inwentaryzacyjnych oraz jasno i precyzyjnie określić zadania i obowiązki tak aby każdy pracownik biorący udział w pracach dokładnie wiedział co ma robić. Ponadto można skorzystać z nowych osiągnięć techniki, z wykorzystaniem rozwiązań informatycznych jak na przykład przeprowadzenie inwentaryzacji przy użyciu terminali odczytu kodów kreskowych. Oczywiście takie rozwiązanie wymaga uprzednich działań przygotowawczych ale w zamian zapewnia eliminację możliwości popełnienia błędów, jest znacznie szybsze bardziej ekonomiczne.

Z drugiej strony nie można pominąć faktu, iż w 40 % jednostek kontrole nie stwierdziły żadnych nieprawidłowości co dowodzi, że w jednostkach tych potrafią poradzić sobie z trudną i złożoną tematyką inwentaryzacyjną. Jest to znaczący wynik, który powinien być optymistycznym prognozą na przyszłość.

Opracował Robert Kaleta.