

Inwentaryzacja jako istotny element kontroli zarządczej

Dorota Adamek-Hyska*

Streszczenie: *Cel* – głównym celem artykułu jest prezentacja istoty inwentaryzacji oraz odpowiedzialności za jej przeprowadzenie jako ważnego elementu mechanizmu kontroli zarządczej. Inwentaryzacja wypełnia cele kontroli zarządczej między innymi w zakresie kontroli operacji gospodarczych oraz ochrony składników majątkowych, którymi dysponują jednostki sektora finansów publicznych. *Metodologia badania* – w opracowaniu wykorzystano metodę analizy aktów prawnych w zakresie finansów publicznych i rachunkowości, a także studia literaturowe opierające się na krajowej, zwartej i artykułowej literaturze. *Wynik* – artykuł stanowi syntezę części wyników badań naukowych (Potencjał Badawczy) na temat „Analizy i oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych” prowadzonych w latach 2013–2014. *Oryginalność/wartość* – przeprowadzone badania w zakresie systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych pozwalają wnioskować, że inwentaryzacja może pomóc w zidentyfikowaniu obszarów, w których konieczne jest usprawnienie gospodarki składnikami majątkowymi.

Słowa kluczowe: inwentaryzacja, kontrola zarządcza, odpowiedzialność

Wprowadzenie

W jednostkach sektora finansów publicznych inwentaryzacja stanowi zespół procedur i czynności związanych nie tylko z zakresem rachunkowości. Ujawnione w trakcie rocznej inwentaryzacji aktywów i pasywów różnice między stanem ewidencyjnym a faktycznym mają wpływ na sytuację majątkową oraz finansową jednostki. Im większe są te różnice, tym w większym zakresie wskazują na niewłaściwe mechanizmy kontroli zarządczej lub zupełny ich brak. **Różnice inwentaryzacyjne wymagają wnikliwej analizy, wyjaśnienia i rozliczenia.**

Jednostki sektora finansów publicznych, a zwłaszcza jednostki samorządu terytorialnego, dysponują różnego rodzaju majątkiem. W toku przeprowadzania rocznej inwentaryzacji bezpośrednio można rozliczać **osoby materialnie odpowiedzialne za powierzone mienie**, a także dokonać oceny przydatności gospodarczej poszczególnych składników majątku i podjąć decyzję co do zmian sposobu ich zagospodarowania. W związku z tym głównym celem artykułu jest analiza istoty i funkcji inwentaryzacji jako ważnego elementu systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

* dr Dorota Adamek-Hyska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, 40-287 Katowice, ul. Bogucicka 3, e-mail: adamek@ue.katowice.pl.

W opracowaniu wykorzystano metodę analizy aktów prawnych w zakresie finansów publicznych i rachunkowości, a także studia literaturowe opierające się na krajowej, zwartej i artykułowej literaturze.

1. Regulacje prawne w zakresie inwentaryzacji

Najważniejsze regulacje prawne dotyczące inwentaryzacji w jednostkach sektora finansów publicznych prezentuje tabela 1.

Tabela 1

Regulacje prawne w zakresie inwentaryzacji w jednostkach sektora finansów publicznych

Wyszczególnienie	Krótki opis
1	2
Ustawa o rachunkowości (DzU z 2013 r., poz. 330)	<ul style="list-style-type: none"> – umiejscowienie rocznej inwentaryzacji aktywów i pasywów w prawnie określonym zakresie rachunkowości, – wskazanie odpowiedzialności kierownika jednostki za spis z natury, – przypisanie metod inwentaryzacji do poszczególnych aktywów i pasywów, – określenie terminów i częstotliwości inwentaryzacji, – wskazanie ogólnych zasad rozliczania ujawnionych i rozliczonych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji, – zobowiązanie do udokumentowania przeprowadzenia i wyników inwentaryzacji
Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (DzU z 2013 r., poz. 289)	<ul style="list-style-type: none"> – wskazanie, że inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości, – odesłanie do odrębnych przepisów prawa w zakresie inwentaryzacji zapasów wojennych*
Rozporządzenie Rady Ministrów z 21 maja 2010 r. w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami rzeczowymi majątku ruchomego, w który wyposażone są jednostki budżetowe (DzU z 2010 r., nr 114, poz. 762)	<ul style="list-style-type: none"> – zobowiązanie państwowych jednostek budżetowych do bieżącej analizy stanu majątku ruchomego z uwzględnieniem jego stanu technicznego oraz przydatności do dalszego użytkowania, – zobowiązanie kierowników państwowych jednostek budżetowych do powołania komisji do oceny przydatności składników majątkowych do dalszego użytkowania albo zakwalifikowania tych składników do kategorii majątku zużytego lub zbędnego z przeznaczeniem do zagospodarowania w odpowiedni sposób

1	2
Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (DzU z 2013 r., poz. 168)	– wskazanie, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie jej w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości

* Zapis o odrębnie prawnie określonych zasadach inwentaryzacji zapasów wojennych pozostaje bezcelowy, bowiem na obecnie nie ma szczególnych zasad inwentaryzacji tych składników majątkowych.

Źródło: opracowanie własne.

W świetle ustawy o rachunkowości inwentaryzacja stanowi obowiązkowy element rachunkowości poprzedzający etap sporządzania sprawozdania finansowego oraz rocznego zamknięcia ksiąg rachunkowych. Polega na okresowym, udokumentowanym ustaleniu rzeczywistego stanu aktywów i pasywów oraz na porównaniu tego stanu za stanem księgowym. Jeżeli występują między tymi stanami różnice, po ich wnikliwej weryfikacji stan księgowy należy doprowadzić do zgodności ze stanem rzeczywistym, co zapewnia realność sald wykazywanych w bilansie. Prawo bilansowe przewiduje różne metody przeprowadzenia inwentaryzacji w zależności od rodzaju składników majątkowych, czyli spis z natury, potwierdzenie sald z kontrahentami oraz weryfikację zapisów w księgach rachunkowych z posiadaną dokumentacją².

W ustawie o rachunkowości zastrzeżono, że za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – **z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury** – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą (Ustawa z 29 września 1994 r. ...: art. 4 ust. 5). Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. Można zatem wysnuć wniosek, że (Kowalczyk 2012: 101; *Komentarz do ustawy o rachunkowości* 2002: 205):

- a) kierownik jednostki jest odpowiedzialny za osobiste wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, gdy określone obowiązki nie zostaną powierzone innej osobie;
- b) kierownik jednostki nie jest bezpośrednio odpowiedzialny za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, gdy określone obowiązki zostaną przekazane innej osobie za jej zgodą i na piśmie;
- c) kierownik jednostki jest odpowiedzialny za nadzór wykonania obowiązków przez inne osoby, nawet gdy określone obowiązki zostaną powierzone innej osobie;
- d) kierownik jednostki nie może przekazać innej osobie odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji metodą spisu z natury.

Takie spojrzenie na odpowiedzialność za inwentaryzację w ustawie o rachunkowości powoduje, że w procedurach wewnętrznych każdej jednostki sektora finansów publicz-

² Metody inwentaryzacji szczegółowo opisane zostały m.in. w następujących publikacjach: Małkowska (2013: 41–164), *Inwentaryzacja...* (2012: 7–179), Motowilczuk (2014a: 6–93; 2014b: 6–92).

nych należy bardzo dokładnie określić obowiązki i zakres odpowiedzialności głównego księgowego i innych pracowników biorących udział w czynnościach inwentaryzacyjnych. Z obserwacji praktyki rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych wynika, że główny księgowy najczęściej wykonuje następujące zadania inwentaryzacyjne:

- a) opracowuje szczegółową instrukcję inwentaryzacyjną i składa ją kierownikowi do zatwierdzenia;
- b) składa kierownikowi jednostki wnioski w sprawie powołania przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej;
- c) wspólnie z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej uzgadnia w formie harmonogramu terminy i czynności inwentaryzacji;
- d) wspólnie z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej przeprowadza szkolenie osób zaangażowanych w inwentaryzację, zwłaszcza w spis z natury;
- e) określa listę składników majątkowych wymagających szczególnej ochrony podczas czynności inwentaryzacyjnych;
- f) dokonuje wyceny arkuszy spisu z natury;
- g) potwierdza salda z bankami i kontrahentami;
- h) przeprowadza weryfikację stanów ewidencyjnych z posiadaną dokumentacją;
- i) ustala różnice inwentaryzacyjne;
- j) składa wnioski co do sposobu rozliczania różnic inwentaryzacyjnych;
- k) dokonuje ewidencji księgowej zweryfikowanych różnic inwentaryzacyjnych zgodnie z protokołem zatwierdzonym przez kierownika jednostki;
- l) przeprowadza bieżącą kontrolę przebiegu inwentaryzacji metodą spisu z natury.

W świetle art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994 r.) główny księgowy może odpowiadać także za czynności kontrolne inwentaryzacji w formie spisu z natury, gdy obowiązki w tym zakresie zostaną mu powierzone przez kierownika jednostki.

Oprócz ogólnych zasad inwentaryzacji, których ramy prawne określają przepisy ustawy o rachunkowości, należy zwrócić uwagę na szczególne regulacje w tym zakresie zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 lipca 2010 roku. Według tych regulacji prawnych inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić możliwość porównania danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości (Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. . . : § 6 ust. 6). Wskazane przepisy prawa adresowane są zasadniczo wyłącznie do urzędów jednostek samorządów terytorialnego, bowiem zarządzający tymi podmiotami zobowiązani są do prowadzenia kilku zbiorów ewidencyjnych dotyczących różnych rodzajów środków trwałych, w których powinny być zawarte dane identyfikujące te nieruchomości. Niektóre z tych ewidencji (np. rejestr dróg publicznych) służą przede wszystkim opracowaniu kierunków zarządzania nieruchomościami. Inne skierowane są na zewnątrz, na przykład do regionalnych izb obrachunkowych lub GUS, i mają na celu dostarczenie danych do różnego rodzaju raportów. Informacje zawarte we wszystkich tych rejestrach, a dotyczące środków trwałych, którymi dysponują poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, powinny być ze sobą zgodne.

Szczególnym rodzajem ewidencji, które należy zaprowadzić w jednostkach samorządu terytorialnego, są gminne, powiatowe oraz wojewódzkie zasoby nieruchomości. Zasady prowadzenia tych ewidencji szczegółowo uregulowane są w przepisach ustawy o gospodarce nieruchomościami. Ewidencje zasobów nieruchomości gmin, powiatów i województw prowadzą uprawnieni przez wójtów (prezydentów, burmistrzów, starostów lub marszałków) pracownicy zobowiązani między innymi do zawarcia w tych rejestrach następujących danych i informacji (Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. ... art. 23, ust. 1c):

- a) oznaczenia nieruchomości według księgi wieczystej lub katastru nieruchomości;
- b) powierzchnie nieruchomości;
- c) wskazania dokumentu potwierdzającego posiadanie praw do nieruchomości w przypadku braku księgi wieczystej;
- d) przeznaczenie nieruchomości w planie miejscowym, a w przypadku braku planu – w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy;
- e) wskazanie daty ostatniej aktualizacji opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa oddanych w użytkowanie wieczyste lub daty ostatniej aktualizacji opłaty rocznej z tytułu trwałego zarządu nieruchomości Skarbu Państwa;
- f) informacje o zgłoszonych roszczeniach do nieruchomości;
- g) informacje o toczących się postępowaniach administracyjnych i sądowych.

Ewidencje zasobów nieruchomości gmin, powiatów i województw powinny stanowić bazę do ujęcia nieruchomości jednostek samorządu terytorialnego w ich ewidencjach księgowych. Tym samym dane o obiektach inwentarzowych w obu tych rejestrach (tj. księgowym oraz zasobie nieruchomości) powinny odnosić się do jednolicie wskazanych i zlokalizowanych nieruchomości. Zatem w praktyce za istotny błąd należy uznać zbiorcze ujmowanie w księgach rachunkowych posiadanych, nabytych i sprzedanych nieruchomości. W urzędach będących organami pomocniczymi jednostek samorządu terytorialnego inwentaryzacja nieruchomości ma także na celu sprawdzenie, czy ewidencje księgowe są prowadzone poprawnie, a jeśli nie, konieczne jest zastosowanie odpowiednich procedur umożliwiających powiązanie ewidencji księgowej środków trwałych z ewidencją zasobu nieruchomości gminnych, powiatowych i wojewódzkich.

W grupie jednostek sektora finansów publicznych szczególnym regulacjom w zakresie postępowania w toku inwentaryzacji podlegają państwowe jednostki budżetowe. Kierownicy tych podmiotów mają dodatkowe obowiązki w zakresie kontroli sposobu i trybu gospodarowania składnikami majątku ruchomego, które wykonują na bieżąco lub w toku rocznej inwentaryzacji. Wskazane przepisy prawa mają na celu zapewnić wykorzystanie składników majątku ruchomego w sposób oszczędny i racjonalny oraz utrzymać ten majątek w stanie niepogorszonym. Jeżeli w trakcie spisu z natury zostaną ujawnione składniki majątkowe, które nie są już w jednostce wykorzystywane lub są w złym stanie technicznym, kierownik jednostki powołuje komisję do oceny przydatności tego majątku do dalszego użytkowania albo do zakwalifikowania go do kategorii majątku zbędnego lub zużytego (Rozporządzenie Rady Ministrów z 21 maja 2010 r. ... § 4 ust. 2). Rozporządzenie Rady Ministrów szczegó-

łowo określa zasady uznawania składników majątku ruchomego za zbędne lub zużyte oraz zasady zagospodarowania tego majątku.

W świetle ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych czynem stanowiącym naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. Odwołanie w tym zakresie bezpośrednio do ustawy o rachunkowości świadczy o tym, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych może nie występować, gdy zostaną stwierdzone nieprawidłowości w inwentaryzacji wynikającej z innych aktów prawnych (Kowalczyk 2012: 18)³. W związku z tym szczególnym rodzajem odpowiedzialności ważnym zagadnieniem jest wskazanie osoby sprawcy, czyli Tego, kto dopuścił się określonej nieprawidłowości. Kowalczyk (2010: 23) zaakcentował, że odpowiedzialność za przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji spoczywa na kierowniku jednostki. Jeśli kierownik powierzy poszczególne czynności inwentaryzacji innym pracownikom, w tym głównemu księgowemu, wówczas w razie dopuszczenia się przez pracownika nieprawidłowości odpowiedzialność spoczywać będzie na sprawcy, a nie na kierowniku jednostki. Ustalenie odpowiedzialności innych pracowników, w tym w szczególności głównego księgowego, za czynności naruszające dyscyplinę finansów publicznych w zakresie inwentaryzacji w każdym przypadku wymaga rzetelnej oceny całokształtu zdarzeń. W tabeli 2 wskazano przykładowe czyny kierownika jednostki i głównego księgowego, za które osoby te ponoszą odpowiedzialność w zakresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Tabela 2

Przykładowe czyny naruszające dyscyplinę finansów publicznych w zakresie inwentaryzacji

Kierownik jednostki	Główny księgowy
<ul style="list-style-type: none"> – nie powierzy obowiązków w zakresie inwentaryzacji głównemu księgowemu, – nie wyda zarządzenia o zasadach przeprowadzenia inwentaryzacji (tj. instrukcji inwentaryzacyjnej, planów inwentaryzacji wieloletniej, harmonogramów inwentaryzacji), – nie powoła komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych i kontrolerów spisowych, – nie zatwierdzi protokołu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> – nie przeprowadzi inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów metodą potwierdzenia sald z bankami i kontrahentami oraz metodą weryfikacji zapisów księgowych z posiadaną dokumentacją, – przeprowadzi inwentaryzację niezgodnie ze stanem rzeczywistym, – nie rozliczy w księgach rachunkowych zweryfikowanych i zatwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych, jeśli kierownik jednostki powierzony mu obowiązki w tym zakresie

Źródło: opracowanie własne.

W sytuacji, gdy w jednostce sektora finansów publicznych nie przeprowadzi się na przykład ewidencji ustalonych, wyjaśnionych i zatwierdzonych do rozliczenia różnic inwen-

³ Na przykład w rozporządzeniu Ministra Środowiska z 20 grudnia 2005 r. lub rozporządzeniu Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 29 października 2008 r.

taryzacyjnych, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poniesie główny księgowy. Kierownik jednostki będzie odpowiedzialny za gospodarkę finansową, w tym rachunkowość i inwentaryzację jako całość. Jeśli jednak dowiedzie, że wszystkie czynności inwentaryzacyjne zostały przeprowadzone prawidłowo, z dołożeniem wszelkich starań z jego strony i odpowiednie protokoły z rozliczonymi różnicami inwentaryzacyjnymi zostały przekazane do księgowości, to sprawcą czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych będzie wyłącznie główny księgowy. Kierownik jednostki będzie bezpośrednio odpowiedzialny jedynie w sytuacji, gdy powierzy głównemu księgowemu obowiązki rozliczania inwentaryzacji, jednak zaniecha czynności nadzoru nad jego działaniami.

Wskazane powyżej regulacje prawne wyraźnie akcentują następujące cele inwentaryzacji w jednostkach sektora finansów publicznych (Cellary 2012: 56; Nowak 2014: 171; Małkowska 2013: 10–11):

- a) ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na określony dzień oraz porównanie tego stanu ze stanem księgowym;
- b) rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych;
- c) zapewnienie realności sald aktywów i pasywów, a tym samym przedstawienie w sprawozdaniu finansowym rzetelnego obrazu majątkowego i finansowego jednostki;
- d) ocena stosowanej w jednostce dokumentacji księgowej;
- e) uzgodnienie ewidencji księgowej nieruchomości z ewidencją gminnego, powiatowego lub wojewódzkiego zasobu nieruchomości;
- f) ocena przydatności majątku, w tym rzeczowego majątku ruchomego;
- g) likwidacja składników majątkowych nieprzydatnych i uszkodzonych;
- h) ochrona posiadanego mienia i racjonalna polityka zarządzania aktywami;
- i) rozliczanie osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone mienie;
- j) przestrzeganie dyscypliny finansów publicznych.

Różnorodne cele, które wypełnia inwentaryzacja w jednostkach sektora finansów publicznych, wskazują na to, że jest ona nie tylko elementem rachunkowości, ale pełni także istotną rolę w mechanizmach kontroli zarządczej.

2. Inwentaryzacja a standardy kontroli zarządczej

Standardy kontroli zarządczej opisują elementy systemu kontroli zarządczej wpływające na działalność jednostek sektora finansów publicznych oraz zawierają wskazówki co do obszarów i procedur, na które należy zwrócić szczególną uwagę. W tabeli 3 zaproponowano sposób realizacji poszczególnych standardów w zakresie rocznej inwentaryzacji aktywów i pasywów.

Tabela 3

Powiązanie standardów kontroli zarządczej z inwentaryzacją aktywów i pasywów

Standard kontroli zarządczej	Procedury/czynności inwentaryzacyjne
1	2
Standard 1 Przestrzeganie wartości etycznych	– kierownik jednostki oraz pracownicy powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych zadań inwentaryzacyjnych, np. spisywanie środków trwałych z natury, a nie z ewidencji, czy też uczciwe postępowanie przy inwentaryzacji metodą weryfikacji zapisów księgowych z posiadaną dokumentacją
Standard 2 Kompetencje zawodowe	– należy zadbać o to, aby kierownik jednostki, główny księgowy, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej, członkowie komisji inwentaryzacyjnej, osoby spisujące, księgowo (wyceniające arkusze spisowe, dokonujące potwierdzenia sald z kontrahentami oraz weryfikujące zapisy księgowo z dokumentacją), a także inni pracownicy zaangażowani w czynności inwentaryzacyjne posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające skutecznie, efektywnie i zgodnie z przyjętym harmonogramem inwentaryzacyjnym wypełniać powierzone zadania
Standard 3 Struktura organizacyjna	– podział jednostki na rejony i pola spisowe powinien być dostosowany do struktury organizacyjnej, – kierownik jednostki powinien zadbać także o określenie aktualnego zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności każdego pracownika uczestniczącego w czynnościach inwentaryzacyjnych
Standard 4 Delegowanie uprawnień	– w celu zorganizowania i przeprowadzenia w sposób sprawny inwentaryzacji należy precyzyjnie określić zakres uprawnień delegowanych na głównego księgowego, członków komisji inwentaryzacyjnej, osoby spisujące, księgowo, kontrolerów spisowych czy też osoby odpowiedzialne za powierzone mienie z obowiązkiem rozliczenia się z tego mienia
Standard 5 Misja jednostki	– każde zadanie wykonywane w jednostce nie powinno zakłócać realizacji jej misji
Standard 6 Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji	– cele i zadania w zakresie inwentaryzacji powinny być jasno określone, w perspektywie co najmniej rocznej, a szczegółowa instrukcja inwentaryzacyjna na bieżąco aktualizowana
Standard 7 Identyfikacja ryzyka	– ze względu na wiele nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji* wskazywanych przez organu kontrolujące jednostki sektora finansów publicznych należy nie rzadziej niż raz w roku dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do zadań inwentaryzacyjnych
Standard 8 Analiza ryzyka	– zidentyfikowane ryzyko w zakresie inwentaryzacji należy poddać analizie, określić prawdopodobieństwo wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków
Standard 9 Reakcja na ryzyko	– należy określić działania, które trzeba podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu
Standard 10 Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej	– kierownik jednostki ma obowiązek stworzyć i wdrożyć szczegółową instrukcję inwentaryzacyjną spójną z pozostałymi procedurami wewnętrznymi
Standard 11 Nadzór	– należy prowadzić nadzór nad wykonywaniem zadań w zakresie inwentaryzacji w celu jej oszczędnej, efektywnej, skutecznej i terminowej realizacji

1	2
Standard 12 Ciągłość działalności	<ul style="list-style-type: none"> – należy zapewnić istnienie mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działalności jednostki w przypadkach: urlopów pracowników, wystąpienia katastrofy lub innych zdarzeń losowych, – należy wykorzystać wnioski z analizy ryzyka w zapewnieniu ciągłości działalności jednostki, – należy na bieżąco informować pracowników o funkcjonujących regulacjach wewnętrznych w sytuacjach wystąpienia niespodziewanych zdarzeń
Standard 13 Ochrona zasobów	<ul style="list-style-type: none"> – w toku inwentaryzacji należą ustalić dostęp do zasobów (informatycznych, informacyjnych, rzeczowych) wyłącznie osobom upoważnionym, – osoby odpowiedzialne materialnie za powierzone mienie z obowiązkiem rozliczenia się z tego mienia powinni być obecni przy spisie z natury
Standard 14 Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	<ul style="list-style-type: none"> – czynności inwentaryzacyjne podlegają zasadom rzetelnego i pełnego dokumentowania oraz zatwierdzania operacji finansowych i gospodarczych dotyczących rozliczania stwierdzonych i zweryfikowanych różnic inwentaryzacyjnych
Standard 15 Mechanizmy dotyczące systemów informatycznych	<ul style="list-style-type: none"> – określone mechanizmy służące zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych powinny dotyczyć także informatycznych technik przeprowadzania inwentaryzacji
Standard 16 Bieżąca informacja	<ul style="list-style-type: none"> – pracownicy uczestniczący w czynnościach inwentaryzacyjnych powinni mieć zapewniony dostęp do właściwych i rzetelnych informacji potrzebnych im do realizacji zadań, np. sposobu oznakowania własnych i obcych środków trwałych
Standard 17 Komunikacja wewnętrzna	<ul style="list-style-type: none"> – kierownik jednostki, główny księgowy, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej na bieżąco powinni przekazywać sobie ważne informacje o wszelkich nieprawidłowościach stwierdzonych w prowadzeniu gospodarki mieniem jednostki
Standard 18 Komunikacja zewnętrzna	<ul style="list-style-type: none"> – należy zapewnić efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi (np. biegłymi rewidentami), mającymi wpływ na realizację celów i zadań w zakresie inwentaryzacji,
Standard 19 Monitoring	<ul style="list-style-type: none"> – należy zapewnić stały monitoring wdrożonych działań kontrolnych w zakresie inwentaryzacji
Standard 20. Samocena	<ul style="list-style-type: none"> – należy przeprowadzać i dokumentować samoocenę procedur inwentaryzacji w jednostce nie rzadziej niż raz w roku
Standard 21 Audyt wewnętrzny	<ul style="list-style-type: none"> – warto umożliwić audytorowi wewnętrznemu dokonanie obiektywnej i niezależnej oceny procedur inwentaryzacyjnych w jednostce
Standard 22 Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> – istotnym źródłem zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki są szczegółowe wyniki monitoringu, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli rocznej inwentaryzacji w jednostce

- * W zakresie tylko spisu z natury często można spotkać się z następującymi nieprawidłowościami:
- nieznanomość przez zespoły spisowe zasad przeprowadzania spisu lub ich lekceważenie,
 - niewłaściwe oznakowanie lub brak oznakowania składników majątkowych powodujące pominięcie tych składników w arkuszach spisu z natury,
 - nieuporządkowanie rejonów (pól) spisowych przed wejściem zespołów spisowych,
 - brak bieżącej kontroli systemów zabezpieczających i alarmowych,
 - nieobecność przy spisach osób odpowiedzialnych materialnie,
 - nieprzygotowanie kompletnej dokumentacji inwentaryzacyjnej,

- spisywanie składników majątkowych przez osoby ewidencjonujące te zasoby,
- brak bieżącej kontroli rzetelności spisów z natury.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Komunikat nr 23... 2009).

Wdrożenie standardów kontroli zarządczej w obszarze inwentaryzacji wymaga stworzenia szczegółowych procedur. W obszarze kontroli zarządczej w praktyce występuje formalizacja jej pisemnych procedur. Opracowanie treści procedur jest w dużej mierze swobodne, choć uzasadnione jest wykorzystanie ogólnych wskazówek zawartych w Standardach kontroli zarządczej (Szewieczek 2014: 345).

W praktyce podmiotów sektora finansów publicznych do sformalizowanych procedur kontroli zarządczej należy instrukcja inwentaryzacyjna. Obowiązek opracowania instrukcji inwentaryzacyjnej nie wynika bezpośrednio z regulacji ustawy o rachunkowości, można jednak zauważyć, że w jednostkach sektora finansów publicznych za podstawę sporządzenia instrukcji inwentaryzacyjnej można przyjąć art. 10 ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994 r.) oraz art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 28 sierpnia 2009 r.).

Ustawa o rachunkowości zobowiązuje kierownika jednostki do ustalenia w formie pisemnej dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości, w tym w szczególności (Ustawa z 29 sierpnia 1994 r...: art. 10 ust. 1):

- a) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
- b) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- c) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym zakładowego planu kont, wykazu ksiąg rachunkowych, opisu systemu przetwarzania danych;
- d) systemu służącego ochronie danych i zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów (np. dokumentów inwentaryzacyjnych).

Szczegółowe zasady inwentaryzacji przyjęte w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych stanowią procedury wewnętrzne bezpośrednio powiązane z wdrożoną w jednostce polityką rachunkowości.

W art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 28 sierpnia 2009 r.) zdefiniowane zostały podstawowe cele kontroli zarządczej, w tym zapewnienie: zgodności działalności jednostki z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań (finansowych i budżetowych), ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, a także zarządzania ryzykiem. Instrukcja inwentaryzacyjna realizuje prawnie postawione cele kontroli zarządczej, jeżeli jasno określa takie zagadnienia, jak:

- a) metody i techniki inwentaryzacji poszczególnych składników majątkowych;
- b) szczegółowy opis przygotowań (ustalenie harmonogramu inwentaryzacji, określenie zakresu obowiązków i odpowiedzialności komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych, głównego księgowego oraz kontrolerów spisowych itp.);
- c) opis przeprowadzania inwentaryzacji metodą spisu z natury, potwierdzenia sald z kontrahentami oraz weryfikacji zapisów księgowych z dokumentacją;
- d) opis sposobu kontroli przebiegu czynności inwentaryzacyjnych;

- e) zasady przeprowadzania inwentaryzacji składników nietypowych (sypkich, płynnych);
- f) postępowanie osób spisujących i rozliczających wyniki inwentaryzacji w trakcie ruchu składników;
- g) postępowanie zespołów spisujących oraz osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone mienie przy ujawnianiu składników zniszczonych lub trwale uszkodzonych;
- h) zasady wyjaśnianie i weryfikacje różnic inwentaryzacyjnych;
- i) zasady udziału w inwentaryzacji i rozliczania osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone mienie.

Uwagi końcowe

Z informacji zaprezentowanych w artykule można wysnuć wnioski, że w toku rocznej inwentaryzacji urealnia się salda końcowe aktywów oraz pasywów, a także rozlicza osoby odpowiedzialne za powierzone mienie, przeprowadza się kontrolę gospodarowania zasobami majątkowymi, w tym ochronę poszczególnych składników majątku. Zdobyte w trakcie inwentaryzacji doświadczenia sprzyjają wprowadzaniu usprawnień i zmian w zakresie kontroli zarządczej oraz zarządzania całą jednostką (Małkowska 2013: 39).

Bogatym źródłem wiedzy o jakości i skuteczności kontroli zarządczej mogą być wszelkie błędy, pomyłki lub nieprawidłowości zauważone przez osoby zaangażowane w czynności inwentaryzacyjne. Prawidłowe mechanizmy kontroli zarządczej pozwalają na bieżąco rozwiązywać zidentyfikowane problemy.

Z uwagi na różnorodność jednostek sektora finansów publicznych istotną rolę pełni odpowiedni podział zadań i odpowiedzialności w zakresie inwentaryzacji pomiędzy komórki organizacyjne i delegowanie uprawnień na poszczególnych pracownikach. Od efektów ich pracy bezpośrednio zależy jakość inwentaryzacji, a tym samym jakość między innymi sprawozdań finansowych. Nie można uznać rocznego sprawozdania finansowego za wiarygodne, jeśli zostało ono sporządzone na podstawie danych z ksiąg rachunkowych niepotwierdzonych inwentaryzacją.

Literatura

- Cellary M. (2012), *Sprawozdania finansowe za 2012 r. w jednostkach sektora finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Inwentaryzacja. Zasady i praktyka* (2012), Wydawca Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa.
- Jarugowa A., Martyniuk T. (red.) (2002), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz.Min.Fin. nr 15, poz. 84).
- Kowalczyk E. (2010), *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław.
- Kowalczyk E. (2012), *Odpowiedzialność kierownika jednostki i głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych w zakresie rachunkowości i gospodarki finansowej*, ODDK, Gdańsk.

- Małkowska D. (2013), *Inwentaryzacja od A do Z*, ODDK, Gdańsk.
- Motowilczuk I. (2014a), *Spis z natury w jednostkach sektora finansów publicznych – przeprowadzanie, rozliczenie i dokumentowanie*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” nr 11 (95), Infor S.A., Warszawa.
- Motowilczuk I. (2014b), *Weryfikacja i potwierdzenie sald w jednostkach sektora finansów publicznych – przeprowadzanie i dokumentowanie*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” nr 12 (96), Infor S.A., Warszawa.
- Nowak W. (red.) (2014), *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych (2014)*, C.H. Beck, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (DzU z 2013 r., poz. 289).
- Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 29 października 2008 r. w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych (DzU nr 205, poz. 1283).
- Rozporządzenie Ministra Środowiska z 20 grudnia 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urzędzenia lasu, uproszczonego planu urzędzenia lasu oraz inwentaryzacji lasu (DzU nr 256, poz. 2151).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 21 maja 2010 r. w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami rzeczowego majątku ruchomego, w który wyposażone są jednostki budżetowe (DzU z 2010 r., nr 114, poz. 762).
- Szewieczek A. (2014), *Procedury wewnętrzne jako element kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, w: *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, red. H. Lelusz, R. Burchart, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2013 r., poz. 330 ze zm.).
- Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (DzU z 2014 r., poz. 518).
- Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (DzU z 2013 r., poz. 168).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

THE STOCKTAKING AS AN IMPORTANT ELEMENT OF THE MANAGEMENT CONTROL

Abstract: *Purpose* – the major objective of this article is to analyze a stocktaking and a scope of responsibility for her execution as important element of mechanism of management control. The stocktaking fills the aims of management control in the range of control the financial and the economic operations as well as protection property components, which have the institutions of the public finance sector. *Design/methodology/approach* – in the article the following methods are employed: analyses of legal regulations related to public finance and to accounting, and relevant literature studies that are based on domestic book and article publications. *Findings* – the article is a synthesis of a part of the following scientific research (‘Research Potential’): „Analyses and assessments of the way management control functions in institutions of the public finance sector” carried out in the period of 2013–2014. *Originality/value* – the research that was carried out in order to analyze and assess the way management control functions in institutions of the public finance sector allows for concluding that stocktaking can help in identifying areas, in which necessary the execution the rationalization of economy is property components in these subjects.

Keywords: stocktaking, management control, responsibility

Cytowanie

D. Adamek-Hyska (2015). *Inwentaryzacja jako istotny element kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 169–180; www.wneiz.pl/frfu.