



KRAJOWA RADA  
REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH  
REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA  
WE WROCŁAWIU

*Informacja o wynikach kontroli koordynowanej*

**INWENTARYZACJA SKŁADNIKÓW MIENIA  
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO  
(LATA 2011–2014)**





**KRAJOWA RADA  
REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH**

Informacja o wynikach kontroli koordynowanej

**INWENTARYZACJA SKŁADNIKÓW MIENIA  
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO  
(LATA 2011–2014)**

Koordinator kontroli  
Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu

Opracowanie przygotowano w Regionalnej Izbie Obrachunkowej we Wrocławiu

Przygotowanie do druku: Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu

Projekt okładki – Justyna Szelągowska

Druk: Drukarnia „Polraster”  
ul. Orawska 19, 85-353 Bydgoszcz

Szanowni Państwo,

W imieniu Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych przedstawiamy informację o wynikach kontroli koordynowanej przeprowadzonej przez regionalne izby obrachunkowe w zakresie inwentaryzacji mienia dokonywanej przez jednostki samorządu terytorialnego. Najważniejsze ustalenia kontroli przedstawione zostały w opracowanym przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych „Sprawozdaniu z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonaniu budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2015 roku”, które przekazane zostało Sejmowi i Senatowi RP w czerwcu br. Koordynatorem kontroli, w imieniu Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych, była Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu.

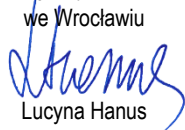
Inwentaryzacja stanowi najistotniejszy element weryfikacji majątku jednostek. Często zdarza się, że — w następstwie różnych przyczyn — obraz stanu posiadania majątku i źródeł jego finansowania ujawniony w księgach rachunkowych nie pokrywa się z rzeczywistością. Inwentaryzacja jest elementem rachunkowości, dlatego przeprowadzając ją, jednostka powinna bezwzględnie stosować określone przepisy ustawy o rachunkowości. Obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji wynika nie tylko z art. 26 ustawy o rachunkowości, ale także z nadrzędnych zasad rachunkowości. Jedną z tych zasad dotyczy wiarygodności danych w księgach rachunkowych jednostki — dane zawarte w dokumentacji księgowej w postaci zapisów księgowych muszą być zgodne z faktycznym przebiegiem zdarzeń gospodarczych.

Inwentaryzacja ma na celu przede wszystkim ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki. W dalszej kolejności powinno nastąpić porównanie wyników ustaleń dokonanych w trakcie inwentaryzacji z danymi, które widnieją w księgach jednostki, a także ustalenie, wyjaśnienie i rozliczenie, przez odpowiednie zapisy w księgach, pojawiających się ewentualnie różnic inwentaryzacyjnych.

Wyniki kontroli ukazują złożoność obowiązków ustawowych związanych z przeprowadzeniem inwentaryzacji. Skala i zakres stwierdzonych nieprawidłowości wskazują, że prawidłowe przeprowadzenie i rozliczenie wyników inwentaryzacji jest zadaniem trudnym, wymagającym uprzedniego przyjęcia rozwiązań organizacyjnych zapewniających prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych dla składników mienia komunalnego.

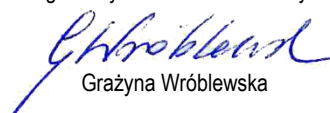
Celem niniejszej informacji jest przedstawienie wymagań prawnych dotyczących inwentaryzacji oraz rzeczywistych problemów związanych z jej przeprowadzeniem, potwierdzonych wynikami kontroli. Wyrażamy przekonanie, że informacja będzie wykorzystana przez ogół jednostek zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Prezes  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
we Wrocławiu



Lucyna Hanus

Przewodnicząca  
Krajowej Rady  
Regionalnych Izb Obrachunkowych



Grażyna Wróblewska



## Spis treści

|                                                                                                  |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. ZAŁOŻENIA KONTROLI.....                                                                       | 7  |
| 1.1. Cel i zakres kontroli.....                                                                  | 7  |
| 1.2. Jednostki objęte kontrolą .....                                                             | 8  |
| 2. ANALIZA STANU PRAWNEGO .....                                                                  | 8  |
| 2.1. Odpowiedzialność kierownika jednostki za inwentaryzację.....                                | 8  |
| 2.2. Metody i terminy przeprowadzania inwentaryzacji .....                                       | 9  |
| 2.2.1. Spis z natury .....                                                                       | 10 |
| 2.2.2. Uzgodnienie sald .....                                                                    | 12 |
| 2.2.3. Porównanie danych — weryfikacja wartości .....                                            | 13 |
| 2.3. Udokumentowanie i rozliczanie inwentaryzacji .....                                          | 14 |
| 3. OGÓLNA OCENA KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI.....                                                  | 14 |
| 4. WAŻNIEJSZE NIEPRAWIDŁOWOŚCI .....                                                             | 17 |
| 4.1. Zaniechanie inwentaryzacji lub nieobjęcie inwentaryzacją wszystkich aktywów i pasywów ..... | 17 |
| 4.2. Przeprowadzenie czynności inwentaryzacyjnych w sposób niezgodny z przepisami prawa .....    | 18 |
| 4.2.1. Zastosowanie niewłaściwej metody inwentaryzacji .....                                     | 18 |
| 4.2.2. Niezachowanie terminu przeprowadzenia inwentaryzacji.....                                 | 20 |
| 4.3. Nieudokumentowanie lub niewłaściwe udokumentowanie wyników inwentaryzacji.....              | 20 |
| 4.4. Nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach roku, którego dotyczyła .....              | 21 |
| 4.5. Niedokonanie spisu z natury środków trwałych będących własnością innych jednostek .....     | 22 |
| 4.6. Nieprawidłowe regulacje wewnętrzne jednostek dotyczące inwentaryzacji .....                 | 22 |
| 5. POSTĘPOWANIE POKONTROLNE .....                                                                | 25 |
| 6. ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA INWENTARYZACJĘ W JEDNOSTCE .....                                          | 27 |
| 7. UWAGI KOŃCOWE I WNIOSKI DE LEGE FERENDA.....                                                  | 28 |





## 1. ZAŁOŻENIA KONTROLI

### 1.1. Cel i zakres kontroli

Regionalne Izby Obrachunkowe, na podstawie decyzji Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych<sup>1</sup>, w 2015 r. przeprowadziły w samorządowych jednostkach organizacyjnych koordynowaną kontrolę gospodarki finansowej w zakresie inwentaryzacji składników mienia.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe (zwane dalej jednostkami) zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w:

- 1) ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o rachunkowości lub uor,
- 2) ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.), zwanej dalej ufp,
- 3) rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 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 (Dz.U. z 2013 r. poz. 289 z późn. zm.), zwanym dalej rozporządzeniem z 5 lipca 2010 roku.

Rachunkowość jednostki obejmuje swym zakresem inwentaryzację, czyli okresowe ustalanie lub sprawdzanie — w sposób udokumentowany — rzeczywistego stanu aktywów i pasywów (art. 4 ust. 3 pkt 3, art. 26 i art. 27 uor). Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja umożliwia doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym (weryfikację wiarygodności danych zgromadzonych w systemie rachunkowości), a tym samym zapewnia rzetelność i kompletność ksiąg rachunkowych oraz sprawozdania finansowego oraz umożliwia rozliczenie osób odpowiedzialnych za powierzone mienie.

Dokonywana drogą spisu z natury inwentaryzacja rzeczowych składników mienia (środków trwałych, w tym budynków) umożliwia nie tylko określenie ich stanu ilościowego, ale również jakościowego (dokonanie oceny przydatności gospodarczej), ponieważ jej celem jest:

- 1) stwierdzenie istnienia obiektów, również znajdujących się poza terenem jednostki,
- 2) ustalenie fizycznego stanu tych obiektów w porównaniu z charakterystyką zawartą w ewidencji (uwzględnienie ulepszenia lub częściowej likwidacji),
- 3) stwierdzenie przydatności obiektu do potrzeb jednostki (na podstawie oceny stanu fizycznego),
- 4) ujawnienie stanowiących własność jednostki obiektów nieobjętych dotąd ewidencją środków trwałych lub brakujących.

Inwentaryzacja jest więc **instrumentem kontroli zarządczej, a rzetelne przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji — podstawowym mechanizmem kontrolnym.**

Zaniechanie przeprowadzania lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie jej w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Materialno-prawną podstawę tej odpowiedzialności stanowią przepisy art. 26 i 27 uor, określające częstotliwość i metody przeprowadzania inwentaryzacji oraz obowiązek udokumentowania jej przeprowadzenia i wyników, powiązania wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Podstawą prawną przeprowadzenia przez regionalne izby obrachunkowe kontroli w zakresie inwentaryzacji jest art. 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 561) oraz § 4 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 16 lipca 2004 r. w sprawie siedzib i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania (Dz.U. Nr 167, poz. 1747).

---

<sup>1</sup> Uchwała nr 6A/2014 z dnia 10 czerwca 2014 r.

Celem przeprowadzonej przez Regionalne Izby Obrachunkowe kontroli było zbadanie i ocena przestrzegania przez jednostki przepisów o rachunkowości dotyczących inwentaryzacji. Kontrola objęła następujące zagadnienia:

- 1) przygotowanie i organizację inwentaryzacji, w tym zakres wewnętrznych regulacji i prawidłowość sporządzania dokumentów inwentaryzacyjnych (zarządzeń, arkuszy spisowych, zestawień zbiorczych itp.),
- 2) przebieg inwentaryzacji, w tym metody i terminowość jej przeprowadzenia,
- 3) rozliczenie wyników inwentaryzacji, w tym prawidłowość ustalania oraz wyjaśniania i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych,
- 4) ewidencję księgową związaną z rozliczeniem różnic inwentaryzacyjnych.

Izbą koordynującą kontrolę była Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu.

## 1.2. Jednostki objęte kontrolą

Kontrolą objęto inwentaryzacje przeprowadzone w jednostkach:

- 1) w latach 2011–2014 drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic (zwaną spisem z natury),
- 2) na koniec 2014 r. drogą:
  - a) otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic (zwaną metodą uzgodnień)
  - b) oraz drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (zwaną metodą weryfikacji).

Do kontroli wytypowano łącznie 88 jednostek samorządu terytorialnego (ich urzędy), z tego: 3 województwa samorządowe, 14 powiatów, 5 miast na prawach powiatu, 16 gmin miejskich, 24 gminy miejsko-wiejskie i 26 gmin wiejskich (statystycznie co najmniej 5 z każdego województwa, wybranych spośród ujętych w planie kontroli kompleksowych i problemowych każdej z Izb na 2015 rok).

Wykaz kontrolowanych jednostek zawiera załącznik do Informacji.

## 2. ANALIZA STANU PRAWNEGO

Jednostki są zobowiązane do przeprowadzenia inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale 3 „Inwentaryzacja” ustawy o rachunkowości. Przepisy ustawy określają zasady (metody, zakres, terminy i częstotliwość) inwentaryzacji składników aktywów i pasywów jednostki (art. 26 uor), a także tryb postępowania jednostki w związku z przeprowadzoną inwentaryzacją (art. 27 uor). Z przepisów wynika obowiązek zarówno odpowiedniego udokumentowania, jak i powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych wyników inwentaryzacji. Przepisy nie regulują procedur związanych z organizacją i sposobem (techniką) przeprowadzania inwentaryzacji, w tym spisu z natury — jest to sprawa wewnętrzna jednostki.

### 2.1. Odpowiedzialność kierownika jednostki za inwentaryzację

Zgodnie z obowiązującym od 2016 r. brzmieniem art. 4 ust. 5 uor **kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą**, 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<sup>2</sup>. Z przepisu wynika, że za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą

<sup>2</sup> Przepis art. 4 ust. 5 uor w brzmieniu określonym w art. 13 pkt 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1045).

spisu z natury odpowiedzialny jest kierownik jednostki wówczas gdy odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Przepisem wyłączającym odpowiedzialność kierownika jednostki za rachunkowość (w tym inwentaryzację) jest art. 53 ust. 5 ufp<sup>3</sup>.

Nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji w jednostkach sektora finansów publicznych skutkują odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Czynem naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonym w art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 168), zwanej dalej uondfp, jest „zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości”. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zatem postępowanie niezgodne z zasadami w zakresie inwentaryzacji określonymi jedynie w ustawie o rachunkowości, ponieważ art. 18 pkt 1 uondfp nie obejmuje naruszeń innych przepisów (np. wewnętrznych instrukcji dotyczących inwentaryzacji).

## 2.2. Metody i terminy przeprowadzania inwentaryzacji

Inwentaryzację składników aktywów i pasywów przeprowadza się odpowiednią, ustawowo określoną metodą (sposobem). Z art. 26 ust. 1 uor wynika, że:

„Jednostki przeprowadzają **na ostatni dzień każdego roku obrotowego** inwentaryzację:

- 1) aktywów pieniężnych (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych w postaci materialnej, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt 3, a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie — **drogą spisu ich ilości z natury**, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;
- 2) aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej, należności, w tym udzielonych pożyczek, z zastrzeżeniem pkt 3, oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów — **drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń** prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;
- 3) środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe — **drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami** i weryfikacji wartości tych składników.”

Odstępstwa od ww. zasad ustawodawca określił w art. 26 ust. 3 uor, który wprowadza trójakiego rodzaju ułatwienia w zakresie inwentaryzacji, polegające na<sup>4</sup>:

- 1) rozciągnięciu w czasie okresu inwentaryzacji wszystkich składników aktywów (bez względu na jej metodę) na ostatni kwartał roku obrotowego i 15 dni następnego roku z wyjątkiem:
  - a) aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 uor, które należy objąć spisem z natury na dzień bilansowy,
  - b) towarów i opakowań znajdujących się w punktach obrotu detalicznego jednostki objętych tylko ewidencją wartościową oraz zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną, które mogą być spisane z natury w ciągu całego roku („raz w roku”);

<sup>3</sup> Od 2016 r. na podstawie art. 53 ust. 5 ufp kierownik jednostki obsługującej, prowadzącej księgę rachunkową innej jednostki sektora finansów publicznych (art. 11 ust. 2 pkt 2 uor) jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostki obsługiwanej w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą organu stanowiącego (rady, sejmiku).

<sup>4</sup> Por. *Inwentaryzacja. Zasady i praktyka*, wyd. Rachunkowość Sp. z o.o. Warszawa, s. 13.

- 2) zmniejszeniu częstotliwości inwentaryzacji drogą spisu z natury:
  - a) zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową — do „raz w ciągu 2 lat”,
  - b) nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie — do „raz w ciągu 4 lat”;
- 3) przeprowadzeniu inwentaryzacji drogą weryfikacji zamiast:
  - a) spisu z natury w odniesieniu do środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony, gruntów, praw zakwalifikowanych do nieruchomości oraz — jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe — innych aktywów podlegających spisowi z natury,
  - b) uzgodnienia z kontrahentami należności spornych i wątpliwych należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych oraz — jeżeli przeprowadzenie uzgodnienia z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe — aktywów finansowych przechowywanych przez inne jednostki oraz należności.

### 2.2.1. Spis z natury

Podstawową metodą inwentaryzacji rzeczowych składników aktywów jest inwentaryzacja przeprowadzana drogą spisu z natury.

#### Zakres spisu z natury

Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor inwentaryzacji drogą spisu ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic podlegają:

- aktywa pieniężne (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych),
- papiery wartościowe w postaci materialnej (np. weksle, czek, obligacje),
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych, a więc zapasy materiałów, towarów, wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych (produkcji w toku i półfabrykatów),
- mające postać rzeczową środki trwałe i inwestycje<sup>5</sup> w nieruchomości objęte ewidencją bilansową (z wyjątkiem środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości),
- maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie,
- obiekty<sup>6</sup> znajdujące się na terenie jednostki, lecz stanowiące obcą własność (np. przyjęte w najem).

Obiekty stanowiące własność jednostki, lecz znajdujące się poza jej terenem (np. oddane do remontu, wydierżawione), obowiązane są spisać te jednostki, w których one się znajdują, przekazując wyniki spisu jednostce – właścicielowi<sup>7</sup>.

#### Data i częstotliwość spisu

Podstawowym terminem spisu z natury jest ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ust. 1 uor). Ustawa o rachunkowości dopuszcza odstępstwa w tym zakresie (art. 26 ust. 3 uor). Jeśli bieżąco prowadzona jest ewidencja zapasów (np. opału znajdującego się na terenie niestrzeżonym), czynności spisowe mogą następować w terminie mieszczącym się w dopuszczalnym ustawowo przedziale czasu, tj. na 3 miesiące przed i 15 dni

<sup>5</sup> Inwestycje w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 17 uor.

<sup>6</sup> Obiektem inwentarzowym jest środek trwały lub inwestycja w nieruchomości (w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 16 uor) stanowiące pod względem rzeczowym całość, tj. odpowiadające następującym warunkom: 1) obiekt jest zdolny do samodzielnego wykonywania określonych funkcji produkcyjnych lub usługowych (jest zdalny do użytku); 2) obiekt można wyodrębnić w przestrzeni, nawet wówczas gdy styka się z innymi obiektami (np. sąsiadujące ze sobą budynki); 3) obiekt został określony ze szczególnością, umożliwiającą ustalenie dla niego jednej z procentowych stawek odpisów, zawartych w załącznikach do ustawy o podatku dochodowym (wyjątek: niepodlegające amortyzacji grunty).

<sup>7</sup> W razie braku takich informacji — jednostka (właściciel) sama, na podstawie odpowiednich danych, weryfikuje stan środków trwałych znajdujących się poza jej terenem.

po ostatnim dniu roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 1 uor). W takim przypadku stan zapasów, ustalony drogą spisu z natury przed ostatnim dniem roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta *in plus*) i rozchody (korekta *in minus*), jakie nastąpiły między datą spisu a datą ustalenia (inventaryzacji) stanu zapasów na podstawie ksiąg rachunkowych. Z kolei stan zapasów ustalony drogą spisu z natury po ostatnim dniu roku obrotowego, do 15 dnia następnego roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta *in minus*) i rozchody (korekta *in plus*), które nastąpiły w nowym roku obrotowym, w celu porównania ze stanem zapasów wynikającym z ksiąg rachunkowych<sup>8</sup>.

Nie narusza obowiązku przeprowadzenia spisu na ostatni dzień roku obrotowego przeprowadzenie go w odniesieniu do:

- 1) zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów objętych ewidencją ilościowo-wartościową i przechowywanych w strzeżonych składowiskach (art. 26 ust. 3 pkt 2 uor) — w dowolnym dniu w ciągu 2 lat,
- 2) nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie (art. 26 ust. 3 pkt 3 uor) — w dowolnym dniu w ciągu 4 lat,
- 3) zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki (art. 26 ust. 3 pkt 4 uor) oraz zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną (art. 26 ust. 3 pkt 5 uor) — w dowolnym dniu danego roku obrotowego.

### Przebieg inventaryzacji

Sposób dokonywania spisu oraz jego dokumentowania przebiega różnie w zależności od przyjętej przez jednostkę techniki inventaryzacji.

W przypadku korzystania przy spisie ze specjalistycznego oprogramowania przeznaczonego do przeprowadzania spisu z natury program zapewnia możliwość dokonania spisu (identyfikacji i liczenia składników) za pomocą urządzeń mobilnych (skanerów), pod warunkiem uprzedniego oznaczenia poszczególnych, stanowiących przedmiot spisu, składników środków trwałych, odpowiednimi kodami kreskowymi<sup>9</sup>. Kolejne etapy spisu, czyli sporządzanie arkuszy, wycena i ustalanie różnic, również następują z użyciem oprogramowania. Środki trwałe lub zapasy o kodach nieujętych w bazie danych lub pozbawione kodu powinny być spisywane według ogólnych zasad na papierowym arkuszu spisowym.

Zadaniem zespołu spisowego jest ustalenie ilości i jakości inventaryzowanych składników aktywów (np. środków trwałych) oraz bieżące zapisanie wyników dokonanego spisu z natury w arkuszach spisowych lub na innym nośniku danych utrwalającym wyniki tego spisu<sup>10</sup>. Czynności spisowe uważa się za zakończone po ujęciu w arkuszach spisowych rzeczywistych stanów wszystkich składników podlegających spisowi, czyli po zakończeniu spisu na ostatnim polu spisowym. Każdy arkusz powinien być wypełniony w sposób trwały i czytelny bez pozostawiania pustych (wolnych) miejsc.

Formularz arkusza spisowego powinien zawierać co najmniej następujące dane:

- 1) nagłówek obejmujący: nazwę jednostki, numer kolejny arkusza, identyfikację (nazwę i numer) pola spisowego oraz przedmiotu spisu, datę spisu i czas jego trwania, skład zespołu spisowego,
- 2) tabelę, do której wpisuje się kolejno spisywane składniki, z podaniem: liczby porządkowej pozycji, identyfikacji przedmiotu (nazwy, symbolu-indeksu lub kodu, ewentualnie bliższego określenia spisywanego składnika), jednostki miary, stanu ilościowego oraz uwag (np. zły stan techniczny),

<sup>8</sup> Nie objęte bieżącą ewidencją księgową zapasy, odpisane w ciężar kosztów w momencie ich zakupu lub wytworzenia (art. 17 ust. 2 pkt 4 uor), podlegają spisowi na ostatni dzień roku obrotowego.

<sup>9</sup> Ręczny zapis na arkuszu spisowym jest zastąpiony elektronicznym zarejestrowaniem danych o inventaryzowanym składniku, zawartych na kodzie kreskowym lub tabliczce znamionowej. W czasie spisu zespół spisowy skanuje kody i weryfikuje odczytane przez czytnik (skaner) dane dotyczące spisywanego składnika aktywów (np. cechy zewnętrzne). Przed przystąpieniem do spisu z natury konieczna jest autoryzacja członków zespołu spisowego jako użytkowników czytników (skanerów).

<sup>10</sup> Dokumenty spisowe mogą być również sporządzane w formie elektronicznej np. w arkuszu kalkulacyjnym wówczas gdy: 1) zapisy uzyskują trwale czytelną postać podczas rejestrowania stanu; 2) możliwe jest ustalenie osoby dokonującej zapisu lub jego modyfikacji; 3) stosowana procedura zapewnia kontrolę poprawności przetworzenia danych spisowych oraz kompletności i nienaruszalności zapisów; 4) dane źródłowe są odpowiednio chronione (miejsce zapisu) przez okres archiwizacji dokumentacji spisowej (art. 73 ust. 2 uor).



- 3) zakończenie obejmujące zaznaczenie ostatniej pozycji (np. poprzez wpisanie treści „*Spis zakończono na pozycji ...*” z podaniem jej numeru lub zakreslenia na arkuszu wszystkich pustych wierszy pod ostatnią pozycją), podpisy wszystkich członków zespołu spisowego i podpis osoby odpowiedzialnej za powierzone mienie lub osoby ją reprezentującej oraz ewentualne uwagi (zastrzeżenia).

Po zakończeniu spisu z natury zespół spisowy powinien zwrócić przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczonemu członkowi komisji wszystkie wykorzystane i niewykorzystane, w tym anulowane, arkusze spisowe oraz inne dokumenty zawierające informacje o przebiegu spisu z natury. Przewodniczący powinien natomiast rozliczyć wydane i zwrócone arkusze spisowe oraz sprawdzić ich kompletność i poprawność. Ponadto członkowie zespołów spisowych powinni również przekazać spostrzeżenia dotyczące nieprawidłowości w gospodarowaniu mieniem czy też niedostatecznego jego zabezpieczenia.

### Rozliczenie inwentaryzacji

Rozliczenie spisu z natury obejmuje:

- wycenę poszczególnych składników mienia objętego spisem z natury,
- porównanie wyników spisu z danymi ewidencji księgowej i ustalenie różnic inwentaryzacyjnych,
- wyjaśnienie przyczyn różnic i zaproponowanie sposobu ich rozliczenia,
- dokonanie księgowania doprowadzających stany księgowe inwentaryzowanych składników mienia do stanów rzeczywistych, wynikających ze spisu z natury<sup>11</sup>.

Przedmiotem wyceny jest każdy objęty spisem składnik mienia będący własnością jednostki. Wyceny dokonuje księgowy na podstawie arkuszy spisowych przekazanych przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. Przed wyceną powinien sprawdzić zgodność arkuszy z wymogami art. 20–22 uor dotyczącymi dowodów księgowych. Na podstawie wycenionych arkuszy spisowych lub zestawień zbiorczych księgowy porównuje wyniki spisu z natury z danymi ewidencji księgowej.

Ujawnione w wyniku porównania danych księgowych z wynikami spisu różnice inwentaryzacyjne, pogrupowane według rodzajów inwentaryzowanych składników mienia i osób za nie odpowiedzialnych, księgowy ujmuje w zestawieniach (protokołach) różnic ilościowych (niedobory, nadwyżki) i jakościowych (szkody), które przekazuje przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.

Zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest ustalenie, odrębnie dla każdej pozycji różnic inwentaryzacyjnych, przyczyn jej powstania i odpowiednio do niej zaproponowanie określonego sposobu rozliczenia. W celu ustalenia przyczyn powstania ujawnionych różnic komisja przeprowadza rozmowy z osobami odpowiedzialnymi za mienie (sporządza protokół lub uzyskuje pisemne wyjaśnienia), korzysta z danych zawartych w dowodach źródłowych i ewidencji księgowej (lub zleca ich sprawdzenie) oraz decyduje o ponownym przeprowadzeniu spisu określonych składników bądź jego powtórzeniu na danym polu spisowym.

Po wyjaśnieniu przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych komisja sporządza protokół, zawierający propozycje dotyczące rozliczenia różnic i przekazuje go kierownikowi jednostki. Na podstawie zatwierdzonego przez kierownika jednostki protokołu księgowy rozlicza różnice w księgach rachunkowych, pod datą spisu, nie późniejszą niż ostatni dzień roku obrotowego, którego dotyczył spis z natury (art. 27 ust. 2 uor).

Dokumenty inwentaryzacyjne (zarządzenia, arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze, protokoły) przechowuje się w jednostce (lub poza nią, w innej jednostce sektora finansów publicznych prowadzącej obsługę w zakresie rachunkowości), przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dotyczył spis z natury (rozdział 8 uor).

### 2.2.2. Uzgodnienie sald

Metodą uzgodnienia sald na podstawie otrzymanych od banków i uzyskanych od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic są inwentaryzowane:

<sup>11</sup> W przypadku obcych środków trwałych lub zapasów rozliczenie spisu z natury polega na porównaniu danych o ilości wynikających z arkuszy spisowych z danymi ewidencji pozabilansowej.

- aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych,
- papiery wartościowe w formie zdematerializowanej,
- należności, w tym udzielone pożyczki, oprócz należności spornych i wątpliwych oraz od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, a także z tytułów publicznoprawnych, które inwentaryzowane są drogą porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami,
- powierzone kontrahentom własne składniki aktywów.

Uzgodnienie sald powinno nastąpić pisemnie na określonych przez jednostkę drukach potwierdzenia sald, na których ujmuje się wykaz dokumentów i kwot, które składają się na saldo. Brak pełnej zgodności salda powinien być odpowiednio opisany przez kontrahenta z podaniem kwoty, pozycji i daty. Jeżeli nie jest możliwe uzyskanie potwierdzenia salda, wówczas stan aktywów należy zinwentaryzować w drodze weryfikacji. Sposób udokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji poszczególnych aktywów powinien być określony w wewnętrznych regulacjach (przepisach) dotyczących inwentaryzacji.

### 2.2.3. Porównanie danych — weryfikacja wartości

Inwentaryzacji podlegają nie tylko składniki majątku (aktywa), ale też źródła ich finansowania (pasywa). Pasywa inwentaryzuje się tylko metodą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami. Metoda ta polega na porównaniu ujętych w księgach rachunkowych danych dotyczących poszczególnych składników aktywów i pasywów z odpowiednimi dokumentami źródłowymi oraz weryfikacji ich wartości (art. 26 ust. 1 pkt 3 uor). Wymaga od osób przeprowadzających weryfikację m.in. ponownego sprawdzenia wszystkich zapisów księgowych, które wpłynęły na stany (sald) kont, z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, tj. aktami notarialnymi, fakturami zakupu i sprzedaży, rachunkami, protokołami zdawczo-odbiorczymi, decyzjami administracyjnymi, deklaracjami ZUS, deklaracjami podatkowymi itp.

Metodą weryfikacji inwentaryzowane są:

- środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony,
- kredyty, zaciągnięte pożyczki,
- grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości,
- wartości niematerialne i prawne,
- należności sporne i wątpliwe,
- należności i zobowiązania wobec pracowników, wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych oraz z tytułów publicznoprawnych,
- inne aktywa i pasywa, niewymienione w art. 26 ust. 1 pkt 1 i 2 uor oraz wymienione w art. 26 pkt 1 i 2 uor, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe.

Przeprowadzenie inwentaryzacji za pomocą weryfikacji sald ma na celu sprawdzenie, czy posiadane przez jednostkę dokumenty potwierdzają istnienie określonego salda oraz czy jest ono realne i prawidłowo wycenione. Dla urealnienia wyników wskazane jest, aby taka inwentaryzacja nie była przeprowadzona przez osobę zajmującą się na co dzień prowadzeniem danego konta bilansowego (w mniejszych jednostkach powinien ją przeprowadzić główny księgowy). W inwentaryzacji tą metodą może być konieczny udział osób merytorycznych organizacyjnie odpowiedzialnych za daną kwestię, np. działu inwestycji, prawników.

Ujawnione w wyniku inwentaryzacji metodą weryfikacji dokumentów nieprawidłowości wymagają wyjaśnienia oraz korekty w księgach rachunkowych. Przeprowadzenie takich czynności musi być również udokumentowane np. protokołem podpisanym przez osoby dokonujące weryfikacji. Protokół może mieć charakter zbiorczy i dotyczyć ogółu sald podanych weryfikacji lub też być sporządzony w formie pojedynczego protokołu dla danego konta lub zespołu kont. Inną metodą udokumentowania jest sporządzenie adnotacji na wydruku operacji księgowych inwentaryzowanych tą metodą składników aktywów i pasywów. Również w tym przypadku konieczny jest podpis oraz data sporządzenia inwentaryzacji.

### 2.3. Udokumentowanie i rozliczanie inwentaryzacji

Wyniki inwentaryzacji — bez względu na metodę — należy odpowiednio udokumentować (protokołem bądź odpowiednią adnotacją na wydruku salda konta albo zbiorczym zestawieniem kont wraz z ich saldami, stwierdzonymi w drodze weryfikacji). Sposób udokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji określa kierownik jednostki odpowiedzialnej za rachunkowość w przepisach wewnętrznych dotyczących inwentaryzacji (np. w zarządzeniu o przeprowadzeniu inwentaryzacji lub instrukcji inwentaryzacyjnej).

Za uzgodnienie zapisów ewidencji księgowej z wynikami inwentaryzacji odpowiedzialni są pracownicy działu księgowego. Każdy zapis księgowy powinien być dokonany na podstawie dowodu księgowego, w przypadku inwentaryzacji będzie to np. protokół rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych zatwierdzony przez kierownika jednostki, protokół weryfikacji salda podpisany przez osobę upoważnioną, podpisane przez kontrahenta potwierdzenie salda itd.

Z przepisów rozdziału 3 uor jednoznacznie wynika, że inwentaryzację uznaje się za przeprowadzoną, jeśli w terminach określonych w ustawie zostanie przeprowadzony spis z natury (art. 26 uor) oraz do dnia bilansowego nastąpi jej rozliczenie w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (art. 27 ust. 2 uor). Brak rozliczenia inwentaryzacji jest zatem równoznaczny z niezrealizowaniem obowiązku ciążącego na kierowniku jednostki, polegającego na okresowym ustalaniu lub sprawdzaniu drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów (art. 4 ust. 5 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3 uor).

Po dokonaniu wszystkich czynności inwentaryzacyjnych konieczne jest rozliczenie ustalonych podczas tych czynności różnic. Rozliczenie inwentaryzacji jest podstawą sporządzenia sprawozdania finansowego. Ma bowiem doprowadzić do pokazania w księgach rachunkowych wartości aktywów i pasywów zgodnej (np. na 31 grudnia) ze stanem rzeczywistym. Zanim podmiot sporządzi sprawozdanie finansowe, musi przeprowadzić i rozliczyć inwentaryzację. Przepisy jednak nie określają terminu takiego rozliczenia. Prace w tym zakresie należy więc zakończyć w takim terminie, aby możliwe było sporządzenie zestawienia obrotów i sald, czyli do 85 dnia po dniu bilansowym (art. 24 ust. 5 pkt 2 uor).

Określony w art. 26 ust. 3 pkt 3 uor termin zakończenia inwentaryzacji składników aktywów, wskazany jako 15 dzień następnego roku, często mylnie jest interpretowany jako termin zakończenia inwentaryzacji obejmującego rozliczenie jej wyników. Termin ten dotyczy jedynie zakończenia inwentaryzacji aktywów, w stosunku do których ustawa o rachunkowości przewiduje możliwość przeprowadzenia prac między początkiem ostatniego kwartału roku a właśnie 15 dniem roku następnego (tj. czynności, które kończą się protokołem inwentaryzacyjnym).

## 3. OGÓLNA OCENA KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI

Sprawdzenie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jest procesem długotrwałym, a jego końcowym efektem jest ujęcie ewentualnych różnic w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Zapisy w księgach rachunkowych dotyczące stanu majątku jednostki mogą znacznie różnić się od stanu rzeczywistego wykazanego w czasie inwentaryzacji.

Najwięcej problemów ze wszystkich metod inwentaryzacji stwarza w praktyce spis z natury, jest najbardziej czasochłonny, angażuje wiele osób w jednostce, dotyczy aktywów o znacznej wartości. Najważniejszym aspektem praktycznym rozliczania spisu z natury jest zapewnienie jego sprawnego przebiegu, w tym wyznaczenie sztywnych terminów, w których powinien być rozliczony przez komisję inwentaryzacyjną, a także terminu, w którym rozliczenie to powinno być zatwierdzone przez kierownika jednostki.

Zgodnie art. 26 uor jednostka jest zobligowana do przeprowadzenia inwentaryzacji wszystkich pozycji aktywów i pasywów. Jeżeli dana pozycja ujęta w księgach rachunkowych nie została zinwentaryzowana drogą spisu z natury lub drogą otrzymania potwierdzeń od banków i kontrahentów, powinna podlegać inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacją jej wartości.



Wiele jednostek w czasie rocznych inwentaryzacji pomija inwentaryzację drogą weryfikacji (o czym świadczyć może brak jej udokumentowania lub zastosowanie niewłaściwej metody) lub znacznie ją upraszcza, co jest błędem mającym duży wpływ na realność wykazanych w bilansie aktywów i pasywów. Weryfikacja sald to jedyny sposób, aby porównać księgi rachunkowe ze stanem rzeczywistym i sporządzić sprawozdanie finansowe w sposób rzetelny i wiarygodny. Jej przeprowadzenie stanowi niezbędny wymóg prawidłowo działającej kontroli wewnętrznej.

Ustawa o rachunkowości nie odnosi się do kwestii terminu, w którym jednostki powinny dokonać rozliczenia wyników inwentaryzacji. Prace należy jednak tak przeprowadzić, aby rozliczenie nastąpiło przed terminem sporządzenia zestawienia obrotów i sald. Zestawienie należy sporządzić w terminie umożliwiającym przygotowanie rocznego sprawozdania finansowego. Zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 2 uor na wykonanie tej czynności jednostki mają czas do 85 dnia po dniu bilansowym.

Przeprowadzone kontrole ujawniły nieprawidłowości w wielu obszarach objętych badaniami kontrolnymi. Najwięcej nieprawidłowości ujawniono w zakresie nieprzeprowadzenia inwentaryzacji bądź zastosowania niezgodnych z ustawą o rachunkowości metod inwentaryzacji w odniesieniu do:

- 1) nieruchomości zaliczanych do środków trwałych,
- 2) składników aktywów będących własnością innych jednostek, powierzonych im do sprzedaży, przechowywania lub używania,
- 3) należności od podmiotów prowadzących księgi rachunkowe, w tym z tytułu udzielonych pożyczek.

Nieprawidłowości występowały, w zróżnicowanym stopniu, na każdym etapie procesu inwentaryzacji. W toku kontroli ujawniono liczne przypadki postępowania niezgodnego z obowiązującymi przepisami prawa i uregulowaniami wewnętrznymi, często w sposób nierzetelny, działania bądź zaniechania, zarówno ze strony kierowników jednostek jak i głównych księgowych. Istotne nieprawidłowości polegały przede wszystkim na:

- 1) nieobjęciu inwentaryzacją wszystkich składników aktywów i pasywów,
- 2) przeprowadzeniu inwentaryzacji niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i ustalonymi procedurami (instrukcjami),
- 3) niewystarczającej i nierzetelnej kontroli inwentaryzacji,
- 4) nierozliczeniu lub nieprawidłowym rozliczeniu inwentaryzacji.

Istotnym naruszeniem prawa jest nieprzeprowadzenie inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów oraz niedokonanie jej rozliczenia. Stwierdzono liczne przypadki nieobjęcia inwentaryzacją niewielkiej ilości aktywów i pasywów, ale w prawie wszystkich ich rodzajach określonych w art. 26 uor.

Kontrola wykazała nierzetelne dokumentowanie inwentaryzacji gruntów, środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, oraz wartości niematerialnych i prawnych w sposób wskazujący na przeprowadzenie jej w drodze spisu z natury, pomimo że nie jest możliwe dokonanie spisu ich ilości z natury (zliczenia, zmierzenia, zważenia).

Nieprawidłowości stwierdzone w niektórych jednostkach świadczą również o istotnym naruszeniu przepisów dotyczących rachunkowości.

Przyczyn wystąpienia nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji jest wiele, ale najczęściej są one konsekwencją nieznamomości, nieprzestrzegania bądź błędnej interpretacji przepisów prawnych dotyczących rachunkowości, niewłaściwego funkcjonowania kontroli zarządczej, a także niewłaściwego wykonywania obowiązków przez pracowników.

W wielu przypadkach przeprowadzenie inwentaryzacji zgodnie z przepisami było niemożliwe z powodu nieprawidłowo prowadzonej rachunkowości oraz nieprawidłowości w zakresie gospodarowania mieniem.

Nieprawidłowości dotyczące rachunkowości uniemożliwiające prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji to:

- 1) nieuwjęcie na kontach księgi głównej wartości gruntów (działek) — Krapkowiec,
- 2) zaniechanie bieżącego ewidencjonowania w księgach rachunkowych jednostki zmian w stanie środków trwałych w grupie 0 Grunty z tytułu nabycia praw własności — Świnna,
- 3) prowadzenie ewidencji szczegółowej (analitycznej) nieruchomości (w tym gruntów) w sposób uniemożliwiający pełną identyfikację poszczególnych nieruchomości (obiektów inwentarzowych), co uniemożliwia porównanie stanu księgowego z ewidencją gminnego zasobu nieruchomości — Głinojeck, Zawady, Koprzywnica,

- 4) brak odpowiedniej ewidencji pozabilansowej środków trwałych stanowiących własność innych jednostek, w tym gruntów Skarbu Państwa — Czaplinek, Powiat Sulęciński,
- 5) ujęcie na koncie księgi głównej jednostki przekazanych do używania na podstawie porozumienia składników majątkowych (zestawów komputerowych i czytników kart) będących własnością innego podmiotu — Obrazów,
- 6) ujmowanie w ewidencji analitycznej środków trwałych dróg jako gruntu, łącznie z posadowioną na nim budowlą — Brzeg,
- 7) ujęcie w ewidencji ilościowej środków trwałych podlegających zgodnie z przyjętymi zasadami wyceny na kontach bilansowych (konto 013) — Nowy Dwór Mazowiecki,
- 8) niezgodnienie na koniec roku obrotowego zapisów ewidencji kont ksiąg pomocniczych (analitycznych) prowadzonych do konta księgi głównej (np. 011 Środki trwałe) skutkujące wystąpieniem różnic — Jasło,
- 9) brak określenia w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości rodzaju materiałów podlegających odpisaniu w koszty w momencie ich zakupu (część materiałów była ujmowana na koncie 310 Materiały) — Lubasz,
- 10) wykazanie salda należności i zobowiązań kont księgi głównej jednostki (zespołu 2) niezgodnego z faktycznymi saldami ustalonymi na podstawie ewidencji szczegółowej (m.in. podatkowej) — Węgliniec, Nowy Dwór Mazowiecki,
- 11) niesporządzenie na dzień inwentaryzacji zestawienia sald inwentaryzowanej grupy składników aktywów (załączone do dokumentacji wydruki z ksiąg rachunkowych — zestawienia sald zawierały inną datę niż dzień, na który dokonano inwentaryzacji) — Kiszkowo,
- 12) zaniechanie ujmowania w księgach rachunkowych urzędu jako jednostki (na koncie 130 Dochody budżetowe) operacji gospodarczych wynikających z wyciągów bankowych, a dotyczących przekazania środków z rachunku bankowego jednostki (urzędu) na rachunek bankowy budżetu, co skutkowało wykazywaniem w księgach urzędu na koniec każdego roku salda (środków pieniężnych), pomimo tego, że saldo rachunku bankowego było zerowe — Krzanowice.

Nieprawidłowości dotyczące gospodarowania mieniem dotyczyły:

- 1) nadawania środkom trwałym numerów inwentarzowych w sposób niepozwalający na właściwą identyfikację spisywanego składnika inwentarza (oznaczanie tym samym numerem inwentarzowym wielu przedmiotów tego samego rodzaju, np. szaf metalowych) — Suchowola,
- 2) nieujęcia w ewidencji gminnego zasobu nieruchomości gruntów pod drogami — Powiat Strzelecki,
- 3) braku powierzenia pracownikom jednostki odpowiedzialności za poszczególne składniki majątku — Giżycko,
- 4) niestosowania obowiązujących przepisów wewnętrznych (m.in. powierzanie pracownikom mienia bez ich oświadczeń o odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie) — Świątniki Górne,
- 5) nieprawidłowego prowadzenia ewidencji środków trwałych i pozostałych środków trwałych przez komórki organizacyjne (wydziały) oraz nieprawidłowego obiegu dokumentów pomiędzy komórkami organizacyjnymi, nieprzygotowania przez kierowników komórek organizacyjnych pól spisowych oraz nieskutecznej kontroli wewnętrznej (zarządczej), która nie zapobiegła powstaniu nieprawidłowości — Powiat Sieradzki.

Przykładowo, w gminie wiejskiej Zawady, kontrola ewidencji majątku trwałego w powiązaniu z realizacją przez jednostkę obowiązków inwentaryzacyjnych wykazała m.in.:

- 1) nierzetelność danych zawartych w ewidencji syntetycznej (na kontach księgi głównej), polegającą na ich niezgodności z ewidencją analityczną (wbrew art. 16 ust. 1 uor), której źródłem było m.in. dokonywanie zapisów przy zastosowaniu nieprawidłowej korespondencji kont,
- 2) dokonywanie zapisów na kontach księgi głównej służących do ewidencji środków trwałych (konta 011 i 013) w celu dopasowania ewidencji na ww. kontach do wartości ujętej w wykazie środków trwałych prowadzonych w innym programie komputerowym, co świadczy o ewidencjonowaniu środków trwałych na ww. kontach z pominięciem zasady określonej w art. 16 ust. 1 uor<sup>12</sup>,

<sup>12</sup> Zgodnie z tą zasadą konta ksiąg pomocniczych powinny zawierać zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów na kontach księgi głównej.

- 3) brak ewidencji szczegółowej (analitycznej) gruntów pozwalającej na ustalenie wartości poszczególnych działek (wartość gruntów ogółem wynika z ewidencji syntetycznej na koncie 011, w której nanoszone są zmiany na podstawie informacji o stanie mienia komunalnego).

Wymienione w Informacji nieprawidłowości nie wyczerpują wszystkich negatywnych ustaleń zawartych w protokołach kontroli. Część z nich nie została ujęta z uwagi na ich mniejszy ciężar gatunkowy lub liczebność.

Pomimo stwierdzonych w trakcie kontroli nieprawidłowości w poszczególnych jednostkach, dokonana ocena inwentaryzacji, odnosząca się przede wszystkim do wypełnienia obowiązku objęcia inwentaryzacją składników majątku, przestrzegania ustalonych przez kierownika jednostki procedur dotyczących organizacji prac inwentaryzacyjnych, rozliczania wyników inwentaryzacji, była na ogół pozytywna. Stwierdzone nieprawidłowości w działalności jednostki powinny stać się podstawą do opracowania odpowiednich wniosków w zakresie usprawnienia zasad gospodarowania mieniem i prowadzenia rachunkowości.

#### 4. WAŻNIEJSZE NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Nieprawidłowości związane z nieprzestrzeganiem przepisów ustawy o rachunkowości w zakresie inwentaryzacji można podzielić na grupy:

- 1) zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji poszczególnych aktywów i pasywów (polegające na niewydaniu przez kierownika jednostki, pomimo ustawowego obowiązku zarządzenia o jej przeprowadzeniu) lub nieobjęcie inwentaryzacją wszystkich aktywów i pasywów,
- 2) przeprowadzenie czynności inwentaryzacyjnych w sposób niezgodny z przepisami prawa, w tym: zastosowanie niewłaściwej metody inwentaryzacji, niezachowanie terminu przeprowadzenia inwentaryzacji,
- 3) nieudokumentowanie lub niewłaściwe udokumentowanie wyników inwentaryzacji,
- 4) nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach roku którego dotyczyła,
- 5) niedokonanie spisu z natury środków trwałych będących własnością innych jednostek,
- 6) nieprawidłowe regulacje wewnętrzne jednostek dotyczące inwentaryzacji.

##### 4.1. Zaniechanie inwentaryzacji lub nieobjęcie inwentaryzacją wszystkich aktywów i pasywów

Zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji polega na niewydaniu przez kierownika jednostki, pomimo ustawowego obowiązku, zarządzenia o jej przeprowadzeniu. W wyniku kontroli takich przypadków nie stwierdzono. Stwierdzono natomiast przypadki nieobjęcia zarządzeniem o przeprowadzeniu inwentaryzacji wszystkich aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji, jak i przypadki nieprzeprowadzenia inwentaryzacji wszystkich aktywów i pasywów.

Przykładowo, nie przeprowadzono inwentaryzacji wszystkich aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji — nie zweryfikowano kont występujących w księdze głównej budżetu, z wyjątkiem konta 134 Kredyty bankowe. W zakresie weryfikacji stanów księgowych kont księgi głównej Urzędu nie przeprowadzono inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości należności i zobowiązań wynikających z kont 221, 225, 229, 231, 240 i 290. Nie zweryfikowano również sald kont 080, 800 i 860. Kierownik jednostki, wydając zarządzenie, nie wyznaczył osób do przeprowadzenia inwentaryzacji drogą weryfikacji (poza wartościami niematerialnymi i prawnymi oraz gruntami i środkami trwałymi trudno dostępnymi) — Zawady.

Stwierdzono liczne przypadki przeprowadzenia inwentaryzacji niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, w szczególności polegające na:

- 1) nieobjęciu spisem z natury środków trwałych w budowie w trakcie przeprowadzania inwentaryzacji pełnej raz w ciągu 4 lat (Powiat Leżajski),

- 2) zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji zobowiązań z tytułu wyemitowanych obligacji (Zagórz),
- 3) nieprzeprowadzeniu inwentaryzacji — z powodu niezachowania wymaganej staranności w wykonywaniu obowiązków służbowych — drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ich ewentualnych różnic — należności jednostki lub ich części (Czaplinek, Zamość, Chełmża, Gliniojeck, Koprzywnica),
- 4) zaniechaniu przeprowadzenia drogą spisu z natury inwentaryzacji znajdujących się w jednostce aktywów stanowiących własność innych jednostek lub przeprowadzeniu jej niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (drogą weryfikacji zamiast spisu z natury) — Czaplinek, Skała, Jastrowie, Tarnów Opolski, Brzeg,
- 5) zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury materiałów (paliwa w zbiorniku do jego przechowywania), o których mowa w art. 17 ust. 2 pkt 4 uor (Koprzywnica),
- 6) zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji drogą weryfikacji środków trwałych w budowie (inwestycji) na ostatni dzień roku obrotowego (Nakło nad Notecią),
- 7) zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji znajdujących się w jednostce aktywów, będących własnością innych jednostek powierzonych jej do używania, a w konsekwencji niepowiadomieniu tych jednostek o wynikach spisu (Sandomierz, Obrazów, Jastrowie, Krapkowie),
- 8) niezinventaryzowaniu należności oraz zobowiązań (m.in. ujętych na koncie 221), o czym świadczy występowanie „per salda” konta zespołu 2 zamiast odrębnych sald należności i zobowiązań (Węglińiec, Studzienice).

## 4.2. Przeprowadzenie czynności inwentaryzacyjnych w sposób niezgodny z przepisami prawa

### 4.2.1. Zastosowanie niewłaściwej metody inwentaryzacji

Niewłaściwą metodą inwentaryzowano najczęściej grunty, budynki i budowle. Stwierdzono m.in. że inwentaryzację:

- 1) gruntów według stanu na koniec 2012 r. — na podstawie zarządzenia kierownika jednostki — przeprowadzono drogą spisu z natury, zamiast poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji ich wartości, czym naruszono obowiązujące w jednostce zasady inwentaryzacji tego rodzaju aktywów, ustalone zasadami (polityką) rachunkowości (Czaplinek),
- 2) gruntów ujęto na arkuszach spisu z natury i przyjęto w rozliczeniu z inwentaryzacji jako przeprowadzoną drogą spisu z natury (Gliniojeck),
- 3) gruntów, środków trwałych do których dostęp jest utrudniony oraz wartości niematerialnych i prawnych udokumentowano w sposób wskazujący na przeprowadzenie jej w drodze spisu z natury (Zawady),
- 4) budynków i budowli nieprawidłową metodą poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikację wartości tych składników, zamiast w drodze spisu z natury (Komprachcice, Powiat Ząbkowicki).

W wyniku kontroli stwierdzono liczne przypadki przeprowadzenia przez pracowników jednostki inwentaryzacji metodą spisu z natury składników rzeczowych aktywów znajdujących się u innych jednostek (kontrahentów).

Stwierdzono przeprowadzanie drogą spisu z natury — na podstawie zarządzeń kierowników jednostek wydanych z naruszeniem art. 26 ust. 2 uor — inwentaryzacji materiałów oraz środków trwałych i pozostałych środków trwałych (wyposażenia) powierzonych do przechowania lub używania innej jednostce (najczęściej Ochotniczej Straży Pożarnej, instytucji kultury, spółce komunalnej) — m.in. Lubasz, Świnna, Kocierzew Południowy, Gomunice, Przytoczna, Suchowola, Koprzywnica. W tych przypadkach inwentaryzacja gminnych składników rzeczowych składników aktywów jednostki powierzonych innym jednostkom (kontrahentom) powinna zostać przeprowadzona poprzez uzyskanie od nich potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów, stosownie do art. 26 ust. 1 pkt 2 uor.

Spośród kontrolowanych jednostek 15 nie wypełniło ustawowego obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury (przeprowadzanej raz w ciągu 4 lat), z tego w odniesieniu do:

- nieruchomości zaliczanych do środków trwałych (z wyjątkiem gruntów oraz budynków i budowli, do których dostęp jest znacznie utrudniony) — 12 jednostek, z tego: 3 powiaty (Ząbkowicki, Leżajski, Sulęciński), miasto na prawach powiatu Olsztyn, gmina miejska Nowa Ruda, 4 gminy miejsko-wiejskie (Koprzywnica, Węgliniec, Czerwieńsk, Jastrowie), 3 gminy wiejskie (Komprachcice, Zawady, Michałowice),
- innych środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym — 4 jednostki: 2 gminy miejsko-wiejskie (Krapkowice, Koprzywnica), gmina miejska Sandomierz, gmina wiejska Michałowice.

Drogą spisu z natury przeprowadzanego raz w ciągu 2 lat należało zinwentaryzować zapasy materiałów, towarów znajdujących się na strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową. W przypadku gminy miejsko-wiejskiej Koprzywnica i Powiatu Sulęcińskiego obowiązek ten nie został wypełniony, gdyż inwentaryzację przeprowadzono metodą weryfikacji.

Metodą uzgodnienia sald na podstawie otrzymanych od banków i uzyskanych od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic należy inwentaryzować aktywa określone w art. 26 ust. 1 pkt 2 uor, z zastrzeżeniem pkt 3. W przypadku 21 jednostek obowiązek ten nie został wypełniony, z tego w odniesieniu do:

- aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej — w 3 gminach miejsko-wiejskich (Międzyzdroje, Zagórz, Czaplinek),
- należności od podmiotów prowadzących księgi rachunkowe (z wyłączeniem należności spornych i wątpliwych oraz należności z tytułów publicznoprawnych) — w 17 jednostkach, z tego: 2 powiaty (Strzelecki, Goldapski), 1 gmina miejska (Chełmża), 7 gmin miejsko-wiejskich (Głinojeck, Krapkowice, Czaplinek, Koprzywnica, Zagórz, Odolanów, Chocianów), 7 gmin wiejskich (Podedwórze, Gomunice, Sadowne, Studzienice, Stężycza, Tarnów Opolski, Komprachcice),
- własnych składników aktywów powierzonych innym jednostkom (kontrahentom) — w 7 jednostkach: Powiat Sieradzki, 2 gminy miejskie (Zamość i Chełmża), 3 gminy miejsko-wiejskie (Czerwieńsk, Krapkowice, Jastrowie), gmina wiejska Gomunice.

Metodą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami (weryfikacji) jednostki zobowiązane były zinwentaryzować aktywa, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 3 uor, oraz wszystkie pasywa. W 21 jednostkach obowiązek ten nie został wypełniony, z tego w odniesieniu do:

- środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości — w 10 jednostkach, z tego: 2 miasta na prawach powiatu (Zamość, Świnoujście), gmina miejska Brzeg i 7 gmin miejsko-wiejskich (Krapkowice, Koprzywnica, Jastrowie, Resko, Czaplinek, Głinojeck, Krzanowice),
- należności spornych i wątpliwych — w 1 jednostce (gmina miejsko-wiejska Czerwieńsk),
- należności od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych — w 2 jednostkach (gmina miejsko-wiejska Krapkowice i wiejska Zawady),
- należności z tytułów publicznoprawnych — w 5 jednostkach: miasto na prawach powiatu Zamość, gmina miejska Racibórz, gmina miejsko-wiejska Krapkowice, 2 gminy wiejskie (Zawady i Komprachcice),
- zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych — w 2 jednostkach (gmina miejsko-wiejska Krapkowice i wiejska Zawady),
- zobowiązań z tytułów publicznoprawnych — w 4 jednostkach: gmina miejska Racibórz, 2 gminy miejsko-wiejskie (Czerwieńsk i Krapkowice), gmina wiejska Zawady,
- innych aktywów i pasywów niewymienionych wcześniej albo takich, których przeprowadzenie spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe — w 13 jednostkach, z tego: 2 powiaty (Ząbkowicki, Strzelecki), 2 miasta na prawach powiatu (Zamość, Świnoujście), 1 gmina miejska (Bochnia),



6 gmin miejsko-wiejskich (Nakło nad Notecią, Krapkowice, Koprzywnica, Czerwieńsk, Jastrowie, Suchowola),  
2 gminy wiejskie (Podedwórze i Lubasz).

#### 4.2.2. Niezachowanie terminu przeprowadzenia inwentaryzacji

Inwentaryzacją majątku tzw. „raz w ciągu 4 lat” należało objąć: nieruchomości zaliczane do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych (z wyjątkiem inwentaryzowanych drogą weryfikacji), maszyn i urządzeń wchodzące w skład środków trwałych w budowie.

Inwentaryzacją na ostatni dzień roku obrotowego należało objąć m. in. wartości niematerialne i prawne, grunty oraz należności.

**SANDOMIERZ:** Ostatnia inwentaryzacja środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych (ujmowanych na kontach 011 i 013) znajdujących się na terenie strzeżonym, podlegających inwentaryzacji co najmniej raz na cztery lata została przeprowadzona wg stanu na dzień 31 grudnia 2009 r. Nie przeprowadzono inwentaryzacji ww. składników, których wartość na dzień 31.12.2013 r. wynosiła 158.437.245,04 zł, a na dzień 31.12.2014 r. 171.498.286,75 zł oraz dóbr kultury (podlegających spisowi z natury) ujmowanych na koncie 016, których wartość na dzień 31.12.2014 r. wynosiła 8.024.934,81 zł.

**KOPRZYWNICA:** Nie zachowano terminu i częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych i pozostałych środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym i podlegających inwentaryzacji w drodze spisu z natury raz w ciągu 4 lat. Na dzień 31.12.2014 r. nie objęto inwentaryzacją znajdujących się w jednostce składników aktywów, będących własnością innych jednostek powierzonych jej do używania, a w konsekwencji nie powiadomiono tych jednostek o wynikach spisu.

**KRAPKOWICE:** Inwentaryzacji gruntów, środków trwałych trudnodostępnych — grupa 2, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji rozpoczętych, sald figurujących na kontach 221/01, 290/4 dokonano na dzień 31.10.2014 r., zamiast na dzień 31.12.2014 r.

**BOCHNIA:** Inwentaryzację metodą uzgodnień należności, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 uor przeprowadzono po upływie terminu określonego w art. 26 ust. 3 pkt 1 uor.

#### 4.3. Nieudokumentowanie lub niewłaściwe udokumentowanie wyników inwentaryzacji

Wyniki kontroli wskazują, że nieudokumentowanie przeprowadzenia inwentaryzacji miało miejsce w 22 jednostkach w zakresie wymienionych poniżej metod inwentaryzacji:

- 1) przeprowadzonej drogą spisu z natury raz na cztery lata — w 14 jednostkach, z tego: w 2 powiatach (Sulęciński, Leżajski), gminie miejskiej Jasło, 9 gminach miejsko-wiejskich (Czerwieńsk, Głinojeck, Krapkowice, Suchowola, Krzanowice, Koprzywnica, Odolanów, Jastrowie, Łobez), 2 gminach wiejskich (Gomunice, Zawady),
- 2) przeprowadzonej drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów, w przypadku 6 jednostek, z tego: 2 powiatów (Sulęcińskiego, Ząbkowickiego), 2 gmin wiejskich (Podedwórze, Zawady), 2 gmin miejsko-wiejskich (Krzanowice i Koprzywnica),
- 3) przeprowadzonej drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, w przypadku 16 jednostek: Powiatu Sieradzkiego, miasta na prawach powiatu Suwałki, 3 gmin miejskich (Jasło, Siemiatycze, Racibórz), 8 gmin miejsko-wiejskich (Czerwieńsk, Krapkowice, Strzyżów, Krzanowice, Koprzywnica, Odolanów, Jastrowie, Głinojeck), 3 gmin wiejskich (Zawady, Sadowne, Stężycza).

**SUWAŁKI:** Wśród dowodów służących udokumentowaniu inwentaryzacji wskazaną metodą w instrukcji inwentaryzacyjnej wymieniono protokół i sprawozdanie z weryfikacji. Stwierdzono, iż nie we wszystkich przypadkach dla weryfikacji stanów księgowych aktywów i pasywów z dokumentacją sporządzono wymagane instrukcją sprawozdanie z inwentaryzacji dokonanej drogą weryfikacji.

**JASTROWIE:** Wystąpiły przypadki niezamieszczenia na arkuszach spisu z natury: adnotacji czy arkusze spisu z natury zostały sprawdzone, wskazania kto dokonał wyceny spisanych składników majątku. W zakresie przeprowadzonej wg stanu na dzień 30.11.2014 r. inwentaryzacji gruntów i środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, brak udokumentowania, że dane ewidencji księgowej zostały porównane z odpowiednimi dokumentami, w tym ewidencją gminnego zasobu nieruchomości, i weryfikacji wartości tych składników.

**ODOLANÓW:** Nie udokumentowano inwentaryzacji metodą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami w zakresie inwentaryzacji środków trwałych w budowie wg stanu na 31.12.2013 r.

Nie udokumentowano ustalenia stanu aktywów stwierdzonego drogą spisu z natury przez dopisanie przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych.

**SUCHOWOLA:** Inwentaryzację środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony (m.in. rurociągów, przewiertów, kanałów tłocznych) przeprowadzono drogą spisu z natury zamiast weryfikacji, co świadczy o nierzetelnym jej udokumentowaniu.

#### **4.4. Nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach roku, którego dotyczyła**

Na 88 jednostek objętych kontrolą w przypadku 5 gmin stwierdzone w wyniku inwentaryzacji różnice inwentaryzacyjne nie zostały ujęte w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Dotyczyło to następujących jednostek:

**KRZANOWICE:** Nie wyjaśniono różnic stwierdzonych podczas inwentaryzacji rocznej przeprowadzonej wg stanu na 31 grudnia 2014 r. pomiędzy spisem z natury aktywów pieniężnych (z wyjątkiem tych zgromadzonych na rachunkach bankowych) (0 zł) a ewidencją księgową (konto 101 saldo minus 4.995,02 zł). Zaniechano rozliczenia w księgach 2014 r. różnicy pomiędzy stanem aktywów pieniężnych wynikającym z potwierdzenia salda bankowego (0 zł) a wynikającym z ksiąg rachunkowych (konto 130 „Rachunek dochodów własnych” saldo 3.608.258,68 zł).

**ZAWADY:** Różnice stwierdzone w wyniku inwentaryzacji przeprowadzanej „raz na cztery lata” według stanu na 30 listopada 2013 r. dotyczące innych środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym ujęto w księgach roku 2014. Zaniechano rozliczenia w księgach 2014 r. różnicy stwierdzonej w wyniku inwentaryzacji przeprowadzonej drogą otrzymania od banków potwierdzenia salda, pomiędzy stanem aktywów pieniężnych wynikającym z potwierdzenia salda bankowego a ich stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych urzędu (depozyty — nadwyżka 9.094,92 zł). Nie ujęto w księgach roku 2014 różnicy stwierdzonej w wyniku inwentaryzacji przeprowadzonej drogą porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników wg stanu na 31 grudnia 2014 r., dotyczącej zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych (105,01 zł niedobór).

**KOPRZYWNICA:** Arkusze spisu z natury (inwentaryzacja majątku przeprowadzona „raz na cztery lata”) obejmujące nieruchomości (w tym Skarbu Państwa) zaliczone do środków trwałych oraz inwestycji, znajdujące się na terenie strzeżonym inne środki trwałe jak też maszyny i urządzenia wchodzących w skład środków trwałych w budowie, nie zostały wycenione, tym samym nie ustalono różnic inwentaryzacyjnych i nie rozliczono inwentaryzacji.

**OLSZTYN:** Różnice inwentaryzacyjne środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym stwierdzone w wyniku inwentaryzacji przeprowadzanej drogą spisu z natury (raz w ciągu 4 lat) wg stanu na 31 grudnia 2013 r. ujęto w księgach roku 2014.

**CHEŁMŻA:** Nie wyjaśniono i nie rozliczono w księgach rachunkowych ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic między stanem rzeczywistym gruntów oraz środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, a stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych 2014 r.

#### 4.5. Niedokonanie spisu z natury środków trwałych będących własnością innych jednostek

Inwentaryzacją drogą spisu z natury wg stanu na koniec 2014 r. należało objąć m.in. składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone jednostce do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania (art. 26 ust. 2 uor).

Obowiązek zinwentaryzowania drogą spisu z natury wg stanu na koniec 2014 r. składników aktywów, będących własnością innych jednostek, powierzonych jednostce do używania — nie został wypełniony w przypadku 19 jednostek: województwo lubuskie, 2 miasta na prawach powiatu (Zamość, Świnoujście), 2 gminy miejskie (Brzeg, Sandomierz), 12 gmin miejsko-wiejskich (Chocianów, Koprzywnica, Skąpa, Krapkowice, Dobrze Miasto, Jastrowie, Łobez, Czaplinek, Resko, Człopa, Międzyzdroje, Czerwieńsk), 2 gminy wiejskie (Tarnów Opolski, Obrazów).

W przypadku Powiatu Sulęcińskiego, Powiatu Ząbkowickiego, gminy miejsko-wiejskiej Drawno i gminy miejskiej Chelmża składniki aktywów będące własnością innych jednostek powierzone jej do używania zostały zinwentaryzowane drogą spisu z natury wg stanu na 31 grudnia 2014 r., lecz nie powiadomiono właścicieli o wynikach spisu. W przypadku gminy Chocianów właściciela o wynikach spisu przedmiotowych składników powiadomiono dopiero w trakcie kontroli, tj. w II kw. 2015 r. W przypadku gminy wiejskiej Obrazów składniki aktywów będące własnością innych jednostek powierzone jej do używania zostały zaewidencjonowane na koncie 013 (pozostałe środki trwałe) i tym samym zinwentaryzowane spisem z natury jako własne aktywa.

#### 4.6. Nieprawidłowe regulacje wewnętrzne jednostek dotyczące inwentaryzacji

We wszystkich 88 jednostkach objętych kontrolą kierownicy jednostek wprowadzili uregulowania wewnętrzne dotyczące procedur związanych z organizacją, przeprowadzeniem i rozliczeniem inwentaryzacji.

W 20 jednostkach w przepisach wewnętrznych ustalone zostały inne niż określone w ustawie o rachunkowości metody inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów — w 5 powiatach (Ząbkowicki, Sieradzki, Leżajski, Strzelecki, Sulęciński), 1 mieście na prawach powiatu (Zamość), 2 gminach miejskich (Nowa Ruda, Rawa Mazowiecka), 8 gminach miejsko-wiejskich (Węgliniec, Skąpa, Krapkowice, Jastrowie, Czaplinek, Świątniki Górne, Gliniojeck, Suchowola) oraz 4 gminach wiejskich (Gomunice, Komprachcice, Zawady, Tarnów Opolski).

Częstą przyczyną wystąpienia nieprawidłowości było przyjęcie w regulacjach wewnętrznych zasad inwentaryzacji niezgodnych z ustawą o rachunkowości w tym:

- 1) nieprawidłowe określenie przez kierownika jednostki metody inwentaryzacji:
  - a) porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (zamiast spisu z natury) — budynków i budowli, składników aktywów będących własnością innych jednostek (Powiat Sulęciński),
  - b) spisu z natury (zamiast weryfikacji) — ogółu środków trwałych w budowie (zamiast maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie), gruntów oraz wartości niematerialnych i prawnych (Czaplinek, Krapkowice, Gliniojeck, Tarnów Opolski, Suchowola),
  - c) potwierdzenia salda (zamiast spisu z natury) — papierów wartościowych w postaci materialnej (Powiat Strzelecki),
  - d) potwierdzenia salda (zamiast weryfikacji) — zobowiązań, w tym kredytów (Rawa Mazowiecka);
- 2) przyjęcie niedozwolonych „uproszczeń”, których zastosowanie powoduje przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami uor, w tym m.in.:
  - a) uprawnienia przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej do wnioskowania — w uzasadnionych przypadkach — o przeprowadzenie inwentaryzacji majątku trwałego w sposób uproszczony (niezgodny z art. 26 uor) polegający na zastąpieniu spisu z natury porównaniem danych ewidencyjnych ze stanem faktycznym oraz z dokumentacją (Świątniki Górne),
  - b) inwentaryzowanie zapasów obcych, materiałów bibliotecznych i biurowych oraz wyposażenia objętego jedynie ewidencją ilościową poprzez porównanie danych ewidencyjnych ze stanem w naturze (zamiast spisem z natury) (Powiat Sulęciński);



- 3) mało precyzyjne zapisy w instrukcji inwentaryzacyjnej pozostające w sprzeczności z art. 26 uor w zakresie dotyczącym inwentaryzacji środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony oraz powielenie z przepisów ustawy o rachunkowości wszystkich możliwych terminów inwentaryzowania składników majątkowych (Powiat Sieradzki).

Ponadto w regulacjach wewnętrznych przyjęto uproszczenie polegające na zastąpieniu pełnego spisu z natury spisem wyrównowym.

Przykłady nieprawidłowości sformułowanych w wystąpieniach pokontrolnych:

ZAWADY: „Według § 9 instrukcji inwentaryzacyjnej, na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej zaopiniowany przez skarbnika i zatwierdzony przez wójta, mogą być stosowane uproszczenia polegające na: zastąpieniu spisu z natury porównaniem danych ewidencyjnych ze stanem w naturze, zastąpienie spisu z natury porównaniem danych ewidencyjnych z dokumentacją, zastąpienie pełnego spisu z natury spisem wyrównowym. Uproszczona inwentaryzacja może być stosowana wobec środków trwałych, pozostałych środków trwałych — zgodnie z instrukcją polega ona na sporządzeniu na dzień inwentaryzacji wykazu wydanych pracownikom przedmiotów w oparciu o dokumenty i ewidencję i zyskaniu potwierdzenia zgodności przez pracownika. Można też zastosować metodę porównania stanu ewidencyjnego z dokumentami zawierającymi pokwitowania ich odebrania [...]”.

NOWA RUDA: „W przepisach instrukcji pn. „Zasady gospodarki majątkiem trwałym gminy, inwentaryzacji majątku i zasady odpowiedzialności za powierzone mienie” z 28 lutego 2014 r. ustalono inne sposoby przeprowadzania inwentaryzacji dla budynków od ustalonych w art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. W pkt. 3.4.3 Instrukcji w tabeli nr 3 ustalono, że budynki, chociaż występują jako rzeczowe składniki majątku trwałego nie podlegają spisowi z natury. Naruszało to art. 26 ust. 1 pkt. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, w świetle którego jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację [...] środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt. 3 [...] drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic. W związku z powyższym inwentaryzację budynków o łącznej wartości 43.750.943,81 zł, przeprowadzono wg stanu na 31 grudnia 2014 r. w ramach tzw. inwentaryzacji „raz na cztery lata” metodą weryfikacji, zamiast spisem z natury do czego zobowiązywał art. 26 ust. 1 pkt 1 (z uwzględnieniem pkt 3 ustawy) ustawy o rachunkowości”.

ŚWIĄTNIKI GÓRNE: „W § 14 ust. 5 pkt 6 lit. d) Instrukcji gospodarki majątkiem trwałym, inwentaryzacji majątku trwałego i zasad odpowiedzialności za powierzone mienie” postanowiono, iż do uprawnień i obowiązków przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej należy m.in. stawianie w uzasadnionych przypadkach wniosków w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji w sposób uproszczony polegający na zastąpieniu:

- spisu z natury — porównaniem danych ewidencyjnych ze stanem faktycznym,
- spisu z natury — porównaniem danych ewidencyjnych z dokumentacją.

Zapisy takie nie znajdują odzwierciedlenia w art. 26 i 27 ustawy, albowiem zgodnie z w/w przepisami, spis z natury jest przewidzianym sposobem prowadzenia inwentaryzacji dla określonych aktywów i nie może być zamieniony na inny, z wyjątkiem tych, do których dostęp jest znacznie utrudniony”.

CZAPLINEK: „Zasadami (polityką) rachunkowości wprowadzonymi do stosowania dla budżetu Gminy oraz Urzędu Miejskiego zarządzeniem Nr 141/2010 Burmistrza z dnia 31 grudnia 2010 r. (po zmianach) ustalono, że inwentaryzację wartości niematerialnych i prawnych przeprowadza się drogą spisu z natury (załącznik Nr 3, pkt 7a), co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, według którego ww. aktywa inwentaryzuje się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji ich wartości [...]”.

KRAPKOWICE: „Nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji polegały na [...] niedostosowaniu zapisów instrukcji inwentaryzacyjnej do przepisów ustawy o rachunkowości w zakresie inwentaryzacji należności oraz gruntów, praw zakwalifikowanych do nieruchomości, środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony”.

Wyniki kontroli wskazują, że procedury wewnętrzne regulujące inwentaryzację w znacznej liczbie skontrolowanych jednostek były niekompletne lub nieprawidłowe. W odniesieniu do:

- 1) metod inwentaryzacji — nie określono metod inwentaryzacji wybranych składników mienia bądź nie określono terminów i częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji — w 5 jednostkach (1 województwo, 2 gminy miejskie, 1 gmina miejsko-wiejska oraz 1 gmina wiejska);
- 2) przebiegu procesu inwentaryzacji:
  - a) nie opisano czynności, które należy wykonać przy przeprowadzaniu inwentaryzacji poszczególnymi metodami — w 9 jednostkach (1 powiat, 2 gminy miejskie, 3 gminy miejsko-wiejskie oraz 3 gminy wiejskie),
  - b) nie określono poszczególnych etapów przeprowadzania inwentaryzacji — w 9 jednostkach (1 gmina miejska, 3 gminy miejsko-wiejskie oraz 5 gmin wiejskich);
- 3) prac komisji inwentaryzacyjnej:
  - a) nie określono liczby członków wchodzących w skład komisji inwentaryzacyjnej — w 20 jednostkach (2 powiaty, 2 miasta na prawach powiatu, 5 gmin miejskich, 5 gmin miejsko-wiejskich oraz 6 gmin wiejskich),
  - b) nie określono uprawnień i obowiązków członków komisji inwentaryzacyjnej — w 16 jednostkach (3 powiaty, 1 miasto na prawach powiatu, 2 gminy miejskie, 7 gmin miejsko-wiejskich oraz 3 gminy wiejskie);
- 4) dokumentacji inwentaryzacyjnej:
  - a) nie ustalono wzorów dokumentów stosowanych przy inwentaryzacji — w 21 jednostkach (1 województwo, 2 miasta na prawach powiatu, 4 gminy miejskie, 4 gminy miejsko-wiejskie oraz 10 gmin wiejskich),
  - b) nie wskazano w uregulowaniach wewnętrznych dokumentów źródłowych niezbędnych do przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji — w 46 jednostkach (1 województwo, 5 powiatów, 3 miasta na prawach powiatu, 7 gmin miejskich, 17 gmin miejsko-wiejskich oraz 13 gmin wiejskich),
  - c) nie określono, czy arkusze spisu z natury traktowane są jako druki ścisłego zarachowania — w 6 jednostkach (2 województwa, 1 gmina miejsko-wiejska, 1 gmina miejska oraz 2 gminy wiejskie),
  - d) nie określono, w ilu egzemplarzach sporządza się arkusze spisu z natury — w 11 jednostkach (2 gminy miejskie, 5 gmin miejsko-wiejskich oraz 4 gminy wiejskie),
  - e) nie wykazano szczegółowo dokumentacji stanowiącej podstawę rozliczenia inwentaryzacji — w 20 jednostkach (1 miasto na prawach powiatu, 4 gminy miejskie, 7 gmin miejsko-wiejskich oraz 8 gmin wiejskich),
  - f) nie określono zasad ustalania i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych — w 5 jednostkach (1 gmina miejska, 3 gminy miejsko-wiejskie oraz 1 gmina wiejska).

Ponadto przyczyną nieprawidłowości było przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z obowiązującymi w jednostce przepisami wewnętrznymi, m.in.:

- 1) niewyznaczenie przez kierownika jednostki składu komisji inwentaryzacyjnej albo niepowołanie zespołów spisowych, co było niezgodne z instrukcją (Powiat Sulęciński, Głinojeck, Siemiatycze),
- 2) nieopracowanie harmonogramu inwentaryzacji oraz nieprzeprowadzenie szkolenia członków komisji inwentaryzacyjnej (Głinojeck),
- 3) zinwentaryzowanie części środków trwałych, w tym budynków i budowli, metodą inną niż ustalona przez kierownika w zarządzeniu (metodą weryfikacji zamiast spisu z natury) — Czaplinek,
- 4) przeprowadzenie inwentaryzacji papierów wartościowych w postaci materialnej metodą weryfikacji (zamiast spisu z natury) — Świnoujście,
- 5) przeprowadzenie inwentaryzacji środków trwałych i pozostałych środków trwałych drogą spisu z natury w terminach innych niż określone w zarządzeniu kierownika (Jasło),
- 6) niezłożenie przez osoby materialnie odpowiedzialne oświadczeń — określonych w przepisach wewnętrznych — przed rozpoczęciem spisu z natury (np. stwierdzających iż wszystkie zrealizowane dowody przychodu i rozchodu inwentaryzowanych składników zostały ujęte w ewidencji ilościowej i przekazane do księgowości) oraz po jej przeprowadzeniu (Bochnia, Powiat Sulęciński),
- 7) nieobjęcie arkuszy spisu z natury ewidencją druków ścisłego zarachowania albo brak lub niewłaściwe oznaczanie (numerowanie) arkuszy spisowych stanowiących druki ścisłego zarachowania (Podedwórze, Rawa Mazowiecka, Krapkowice),

- 8) brak lub niewłaściwe oznaczenie (bez zachowania ciągłości numeracji) arkuszy spisu z natury będących drukami ścisłego zarachowania (Resko, Świnoujście, Janowo, Suchowola),
- 9) pobranie druków ścisłego zarachowania (arkuszy spisowych) przez nieupoważnionych do tego członków zespołów spisowych (Gomunice, Krapkowice),
- 10) niezgodne z wewnętrznymi wymogami wypełnianie albo podpisywanie arkuszy spisu (Dobre Miasto, Olsztyn, Nowa Sarzyna, Powiat Sulęciński, Przytoczna, Świątniki Górne, Węgliniec, Lubasz, Jastrowie, Tarnów Opolski, Krapkowice, Głinojeck, Suchowola, Siemiatycze),
- 11) spisanie składników majątkowych stanowiących własność innych podmiotów na arkuszach obejmujących aktywa jednostki (zamiast na oddzielnych arkuszach spisowych) — Świnoujście,
- 12) nieprzekazanie kopii arkuszy spisowych pracownikom odpowiedzialnym materialnie za inwentaryzowane mienie, co było niezgodne z przepisami wewnętrznymi (Powiat Sulęciński),
- 13) niezłożenie po zakończeniu spisu przez zespoły spisowe pisemnego sprawozdania z przebiegu spisu z natury oraz niepodjęcie działań przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej w celu wyegzekwowania pełnej dokumentacji (Gomunice, Powiat Sulęciński),
- 14) zastosowanie sposobu przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji w sposób, który nie został określony w przyjętych wewnętrznych regulacjach (Jasło),
- 15) brak udokumentowania przeprowadzenia inwentaryzacji poszczególnych aktywów i pasywów w sposób określony w wewnętrznych przepisach (np. w protokole) — Powiat Sulęciński, Siemiatycze.

## 5. POSTĘPOWANIE POKONTROLNE

Ustalone w wyniku kontroli nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji były przedmiotem skierowanych do kierowników jednostek samorządu terytorialnego (przesłane do wiadomości przewodniczących rad i sejmików) 60 wystąpień pokontrolnych wskazujących źródła i przyczyny nieprawidłowości, ich rozmiary, osoby odpowiedzialne oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności celem niedopuszczenia do ich ponownego wystąpienia w przyszłości. W pozostałych 28 wystąpieniach, ze względu na niestwierdzenie nieprawidłowości w przedmiotowym zakresie, nie formułowano wniosków pokontrolnych (przypadku nieprawidłowości o incydentalnym charakterze lub wyeliminowanych w trakcie kontroli udzielano stosownego instruktażu).

We wnioskach pokontrolnych Izby wskazywały na konieczność podjęcia stosownych działań w celu usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości oraz zapobieżenia powstaniu ich w przyszłości, a także zapewnienia przeprowadzania inwentaryzacji zgodnie z obowiązującymi przepisami (także wewnętrznymi). Formułowano m.in. następujące wnioski:

- 1) organizowanie i dokumentowanie inwentaryzacji oraz jej wyników zgodnie z uregulowaniami zawartymi w przepisach wewnętrznych w szczególności w zakresie:
  - a) wyznaczania składu komisji inwentaryzacyjnej oraz jej przewodniczącego (Powiat Sulęciński, Dobre Miasto, Głinojeck, Siemiatycze),
  - b) wypełniania arkuszy spisu z natury (Powiat Sulęciński, Przytoczna, Głinojeck),
  - c) pobierania oświadczeń osób odpowiedzialnych (Powiat Sulęciński, Świątniki Górne),
  - d) sporządzania sprawozdania przez zespoły spisowe (Powiat Sulęciński),
  - e) przedstawianie różnic inwentaryzacyjnych (Świątniki Górne);
- 2) dokonanie aktualizacji funkcjonujących przepisów wewnętrznych w zakresie inwentaryzacji celem doprowadzenia ich do zgodności z przepisami (Świątniki Górne, Chelmska);
- 3) pisemne powierzenie pracownikom jednostki — na podstawie art. 53 ust. 2 ufp — obowiązków i odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji, z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze spisu z natury, stosownie do art. 4 ust. 5 uor (Powiat Sulęciński, Siemiatycze);
- 4) określenie w uregulowaniach wewnętrznych w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny zakresu obowiązków i uprawnień kierownika w zakresie inwentaryzacji (zgodnie z wymogami dotyczącymi kontroli zarządczej) — Giżycko;

- 5) przestrzeganie obowiązku obejmowania pełną inwentaryzacją całego majątku trwałego, zgodnie z art. 26 uor oraz bezzwłoczne przeprowadzenie inwentaryzacji budynków ewidencjonowanych na koncie 011 (Chełmża);
- 6) przeprowadzanie inwentaryzacji rzeczowych składników aktywów obrotowych zgodnie z art. 26 ust. 1 uor (Powiat Sulęciński);
- 7) stosowanie właściwych metod przeprowadzania inwentaryzacji aktywów jednostki, w tym:
  - a) środków trwałych (poza gruntami i środkami trwałymi do których dostęp jest znacznie utrudniony) metodą spisu z natury zgodnie z art. 26 ust. 1 uor (Powiat Sulęciński),
  - b) inwentaryzowania gruntów stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego metodą weryfikacji (Czaplinek, Głinojeck);
- 8) bezbłędne wykonywanie zarządzeń kierownika w zakresie inwentaryzacji składników majątku jednostki z zastosowaniem obowiązujących w jednostce metod ich inwentaryzacji (Czaplinek);
- 9) zaprzestanie przeprowadzania inwentaryzacji w innych podmiotach oraz przeprowadzanie inwentaryzacji składników mienia powierzonego innym<sup>13</sup> jednostkom zgodnie z art. 26 ust. 2 uor, ponadto ustalenie sposobu uzyskiwania wyników inwentaryzacji od tych podmiotów (Świnna, Przytoczna);
- 10) zaprzestanie wydawania przez organ wykonawczy gminy (wójta) wewnętrznych aktów dotyczących przeprowadzenia inwentaryzacji w gminnych jednostkach organizacyjnych (Kiszkowo);
- 11) wyznaczanie w zarządzeniach w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji terminu rozpoczęcia oraz zakończenia inwentaryzacji zgodnego z art. 26 ust. 1 pkt 1 uor (Olsztyn);
- 12) przeprowadzanie inwentaryzacji aktywów drogą spisu z natury w terminach oraz z częstotliwością określonych w art. 26 uor oraz w zarządzeniu kierownika w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji (spełniającego wymogi określone w przyjętych wewnętrznych regulacjach) — Międzyzdroje, Olsztyn;
- 13) przeprowadzanie rzetelnej inwentaryzacji aktywów i pasywów zgodnie z art. 26 ust. 1 uor (w tym metodą weryfikacji) na ostatni dzień każdego roku obrotowego (Powiat Krasnostawski, Chełmża);
- 14) inwentaryzowanie z ustawowo określoną częstotliwością (co roku na koniec roku) znajdujących się w jednostce, powierzonych jej do używania lub przechowania składników aktywów będących własnością innych jednostek (kontrahentów) — Czaplinek;
- 15) zachowanie należytej staranności przy inwentaryzowaniu należności (Czaplinek);
- 16) przeprowadzanie inwentaryzacji należności w drodze uzyskania od kontrahentów potwierdzenia stanu należności zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 uor (Chełmża);
- 17) przestrzeganie obowiązku stosownego oznaczania (numerowania) podlegających szczególnej kontroli druków, wykorzystywanych do spisu inwentaryzowanego majątku (Świnoujście, Janowo);
- 18) stosownie do przyjętych wewnętrznych uregulowań na arkuszach spisu z natury zamieszczanie podpisów:
  - a) osób materialnie odpowiedzialnych za spisywane mienie (Dobre Miasto),
  - b) osób sprawdzających dokumentację inwentaryzacyjną (Dobre Miasto),
  - c) osób dokonujących spisu z natury (Dobre Miasto, Olsztyn),
  - d) osoby, która wyceniła wartości spisywanych przedmiotów (Dobre Miasto);
- 19) zamieszczanie na arkuszach spisu z natury — zgodnie z obowiązującymi regulacjami wewnętrznymi — wszystkich wymaganych informacji (m.in. daty spisu z natury, danych osób odpowiedzialnych materialnie, klauzul dotyczących numeru pozycji, na której zakończono spis) — Olsztyn, Świątniki Górne, Siemiatycze;
- 20) zapewnienie jednoznacznej identyfikacji spisywanych środków trwałych poprzez wskazywanie ich numerów inwentarzowych (Siemiatycze);
- 21) dokumentowanie inwentaryzacji składników majątku, stanowiących własność innych jednostek oraz powiadamianie właścicieli o wynikach spisu zgodnie z zasadami ustalonymi w przez kierownika w przepisach wewnętrznych (Świnoujście);
- 22) zaprzestanie wydawania przez głównego księgowego jednostki zarządzeń w sprawie przeprowadzania inwentaryzacji drogą spisu z natury (m.in. materiałów) — Olsztyn;

<sup>13</sup> Wniosek pokontrolny po nowelizacji art. 53 ust. 5 ufp oraz art. 4 ust. 5 i art. 11 ust. 2 pkt 2 uor nie dotyczy inwentaryzacji przeprowadzanej przez jednostkę prowadzącą księgi rachunkowe innej jednostki.

- 23) opisanie w przyjętych wewnętrznych procedurach dotyczących inwentaryzacji stosowanego w praktyce sposobu inwentaryzowania m.in. środków trwałych metodą weryfikacji (Jasło);
- 24) wyjaśnianie i rozliczanie ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (Olsztyn);
- 25) wzmocnienie nadzoru nad pracownikami jednostki w zakresie przekazywania informacji o nabyciu nieruchomości w celu bieżącego ewidencjonowania w księgach rachunkowych zmian w stanie środków trwałych (Świnna);
- 26) przestrzeganie obowiązku powiadamiania właścicieli aktywów powierzonych jednostce do używania o wynikach spisu z natury (Chełmża);
- 27) wzmocnienie nadzoru w zakresie rachunkowości celem zapewnienia przestrzegania przepisów ustawy o rachunkowości oraz doprowadzenie do prawidłowego prowadzenia ewidencji na kontach zgodnie z zasadami ich funkcjonowania określonymi w zakładowym planie kont oraz rozporządzeniu z 5 lipca 2010 r. (Komprachcice);
- 28) zapewnienie przestrzegania przez pracowników biorących udział w przeprowadzaniu i rozliczaniu inwentaryzacji postanowień instrukcji inwentaryzacyjnej dotyczących prowadzenia i należytego dokumentowania poszczególnych czynności (Suchowola);
- 29) podjęcie zdecydowanych działań dyscyplinujących wobec skarbnika, mających na celu zapewnienie należytego wykonywania obowiązków w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych (Zawady).

W przypadku nieprawidłowości o incydentalnym charakterze lub wyeliminowanych w trakcie kontroli, po udzieleniu stosownego instruktażu, nie formułowano wniosków pokontrolnych.

## 6. ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA INWENTARYZACJĘ W JEDNOSTCE

Kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości. Jest więc odpowiedzialny za prawidłowość i terminowość przeprowadzenia wszystkich czynności inwentaryzacyjnych. Aby rzetelnie wywiązać się z ustawowych obowiązków, powinien zadbać przede wszystkim o wydanie wewnętrznych przepisów określających zasady i sposób oraz terminy przeprowadzenia inwentaryzacji oraz jej dokumentowania.

Z kontroli wynika, że w 33 jednostkach (na 88 objętych kontrolą) kierownik jednostki powierzył pracownikowi jednostki (głównemu księgowemu) odpowiedzialność za przeprowadzenie inwentaryzacji polegającej na uzgodnieniu stanów składników majątku drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników oraz drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic.

| Lp.     | Jednostki objęte kontrolą | Przeprowadzone kontrole | Wnioski pokontrolne | Zawiadomienia do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych | Czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych |
|---------|---------------------------|-------------------------|---------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| 1       | Województwa               | 3                       | 3                   | 0                                                          | 0                                                           |
| 2       | Powiaty                   | 14                      | 17                  | 4                                                          | 10                                                          |
| 3       | Miasta na prawach powiatu | 5                       | 9                   | 1                                                          | 1                                                           |
| 4       | Gminy miejskie            | 16                      | 31                  | 6                                                          | 12                                                          |
| 5       | Gminy miejsko-wiejskie    | 24                      | 72                  | 13                                                         | 33                                                          |
| 6       | Gminy wiejskie            | 26                      | 39                  | 8                                                          | 19                                                          |
| Łącznie |                           | 88                      | 171                 | 32                                                         | 75                                                          |



Nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji w jednostkach sektora finansów publicznych są czynami określonymi w art. 18 pkt 1 uodfp. W wyniku ustaleń kontroli do rzeczników dyscypliny finansów publicznych właściwych w sprawach rozpatrywanych przez regionalne komisje orzekające przygotowano 32 zawiadomienia o ujawnieniu okoliczności wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w których wskazano 75 czynów polegających na zaniechaniu przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji bądź przeprowadzeniu lub rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z art. 26 i 27 uor.

Liczbę wniosków pokontrolnych sformułowanych w oparciu o stwierdzone w wyniku kontroli koordynowanej nieprawidłowości, zawiadomień do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych i czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych prezentuje powyższa tabela (wg stanu na 7.04.2016 r.).

## 7. UWAGI KOŃCOWE I WNIOSKI DE LEGE FERENDA

Inwentaryzacja stanowi integralną część rachunkowości jednostki. Jedynie jej przeprowadzenie bez naruszenia przepisów prawa zapewnia rzetelność ksiąg rachunkowych oraz informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. Inwentaryzacja jest więc mechanizmem kontroli zarządczej, który powinien być przez kierownika jednostki w odpowiedni sposób wykorzystywany.

Przyczynami stwierdzonych nieprawidłowości w głównej mierze było niewłaściwe wykonywanie obowiązków przez kierowników jednostek w zakresie organizacji procesu inwentaryzacji oraz sprawowania bieżącego nadzoru nad jego realizacją, a tym samym nad rachunkowością jednostki. Dlatego istotnym narzędziem kontroli zarządczej w tym zakresie jest ustalenie przez kierownika jednostki prawidłowych (zgodnych z prawem) wewnętrznych procedur inwentaryzacji oraz właściwy dobór pracowników przeprowadzających inwentaryzację. Przejrzyste określenie zadań i zakresu odpowiedzialności pracowników oraz ustalenie terminów, w jakich powinny być wykonane czynności inwentaryzacyjne oraz rozliczeniowe, w sposób znaczący ogranicza ryzyko nierzetelnych ksiąg rachunkowych.

Krajowa Rada RIO uważa za celowe wprowadzenie przepisów wzmacniających system kontroli zarządczej w zakresie rachunkowości, poprzez określenie konkretnych zadań kierowników jednostek dotyczących inwentaryzacji.

Proponowana zmiana przepisów polegać powinna na wprowadzeniu, jako szczególnej zasady rachunkowości jednostek budżetowych samorządowych zakładów budżetowych, obowiązku ustalenia przez kierownika jednostki, w formie pisemnej, procedur dotyczących inwentaryzacji oraz ich aktualizowania, odpowiadających specyfice danej jednostki, w szczególności:

- 1) zakresu zadań kierownika jednostki, głównego księgowego i pracowników wykonujących czynności w zakresie inwentaryzacji,
- 2) terminów przeprowadzania czynności inwentaryzacyjnych oraz terminów ich rozliczania,
- 3) sposobu dokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji.

Dodatkowo Krajowa Rada proponuje wprowadzenie, również jako szczególnej zasady rachunkowości jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, przepisu umożliwiającego kierownikowi jednostki zmianę metody inwentaryzacji budynków i budowli stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku określonego w art. 4 ust. 1 uor. Zgodnie z ustawą o rachunkowości budynki i budowle powinny być inwentaryzowane drogą spisu z natury. Inwentaryzacja drogą weryfikacji może być stosowana tylko w wyjątkowych sytuacjach, wówczas gdy dostęp do nich jest znacznie utrudniony. Nie jest więc możliwe w obecnym stanie prawnym przyjęcie przez kierownika jednostki — już na etapie planowania procesu inwentaryzacji — założenia, że do wszystkich budynków i budowli będących własnością jednostki dostęp jest znacznie utrudniony. Przeprowadzanie inwentaryzacji drogą spisu z natury wszystkich budynków i budowli stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego, nawet przy uwzględnieniu możliwości przeprowadzania jej raz w ciągu czterech lat i rozłożenia w czasie inwentaryzacji poszczególnych składników, często przekracza możliwości jednostki (kadrowe i finansowe). Z ustaleń kontroli wynika, że w zakresie inwentaryzacji budynków i budowli — pomimo tego, iż ustawodawca nie przewidział możliwości ustalania przez kierownika

jednostki innej metody przeprowadzania inwentaryzacji — przyjmowano metodę weryfikacji zamiast spisu z natury, zarówno z uwagi na jego uciążliwość i pracochłonność, jak i niecelowość (w ramach zarządzania tymi składnikami mienia ich stan techniczny jest oceniany na bieżąco).





## Wykaz jednostek objętych kontrolą koordynowaną w zakresie inwentaryzacji składników mienia w jednostkach samorządu terytorialnego

### Dolnośląskie (RIO we Wrocławiu)

1. Chocianów (gmina miejsko-wiejska)
2. Nowa Ruda (gmina miejska)
3. Węgliniec (gmina miejsko-wiejska)
4. Powiat Ząbkowicki
5. Województwo DOLNOŚLĄSKIE

### Kujawsko-pomorskie (RIO w Bydgoszczy)

1. Bądkowo (gmina wiejska)
2. Chelmża (gmina miejska)
3. Ciechocinek (gmina miejska)
4. Nakło nad Notecią (gmina miejsko-wiejska)
5. Toruń (miasto na prawach powiatu)

### Lubelskie (RIO w Lublinie)

1. Józefów nad Wisłą (gmina wiejska)
2. Łuków (gmina wiejska)
3. Podedwórze (gmina wiejska)
4. Terespol (gmina wiejska)
5. Zamość (miasto na prawach powiatu)
6. Powiat Krasnostawski

### Lubuskie (RIO w Zielonej Górze)

1. Czerwieńsk (gmina miejsko-wiejska)
2. Łęknica (gmina miejska)
3. Przytoczna (gmina wiejska)
4. Powiat Sulęciński
5. Województwo LUBUSKIE

### Łódzkie (RIO w Łodzi)

1. Gomuńce (gmina wiejska)
2. Kocierzew Południowy (gmina wiejska)
3. Rawa Mazowiecka (gmina miejska)
4. Powiat Sieradzki

### Małopolskie (RIO w Krakowie)

1. Bochnia (gmina miejska)
2. Michałowice (gmina wiejska)
3. Skala (gmina miejsko-wiejska)
4. Świątniki Górne (gmina miejsko-wiejska)
5. Powiat Proszowski

### Mazowieckie (RIO w Warszawie)

1. Garwolin (gmina wiejska)
2. Głinojeck (gmina miejsko-wiejska)
3. Nowy Dwór Mazowiecki (gmina miejska)
4. Różan (gmina miejsko-wiejska)
5. Sadowne (gmina wiejska)
6. Powiat Ciechanowski

### Opolskie (RIO w Opolu)

1. Brzeg (gmina miejska)
2. Komprachcice (gmina wiejska)
3. Krapkowice (gmina miejsko-wiejska)
4. Tarnów Opolski (gmina wiejska)
5. Powiat Strzelecki
6. Województwo OPOLSKIE

### Podkarpackie (RIO w Rzeszowie)

1. Jasło (gmina miejska)
2. Nowa Sarzyna (gmina miejsko-wiejska)
3. Strzyżów (gmina miejsko-wiejska)
4. Zagórz (gmina miejsko-wiejska)
5. Powiat Leżański

### Podlaskie (RIO w Białymstoku)

1. Siemiatycze (gmina miejska)
2. Suchowola (gmina miejsko-wiejska)
3. Suwałki (miasto na prawach powiatu)
4. Zawady (gmina wiejska)
5. Powiat Białostocki

### Pomorskie (RIO w Gdańsku)

1. Smętowo Graniczne (gmina wiejska)
2. Stężyca (gmina wiejska)
3. Studzienice (gmina wiejska)
4. Ustka (gmina miejska)
5. Wejherowo (gmina miejska)
6. Powiat Człuchowski
7. Powiat Słupski

### Śląskie (RIO w Katowicach)

1. Gilowice (gmina wiejska)
2. Istebna (gmina wiejska)
3. Krzanowice (gmina miejsko-wiejska)
4. Racibórz (gmina miejska)
5. Świnna (gmina wiejska)

### Świętokrzyskie (RIO w Kielcach)

1. Koprzywnica (gmina miejsko-wiejska)
2. Obrazów (gmina wiejska)
3. Pierzchnica (gmina wiejska)
4. Sandomierz (gmina miejska)
5. Starachowice (gmina miejska)
6. Powiat Staszowski

### Warmińsko-mazurskie (RIO w Olsztynie)

1. Dobre Miasto (gmina miejsko-wiejska)
2. Giżycko (gmina miejska)
3. Janowo (gmina wiejska)
4. Olsztyn (miasto na prawach powiatu)
5. Powiat Goldapski

### Wielkopolskie (RIO w Poznaniu)

1. Jastrowie (gmina miejsko-wiejska)
2. Kiszewo (gmina wiejska)
3. Lubasz (gmina wiejska)
4. Odolanów (gmina miejsko-wiejska)
5. Powiat Gnieźnieński

### Zachodniopomorskie (RIO w Szczecinie)

1. Czaplinek (gmina miejsko-wiejska)
2. Człopa (gmina miejsko-wiejska)
3. Drawno (gmina miejsko-wiejska)
4. Łobez (gmina miejsko-wiejska)
5. Międzyzdroje (gmina miejsko-wiejska)
6. Radowo Małe (gmina wiejska)
7. Resko (gmina miejsko-wiejska)
8. Świnoujście (miasto na prawach powiatu)

