

2

Rodzaje inwentaryzacji

Ze względu na częstotliwość przeprowadzania i zakres składników majątkowych objętych weryfikacją w jednostkach sektora finansów publicznych wyróżnia się inwentaryzacje:

- okresowe,
- ciągłe i doraźne,
- pełne i częściowe (wrywkowe).

Rodzaje te zostały wyodrębnione i zdefiniowane na podstawie zasad wypracowanych w ramach praktyki w dziedzinie rachunkowości. Przy **inwentaryzacji okresowej** przeprowadza się kontrolę rzeczywistego stanu poszczególnych rodzajów składników majątku jednostki w pewnych stałych odstępach czasu. W odróżnieniu od inwentaryzacji okresowej, przy przeprowadzaniu **inwentaryzacji ciągłej** dokonuje się weryfikacji stanu majątku jednostki w sposób sukcesywny, tak aby w wyznaczonym okresie został on ustalony dla wszystkich składników podlegających inwentaryzacji. **Inwentaryzację doraźną** przeprowadza się w miarę potrzeb danej jednostki. **Inwentaryzacja pełna** polega na ustaleniu rzeczywistego stanu wszystkich aktywów i pasywów objętych inwentaryzacją w dniu, na który przypada termin jej przeprowadzenia, natomiast **inwentaryzacja częściowa** dotyczy tylko wybranych składników majątkowych, np.:

- tylko składników majątkowych powierzonych wskazanej osobie materialnie odpowiedzialnej,
- tylko składników majątkowych znajdujących się we wskazanych pomieszczeniach (np. tylko w magazynie podręcznym jednostki bądź tylko w pomieszczeniach wskazanej komórki organizacyjnej),
- tylko wskazanych rodzajowo grup aktywów lub pasywów (np. wyłącznie sprzęt biurowy i komputery znajdujące się w pomieszczeniach jednostki lub wyłącznie zobowiązań jednostki).

2.1. Inwentaryzacja pełna okresowa

Inwentaryzację przeprowadzaną na podstawie art. 26 uor zalicza się do inwentaryzacji pełnej okresowej, ponieważ, zgodnie z tym przepisem, jednostki prowadzące rachunkowość na podstawie uor mają **obowiązek inwentaryzowania wszystkich swoich aktywów i pasywów rokrocznie na ostatni dzień roku obrotowego**. Termin ten i częstotliwość uważa się za dotrzymane również wtedy, gdy inwentaryzacja wybranych składników majątkowych została przeprowadzona rzadziej, np.:

- zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową – raz w ciągu 2 lat (art. 26 ust. 3 pkt 2 uor),
- środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie – raz w ciągu 4 lat (art. 26 ust. 3 pkt 3 uor).

Pozostałe typy inwentaryzacji mają swoje źródło w uregulowaniach wewnętrznych jednostek, ustalanych na podstawie zasad wypracowanych w ramach praktyki w dziedzinie rachunkowości.

2.2. Inwentaryzacja ciągła

Inwentaryzacja ciągła polega na tym, że rzeczywisty stan poszczególnych składników majątkowych ustala się sukcesywnie w ciągu pewnego okresu, przy czym na bieżąco ustala się i rozlicza stwierdzone różnice inwentaryzacyjne.

PRZYKŁAD

Duża jednostka organizacyjna mająca środki trwałe użytkowane w kilku oddalonych od siebie znacz- nie budynkach (uznanych za teren strzeżony) może przeprowadzać:

- spis z natury wszystkich tych składników raz w ciągu 4 lat,
- sukcesywnie spisy częściowe w każdym roku tego 4-letniego okresu, np. dzieląc środki trwałe według budynków, w których są użytkowane, w taki sposób, aby wszystkie środki trwałe zostały objęte spisem raz w ciągu tych 4 lat.

W uor nie są określone zasady i warunki przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji ciągłej – zostały one wypracowane w ciągu wieloletniej praktyki w prowadzeniu rachunkowości i mogą być stosowane w jednostkach organizacyjnych, jeśli odpowiednie postanowienia zostaną zawarte w przepisach regulujących ich politykę rachunkowości.

PRZYKŁAD

W urzędzie miejskim, ze względu na trudności z terminowym przeprowadzaniem obowiązkowej pełnej okresowej inwentaryzacji środków trwałych i zapasów materiałów z uor (jednostka ma dużo środków trwałych w kilku budynkach położonych na terenie całego miasta oraz 3 duże magazyny materiałowe), rozważa się wprowadzenie rozwiązania polegającego na inwentaryzacji ciągłej tych składników majątkowych. Czy jednostki sektora finansów publicznych mogą stosować taką metodę inwentaryzacji?

Tak, nie ma żadnych przeszkód do tego, aby jednostki sektora finansów publicznych stosowały metodę inwentaryzacji ciągłej w odniesieniu do środków trwałych i zapasów materiałowych przechowywanych w magazynach, **pod warunkiem że takie rozwiązanie zostanie przewidziane w ich uregulowaniach wewnętrznych**. O polityce rachunkowości stosowanej w danej jednostce decyduje jej kierownik, zawierając odpowiednie postanowienia w dokumentacji opisującej tę politykę (art. 4 ust. 1, ust. 3 pkt 1 i ust. 5 oraz art. 10 ust. 1 i 2 uor). Rozwiązanie to musi być stosowane z zachowaniem pewnych szczególnych warunków odnoszących się zarówno do metod przeprowadzania inwentaryzacji, jak i prowadzenia ewidencji księgowej aktywów jednostki. Nieprzestrzeganie ich może spowodować naruszenie zasad przeprowadzania inwentaryzacji określonych w uor i skutkować pociągnięciem kierownika jednostki do odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Poza tym przed przyjęciem takiego rozwiązania należy rozważyć jego faktyczną przydatność dla danej jednostki, ponieważ wiąże się ono z koniecznością przyjęcia rozwiązań, które są pracochłonne i wymagające zwiększenia zatrudnienia w jednostce. Może to kolidować z zasadami gospodarowania środkami publicznymi, które powinny być wydatkowane w sposób efektywny i oszczędny (art. 44 ust. 3 uofp). Po przeanalizowaniu przyczyn wystąpienia w jednostce kłopotów z terminowym przeprowadzaniem pełnych okresowych obowiązkowych inwentaryzacji aktywów i pasywów może się okazać, że powodem nie jest rozproszenie i duża liczba środków trwałych, ale np. brak odpowiedniej wiedzy i umiejętności czy dyscypliny pracy w jednostce. W rezultacie wprowadzenie inwentaryzacji ciągłej nie tylko podwyższy koszty funkcjonowania jednostki, ale nie zapewni również terminowego wykonywania obowiązków z zakresu inwentaryzacji.

Aby inwentaryzacja ciągła mogła być stosowana jako wypełnienie obowiązku zinwentaryzowania określonych aktywów jednostki z art. 26 i 27 uor, muszą być spełnione pewne warunki.

Warunek 1

W sposób ciągły można inwentaryzować tylko te składniki majątkowe, dla których uor przewiduje, że mogą być zinwentaryzowane raz w ciągu określonego okresu, w ustalonym przez kierownika jednostki terminie, czyli m.in.:

- środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie – raz w ciągu 4 lat (art. 26 ust. 3 pkt 3 uor),

- zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujące się w strzeżonych składowiskach i objęte ewidencją ilościowo-wartościową – raz w ciągu 2 lat (art. 26 ust. 3 pkt 2 uor),
- zapasy towarów i materiałów (opakowań) objęte ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki oraz zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną – raz w roku (art. 26 ust. 3 pkt 4 i 5 uor).

Metody inwentaryzacji ciągłej nie można natomiast stosować w przypadku tych składników majątkowych, dla których uor przewiduje inwentaryzowanie ich:

- na ostatni dzień roku obrotowego (np. środki pieniężne na rachunkach bankowych i w kasie jednostki, papiery wartościowe w formie materialnej i zdematerializowanej),
- rokrocznie w okresie od początku czwartego kwartału roku obrotowego do 15 stycznia roku po nim następującego (np. należności jednostki).

Stanowiłoby to naruszenie przepisów uor dotyczących częstotliwości i terminów przeprowadzania obowiązkowych inwentaryzacji rocznych i narażało kierownika jednostki na odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

Warunek 2

Należy wyznaczyć stały zespół pracowników zatrudnionych w wydzielonej komórce organizacyjnej jednostki, zajmujący się wyłącznie przeprowadzaniem i rozliczaniem inwentaryzacji aktywów i pasywów jednostki (np. utworzyć stały referat czy wydział ds. inwentaryzacji). Ze względu na ciągły sposób przeprowadzania inwentaryzacji wybranych aktywów nie jest możliwe, aby obowiązki w tym zakresie wykonywali pracownicy różnych komórek organizacyjnych jednostki, doraźnie wyznaczani do składu komisji inwentaryzacyjnej i/lub zespołów spisowych. Do obowiązków pracowników zatrudnionych w takiej komórce należy zazwyczaj przeprowadzanie inwentaryzacji obowiązkowych okresowych z uor (w tym ciągłej) zgodnie z harmonogramem na dany rok, a także przeprowadzanie inwentaryzacji doraźnych, zarządzanych przez kierownika jednostki, np. w związku z koniecznością rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych czy kontrolą przestrzegania przez pracowników jednostki ustalonych zasad zabezpieczenia mienia.

Warunek 3

Należy wprowadzić w jednostce stały podział miejsc użytkowania i przechowywania składników majątkowych jednostki na rejony (pola spisowe) i założyć ewidencję analityczną poszczególnych kategorii składników majątkowych (środków trwałych, pozostałych środków trwałych, materiałów itp.) oraz dokonywać inwentaryzacji według tego podziału – co zapewnia:

- opracowanie harmonogramów inwentaryzacji poszczególnych rodzajów składników majątkowych w taki sposób, aby aktywa znajdujące się na danych polach spisowych były inwentaryzowane z zachowaniem częstotliwości określonej w uor,
- możliwość prawidłowego rozliczania wyników inwentaryzacji,
- właściwą kontrolę przestrzegania częstotliwości i terminowości przeprowadzania inwentaryzacji dla danego rodzaju składników majątkowych.

PRZYKŁAD

Jeśli jednostka budżetowa zdecydowała o przeprowadzaniu inwentaryzacji ciągłej środków trwałych według podziału na miejsca użytkowania (4 budynki zajęte na jej siedzibę), w ten sposób, że w każdym roku w 4-letnim okresie wynikającym z uor inwentaryzowane będą środki trwałe w jednym budynku, co w konsekwencji spowoduje, że w ciągu 4 lat zinwentaryzowane zostanie 100% środków trwałych jednostki, to wówczas ewidencja analityczna tych środków trwałych powinna być założona i prowa-

dzona według miejsc ich użytkowania tak, aby było możliwe uzyskanie z niej na dzień inwentaryzacji zestawienia sald tylko dla grupy objętej inwentaryzacją (wymóg z art. 18 ust. 2 uor), w stosunku do którego będą rozliczane wyniki ujęte w arkuszach spisu z natury. Taki podział zapewni też możliwość:

- kontroli przestrzegania częstotliwości i terminów inwentaryzacji dla poszczególnych grup środków trwałych (gdzie łatwo można będzie sprawdzić według ustalonych harmonogramów inwentaryzacji, że jeśli poprzedni spis z natury środków trwałych znajdujących się w budynku nr 1 jednostki miał miejsce w 2015 r., to kolejny w tym polu spisowym powinien się odbyć nie później niż w 2019 r.),
- globalnego sprawdzenia kompletności przeprowadzenia inwentaryzacji wszystkich środków trwałych jednostki (umożliwiającego ustalenie w sposób niebudzący wątpliwości, że w 4-letnim okresie zostały, z właściwą częstotliwością, zinwentaryzowane wszystkie środki trwałe jednostki znajdujące się na jej terenie).

Warunek 4

Fakt przeprowadzenia i rozliczenia poszczególnych inwentaryzacji częściowych należy udokumentować w taki sposób, aby była zachowana możliwość szybkiej kontroli prawidłowości i kompletności przeprowadzenia inwentaryzacji dla danego rodzaju aktywów (czyli w taki sposób, aby było możliwe ustalenie w sposób niebudzący wątpliwości, że w 4-letnim okresie zostały, z właściwą częstotliwością, zinwentaryzowane np. wszystkie środki trwałe jednostki znajdujące się na terenie strzeżonym).

PRZYKŁAD

W praktyce przestrzeganie warunku 4 oznacza konieczność spisywania na oddzielnych arkuszach spisowych składników majątkowych znajdujących się w poszczególnych polach spisowych w podziale na ich kategorie ewidencyjne (np. odrębnie środki trwałe, pozostałe środki trwałe, określone asortymenty materiałów). Poza tym na arkuszach musi być oznaczony dzień, na który dokonywany jest ich spis, dokładnie na ten dzień muszą być też sporządzone zestawienia sald kont analitycznych składników majątkowych dla pól objętych spisem.

Warunek 5

Każdorazowo należy porównywać wyniki inwentaryzacji częściowych (dla danego pola spisowego) na dzień jego inwentaryzacji ze stanem ewidencyjnym na ten dzień oraz ustalać i rozliczać różnice inwentaryzacyjne w tym roku, na który przypadała inwentaryzacja tej części składników majątkowych.

PRZYKŁAD

Zbiorcze rozliczenie wyników inwentaryzacji częściowych, przeprowadzanych w ramach inwentaryzacji ciągłej, tylko w roku końcowym danego okresu, czyli np. rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych użytkowanych na terenie strzeżonym, przeprowadzanych w latach 2011–2015, zamiast w każdym roku w zakresie inwentaryzowanych w nim części – tylko na koniec 2015 r., będzie naruszeniem art. 27 uor i może stanowić podstawę do pociągnięcia kierownika jednostki do odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

2.3. Inwentaryzacja doraźna pełna

Przeprowadzanie inwentaryzacji pełnych z większą częstotliwością niż ta wynikająca z uor może powstawać ze specyficznych potrzeb jednostki, do których zalicza się m.in.:

- zdarzenia losowe powodujące straty w mieniu (np. powódź, pożar, zalanie, wichura, katastrofa budowlana),