

Proces inwentaryzacji w jednostce samorządu terytorialnego jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego – założenia organizacyjne

Piotr Sołtyk*

Streszczenie: *Cel* – Zasadniczym celem artykułu jest próba przedstawienia założeń organizacyjnych prac audytu wewnętrznego w procesie inwentaryzacji przeprowadzanej w JST.

Metodologia badania – Przyjęty cel badawczy spowodował, że metodologia badania koncentrowała się na przeprowadzeniu analizy aktów prawnych, krajowej literatury specjalistycznej. Przyjęto więc metodę opisową, w której oprócz krytycznej analizy literatury wykorzystano bogate doświadczenie autora w realizacji audytów finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych.

Wynik – Przeprowadzone badania literaturowe pozwoliły zidentyfikować istotne czynniki ryzyka mające wpływ na jakość i wynik przeprowadzanej inwentaryzacji. Ukazały także istotną funkcję doradczą audytu wewnętrznego w tym ważnym procesie dla potwierdzenia rzetelności użytecznej informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym.

Oryginalność – Badania literaturowe mogą stanowić podstawę do wymiany poglądów i doświadczeń w środowisku audytorów wewnętrznych. Ważnym aspektem artykułu jest również usystematyzowanie wiedzy w zakresie problematyki inwentaryzacji w kontekście oceny przeprowadzanej przez audytora wewnętrznego.

Słowa kluczowe: inwentaryzacja, kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, jednostka samorządu terytorialnego

Wprowadzenie

W literaturze naukowej podkreśla się, jak ważną rolę w zarządzaniu organizacją publiczną, a także korporacją spełnia użyteczna informacja przedstawiająca realnie i rzetelnie stan aktywów i pasywów w danym momencie – najczęściej dniu bilansowym. Istotę i znaczenie informacji w procesie zarządzania organizacją publiczną trafnie prezentuje stwierdzenie P. Druckera (1976, s. 69), zdaniem którego zarządzanie przyszłością w każdej organizacji wiąże się z zarządzaniem informacją czerpaną z końcowego produktu systemu rachunkowości, jakim jest sprawozdanie finansowe. Aby jednak informacja ta spełniała odpowiednie walory jakościowe i była przydatna w funkcji zarządzania – podejmowania decyzji zarząd-

* dr Piotr Sołtyk, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Katedra Finansów Przedsiębiorstw, 31-510 Kraków, ul. Rakowicka 27, e-mail: piotr.soltyk@uek.krakow.pl.

czych – musi być zweryfikowana, w tym poprzez konfrontację stanu aktywów i pasywów ujętych w systemie rachunkowości ze stanem faktycznym. Ustalenie stanu rzeczywistego tych składników odbywa się poprzez proces inwentaryzacji, który jest trwałym elementem systemu rachunkowości.

Należy dodać, że ustawodawca, wprowadzając do jednostek sektora finansów publicznych pojęcie *kontroli zarządczej*, nałożył na te jednostki między innymi obowiązek postępowania w sposób zgodny z prawem. W sformułowanych celach kontroli zarządczej ustawodawca uszczegółowił założenia tej koncepcji zarządzania, podkreślając, że jej istotą jest między innymi zgodność działania jednostek sektora finansów publicznych z przepisami prawa (Ustawa, 1994) (dalej: u.o.r.) oraz procedurami wewnętrznymi (instrukcja inwentaryzacyjna). Wyraźnie podkreślonym przez ustawodawcę celem kontroli zarządczej jest także ochrona mienia, co wpisuje się w misję i istotę inwentaryzacji. Owe postulaty wynikają wprost z dyspozycji art. 68 ust. 2 Ustawy (2009) (dalej: u.f.p.). Z przedstawionego zakresu kontroli zarządczej wynika, że jej działania mają aspekt narzucający obowiązek przeprowadzania procesu inwentaryzacji w celu ochrony zasobów majątkowych jednostki. Ochrona ta przejawia się w szczególności poprzez okresową inwentaryzację, co pozwala na sprawowanie monitoringu poszczególnych składników aktywów i pasywów oraz rozliczenie osób odpowiedzialnych za te składniki.

Z uwagi na to, że proces inwentaryzacji jest ważnym elementem systemu zarządzania gospodarką finansową oraz potwierdzeniem rzetelności i wiarygodności danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, powinien podlegać ocenie w przedmiocie zgodności tego przeprowadzania z przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi. W tych jednostkach samorządu terytorialnego (JST), w których wdrożono audyt wewnętrzny, proces inwentaryzacji powinien być obligatoryjnie objęty oceną. Przemawia za tym chociażby wysokie ryzyko związane z tym procesem oraz grożące konsekwencje prawne w przypadku wystąpienia niezgodności w trakcie inwentaryzacji. Należy podkreślić, że niektóre dysfunkcje związane z inwentaryzacją stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych założeń organizacyjnych prac audytu wewnętrznego, przedmiotem którego jest proces inwentaryzacji realizowany w JST. Na płaszczyźnie praktycznej zaprezentowane rozwiązania mogą stanowić podstawę do wymiany poglądów i doświadczeń w środowisku audytorów wewnętrznych działających w samorządzie terytorialnym.

1. Charakterystyka procesu inwentaryzacji – uwagi ogólne

Problematyka procesu inwentaryzacji określona została w przepisach u.o.r. Pomimo że w optymalnym zarządzaniu gospodarką finansową JST inwentaryzacja jest istotnym elementem stałej kontroli nad składnikami majątku, to ustawodawca dla tego procesu poświęcił jedynie dwie jednostki redakcyjne, to jest art. 26 i 27 u.o.r. W treści art. 26 określono terminy i częstotliwość jej przeprowadzania, zakres (rodzaj aktywów i pasywów) oraz metody

inwentaryzacji. Natomiast dyspozycja art. 27 nakłada na kierowników jednostek obowiązek rzetelnego udokumentowania wyniku inwentaryzacji i porównania z danymi zawartymi w ewidencji księgowej. Przepisy u.o.r. wymagają także, aby ewentualne ujawnione w toku inwentaryzacji różnice zostały wyjaśnione i rozliczone w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji (art. 27 ust. 2 u.o.r.).

Już pobieżna analiza przepisów u.o.r. wskazuje na dość ogólnikowe podejście ustawodawcy do kwestii inwentaryzacji. Wynika to z oczywistego faktu, że polskie prawo bilansowe nie może szczegółowo regulować tego procesu chociażby z uwagi na różnorodność jednostek stosujących przepisy tej ustawy, a także wiele innych trwałych uwarunkowań ekonomicznych, organizacyjnych czy finansowych. W dużym stopniu o sukcesie procesu inwentaryzacji oprócz wymogów zawartych w u.o.r. decydują wewnętrzne regulacje normatywne. Procedury wewnętrzne w tym zakresie wspomagają wykonywanie i dokumentowanie poszczególnych czynności inwentaryzacyjnych, zapewniając jednocześnie standaryzację tego procesu.

Konieczność opracowania uregulowań wewnętrznych normujących problematykę inwentaryzacji wynika przede wszystkim ze złożoności tego procesu oraz ponoszenia zarówno odpowiedzialności karnej, jak i naruszenia dyscypliny finansów publicznych przez kierownika JST w przypadku wystąpienia nieprawidłowości wynikających z nieszanowania przepisów u.o.r.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że inwentaryzacja jest istotnym obszarem funkcjonowania systemu rachunkowości oraz stanowi niezbędny i obiektywny element nadzoru nad właściwym gospodarowaniem mieniem jednostki – w zakresie zgodności ewidencji stanów rzeczywistych, powierzenia mienia oraz rozliczania odpowiedzialności (Winiarska, 2006, s. 9). Inni autorzy są zdania, że proces inwentaryzacji stanowi część składową rachunkowości i polega na okresowym ustaleniu w sposób udokumentowany rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na określony dzień (Wieczorek, 2012, s. 2). Natomiast zdaniem B. Micherdy (2004, s. 94) inwentaryzacja stwarza gwarancję wiarygodności sprawozdania finansowego, gdyż w procedurze sporządzania sprawozdania finansowego konieczne staje się uzgadnianie sald z rzeczywistym stanem końcowym składników bilansowych.

Jako zasadniczy cel inwentaryzacji wskazuje się ustalenie stanu faktycznego stanu pasywów i aktywów oraz doprowadzenie do tego, aby dane wynikające z ksiąg rachunkowych były zgodne ze stanem rzeczywistym, czyli zapewnienie realności informacji wynikających z ksiąg rachunkowych (Heciak, 2014, s. 99). Na podstawie zaprezentowanych w art. 26 u.o.r. terminów inwentaryzacji należy stwierdzić o atestowaniu przez czynności inwentaryzacyjne sytuacji majątkowej i finansowej, bowiem wynik inwentaryzacji jest podstawą uznania informacji prezentowanej w końcowym produkcie rachunkowości, jakim jest sprawozdanie finansowe, za realną i rzetelną. W takim znaczeniu proces inwentaryzacji wpisuje się wymóg szanowania jednej z kardynalnych zasad rachunkowości, a mianowicie – zasady wiernego obrazu. Uważana jest za najbardziej ogólną i jednocześnie nadrzędną zasadę rachunkowości (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2013, s. 185).

Obowiązek respektowania przez jednostki tej zasady wyrażony został w treści art. 4 ust. 1 u.o.r. Nie należy zapominać, że proces inwentaryzacji traktować należy jako jeden z istotnych elementów kontroli wewnętrznej. Dokonywanie systematycznego lub okresowego sprawdzenia składników mienia, a następnie poddawanie ich wycenie oraz dokonanie realnej konfrontacji z zapisami ewidencji księgowej sprawia jednocześnie, że realizowana jest trwała ochrona majątku. Powoduje, że osoby, którym powierzone zostały dane składniki majątku, zostaną rozliczone – jest to funkcja prewencyjna inwentaryzacji przed ewentualną kradzieżą lub marnotrawstwem.

Walorem kontrolnym inwentaryzacji jest również ocena poszczególnych składników majątku w zakresie ich kompletności, przydatności do dalszej eksploatacji oraz ewentualnej eliminacji z użycia. Można uznać, że istotą inwentaryzacji jest ujawnienie wszelkich przejawów nieprawidłowości w gospodarowaniu składnikami majątku, a także formułowanie wniosków na przyszłość stwarzających podstawę optymalizacji gospodarki składnikami majątku.

Oprócz wspomnianej funkcji kontrolnej inwentaryzacja ma jeszcze wiele innych użytecznych celów odnoszących się do weryfikacji poszczególnych zasobów majątku. Do podstawowych celów inwentaryzacji można więc zaliczyć (Padurek, Szpleter, 2009, s. 3–6):

- a) ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów danej jednostki gospodarczej;
- b) porównanie stanu inwentaryzowanych (niedobory i nadwyżki) oraz jego wyjaśnienie;
- c) rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych lub współodpowiedzialnych za powierzone im mienie;
- d) ocenę przydatności gospodarczej składników majątkowych (ujawnienie nieprzydatnych materiałów);
- e) skorygowanie stanu ewidencyjnego.

Ustalenie stanu faktycznego danych składników aktywów i źródeł ich pochodzenia wymaga wyboru danej metody, na podstawie której będzie przeprowadzana inwentaryzacja. Ustawodawca określił, za pomocą jakiej metody są weryfikowane poszczególne składniki aktywów i pasywów.

Ustalenie stanu rzeczywistego stanu aktywów i pasywów może zostać dokonane na podstawie:

1. Spis z natury. Przeprowadzany jest przez komisję powołaną w drodze zarządzenia przez kierownika jednostki. Spisu składników dokonuje się na arkuszu spisu z natury, który stanowi druk ścisłego zachowania, a także dla zachowania rzetelności porównywanych danych ujętych w tym arkuszu z danymi zawartymi w ewidencji księgowej arkusz musi spełniać cechy dowodu księgowego¹. Jako przykładowe składniki weryfikowane tą metodą można wskazać: czeki, weksle obce, środki pieniężne (poza zgromadzonymi na rachunkach bankowych), rzeczowe składniki majątku (środki trwałe), aktywa obrotowe (zapasy).
2. Uzgodnienie sald. Ma celu uzyskania od poszczególnych kontrahentów – zazwyczaj w formie pisemnej – informacji o prawidłowości wykazanych danych w księgach

¹ Cechy dowodu księgowego określa art. 21 u.o.r.

rachunkowych tej jednostki, w której przeprowadzana jest inwentaryzacja. Przykładowe zasoby inwentaryzowane za pomocą tej metody to w szczególności: środki pieniężne zdeponowane na rachunkach bankowych, udzielone pożyczki, kredyty bankowe, należności i zobowiązania oraz obce składniki aktywów.

3. Porównanie danych ujętych w ewidencji księgowej z dokumentacją dotyczącą gospodarki składnikami majątkowymi. Istota tej metody sprowadza się do porównania realnej wartości weryfikowanych składników, na przykład gruntów, udziałów, należności spornych i wątpliwych, środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony, z danymi zawartymi w księgach rachunkowych.

Dla walorów jakościowych procesu inwentaryzacji konieczne staje się szczegółowe opisanie zasad i trybu postępowania każdej z wymienionych metod inwentaryzacji w formie procedur wewnętrznych. Dokumentacja ta stanowi istotny element w procedurze realizowanego zadania zapewniającego², gdyż na jej podstawie audytor wewnętrzny dokonuje między innymi oceny zgodności postępowania w trakcie inwentaryzacji z regulacjami wewnętrznymi.

Z uwagi na to, że wykonywanie poszczególnych czynności podczas inwentaryzacji jest sformalizowane i wymaga zaangażowania znacznej liczby pracowników jednostki (zazwyczaj niemających doświadczenia w gospodarowaniu mieniem), konieczne staje się, aby te uregulowania gwarantowały między innymi rzetelne, terminowe i prawidłowe postępowanie zespołów spisowych i innych osób biorących udział w poszczególnych czynnościach inwentaryzacyjnych. Mając na uwadze istotną rolę procedur wewnętrznych normujących przeprowadzanie i rozliczanie inwentaryzacji, zasadny jest udział audytora wewnętrznego jeszcze przed przystąpieniem do czynności inwentaryzacyjnych.

Aby zapewnić rzetelność oraz sprawność przeprowadzanych spisów składników majątku z natury, porównać poszczególnych dokumentów z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych i rozliczeń uzyskanych wyników, audytor wewnętrzny powinien w pierwszej kolejności dokonać oceny tych regulacji, w szczególności w aspekcie ich zgodności z przepisami prawa bilansowego, adekwatności do struktury organizacyjnej, a także drożności przepływu kanałów informacyjnych pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi. Każda zidentyfikowana na tym etapie luka w mechanizmach kontroli, a następnie podjęte działania naprawcze eliminujące ujawnione słabości w regulacjach wewnętrznych zwiększają szanse na rzetelność i wysoką jakość inwentaryzacji. Czynności te mogą przybrać formę audytu proaktywnego.

² Zgodnie z § 2 Rozporządzenia (2015) przez zadanie zapewniające należy rozumieć działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej.

2. Założenia organizacyjno-procesowe audytu wewnętrznego w przedmiocie inwentaryzacji

Przeprowadzenie audytu wewnętrznego, przedmiotem którego jest proces inwentaryzacji, podobnie jak w innych realizowanych zadaniach zapewniających odbywa się na podstawie przepisów Rozporządzenia (2015). Podkreślić należy, że stosownie do wymogu określonego w treści art. 273 ust. 2 u.f.p. audytor wewnętrzny, prowadząc audyt, ma obowiązek kierować się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego. Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego opracowane przez The Institute of Internal Auditors obecnie stanowią załącznik do Komunikatu nr 2 Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 roku w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Min. Fin. poz. 15).

Z uwagi na to, że inwentaryzacja uważana jest za czasochłonny i skomplikowany proces, który obarczony jest dużym prawdopodobieństwem wystąpienia ryzyka, dobrym rozwiązaniem praktycznym jest, aby na początku audytu zostały określone zadania, jakie mają być zrealizowane w tym procesie. Stąd też podstawowe zadania audytora wewnętrznego to (Grocholski, 2014, s. 63):

- a) zbadanie prawidłowości ewidencjonowania poszczególnych składników majątku JST;
- b) zbadanie prawidłowości objęcia ewidencją wszystkich składników majątkowych oraz zgodności z prawem dokonania wyceny tych składników;
- c) zbadanie zgodności postępowania w zakresie rozliczenia inwentaryzacji;
- d) dokonanie analizy i oceny w przedmiocie respektowania zasad ochrony mienia;
- e) zbadanie przestrzegania ustawowych terminów w zakresie inwentaryzacji, trybu i zasad jej przeprowadzania i rozliczenia;
- f) ocena skuteczności regulacji wewnętrznych w zakresie inwentaryzacji;
- g) zbadanie zasad postępowania z dokumentacją wytworzoną w trakcie inwentaryzacji i zapewnienie skutecznej ochrony tych dokumentów.

W celu zapewnienia sprawnego przeprowadzenia audytu inwentaryzacji zasadne staje się dokonanie podziału tego procesu na poszczególne fazy. Głównymi celami tej czynności są: podział pracy w zespole audytorów wewnętrznych, pełniejsze zobrazowanie mechanizmów kontroli wewnętrznej w poszczególnych fazach, skuteczniejsze zidentyfikowanie towarzyszących rodzajów ryzyka, rzetelniejsza weryfikacja czynności inwentaryzacyjnych, a także zaprojektowanie dokumentów roboczych – kwestionariuszy kontroli wewnętrznej z podziałem na poszczególne fazy inwentaryzacji. Generalnie istotą tego podziału jest zapewnienie większej szczegółowości prac audytu w zakresie weryfikacji wykonanych w trakcie inwentaryzacji czynności. Ważnym aspektem jest również zminimalizowanie czasu trwania audytu wewnętrznego, co pozwala pracownikom audytowanej jednostki realizować bieżące obowiązki służbowe.

W ujęciu procesowym na potrzeby prac audytu wewnętrznego inwentaryzację można podzielić na trzy fazy.

Pierwsza faza określona jest jako czynności przygotowawcze do audytu wewnętrznego. Na tym etapie najważniejsze dla audytora wewnętrznego jest zebranie informacji merytorycznych na temat procesu inwentaryzacji. W tym celu konieczne staje się zapoznanie się z wynikami kontroli gospodarki finansowej, sprawozdaniem z przeprowadzonych audytów wewnętrznych, opinii biegłego rewidenta bądź audytów zewnętrznych. Dokumenty te mogą zawierać przydatną informację o ewentualnych lukach w mechanizmach kontroli wewnętrznej oraz potencjalnych rodzajach ryzyka. Na tym etapie audytu zasadne staje się przeprowadzenie rozmów z personelem pracowniczym audytowanej jednostki.

Doświadczenie pokazuje, że wywiad z głównym księgowym oraz pracownikiem odpowiedzialnym za czynności ewidencji i gospodarowanie składnikami majątku pozwala uzyskać przydatną informację o kluczowych kontrolach w procesie inwentaryzacji lub nieskuteczności systemu kontroli wewnętrznej w tym obszarze. Umiejętne przeprowadzenie przez audytora rozmowy może przynieść więcej korzyści i informacji o potencjalnych rodzajach ryzyka niż analizowanie licznych regulacji wewnętrznych – najczęściej instrukcji inwentaryzacyjnej i przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

Według przepisów Rozporządzenia (2015) realizacja zadania zapewniającego następuje po przeprowadzeniu przeglądu wstępnego. Polega on w szczególności na³:

- a) zapoznaniu się z celami i obszarem, który zostanie poddany audytowi wewnętrznemu;
- b) identyfikacji i ocenie ryzyka po uwzględnieniu mechanizmów kontrolnych;
- c) uzgodnieniu kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze objętym audytem.

W celu uzgodnienia kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych audytor może zorganizować naradę otwierającą, w której wskazany jest udział osób odpowiedzialnych za poddany badaniu obszar działalności jednostki – w tym przypadku inwentaryzacji. Rozpoznanie kluczowych rodzajów ryzyka na etapie przeglądu wstępnego pozwala wyodrębnić obiekty audytu i przeprowadzić szczegółowe planowanie prac audytu, które następnie wykorzystane zostanie do przygotowania programu zadania zapewniającego. Poszczególne elementy, które powinien zawierać poprawnie sporządzony program zadania zapewniającego, określają przepisy wspomnianego wyżej rozporządzenia.

Druga faza związana jest z realizacją właściwych czynności audytowych, to jest wykonaniem zaplanowanych przez audytora prac badawczych. Ma ona na celu dokonywanie ustaleń przez audytora wewnętrznego w badanym obszarze działalności jednostki. Na tym etapie audytu mogą zostać przeprowadzone badania w celu ustalenia stanu faktycznego wybranych składników majątkowych we wszystkich miejscach ich przechowywania z jednoczesnym porównaniem zapisów w dokumentacji inwentaryzacyjnej i ewidencji księgowej (Kałużny, Zawadzak, 1999, s. 52). Czynność ta pozwala uzyskać odpowiedź na pytanie: Czy wszystkie składniki majątku zostały objęte spisem z natury poprzez umieszczenie stosowych zapisów w dokumentacji inwentaryzacyjnej?

Zasadne jest przeprowadzenie weryfikacji arkuszy spisu z natury oraz pozostałej dokumentacji w zakresie jej rzetelności i kompletności, prawidłowości rozliczeń arkuszy.

³ Zob. szerzej: § 14 Rozporządzenia (2015).

Sprawdzenie dokonywane jest także w kierunku ewentualnych błędów formalnych i innych niezgodności. Audytor na tym etapie może podejmować działania mające na celu wyjaśnienie ewentualnych różnic między stanem faktycznym a zapisami wynikającymi z ksiąg rachunkowych, które zostały przez niego ujawnione w toku audytu. Przedmiotem zainteresowania audytora jest również ocena prawidłowości przeprowadzonej inwentaryzacji sald należności i zobowiązań. Szczegółowej weryfikacji podlegają uzyskane od banków lub innych podmiotów (kontrahentów) pisemne potwierdzenia stanu sald.

Ważnym zagadnieniem poruszonym przez audytora na tym etapie jest problematyka zarządzania zapasami zarówno obcych składników, jak i zapasów własnych. Jest to czas na realizację badania inwentaryzacji z wykorzystaniem testów i kwestionariuszy kontroli. Składanie wyjaśnień lub oświadczeń przez pracowników audytowanej jednostki oraz potwierdzanie uzyskanych dowodów oraz ich ocena są stałymi elementami tej fazy audytu wewnętrznego. Elementem kończącym fazę właściwych czynności audytowych jest redagowanie wstępnych ustaleń, które będą tworzyć podstawę do sformułowania zaleceń i rekomendacji. Uzgodnienie wstępnych wyników audytu może być przedstawione kierownictwu audytowanej JST na zorganizowanej naradzie zamykającej. W tym czasie mogą zostać wyjaśnione wątpliwości co do ustaleń audytu wewnętrznego.

Trzecia faza dotyczy sprawozdawczości i monitorowania wydanych rekomendacji. Ma ona na celu usystematyzowanie informacji zebranych w trakcie fazy czynności właściwych i selektywne wybranie tych dowodów, które są niezbędne do przygotowania sprawozdania z audytu. Najczęściej ta faza audytu jest realizowana poza jednostką audytowaną. Ostatecznym dokumentem potwierdzającym wykonanie zadania zapewniającego jest sprawozdanie z audytu. Dokument ten jest sformalizowany, gdyż przepisy Rozporządzenia (2015) określają minimalną zawartość elementów, jakie powinno zawierać sprawozdanie. Aby spełniało stawiane przez prawo wymagania, sprawozdanie powinno być jasne, zwięzłe, przejrzyste, obiektywne oraz kompletne (Rozporządzenie, 2015, par. 18 ust. 3).

Jest rzeczą istotną, aby sprawozdanie było rzetelne z uwagi na to, że może ono stanowić dowód w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych lub innym postępowaniu prowadzonym przed uprawnionym organem. Sprawozdanie z audytu wewnętrznego jest istotną częścią dokumentacji dotyczącej zadania audytowego, w związku z czym powinno stanowić część składową tej dokumentacji.

Ważnym zagadnieniem realizowanym na tym etapie są czynności monitorowania realizacji zaleceń oraz przeprowadzenie czynności sprawdzających. Mogą się one sprowadzać do obserwacji, dozorowania lub kontroli wdrażanego procesu lub mechanizmu kontrolnego zaleconego przez audytora. Rozwiązania takie pozwalają stwierdzić, czy kierownictwo jednostki audytowanej podjęło kroki zmierzające do wprowadzenia w życie zaleceń i rekomendacji sformułowanych przez audytora lub czy kierownictwo oceniło ryzyko związane z niewdrożeniem danego zalecenia (Kapuśniak, 2004, s. 234). Na uwagę zasługuje to, że w obecnym stanie prawnym przeprowadzenie czynności sprawdzających nie jest fakultatywne, lecz obligatoryjne. Wskazują na to przepisy § 21 Rozporządzenia (2015). Niestety, owe przepisy nie regulują kwestii działań i technik podejmowanych w toku czynności sprawdzających. Dlatego

dobrym rozwiązaniem jest czerpanie rozwiązań wypracowanych przez praktykę. Można więc przyjąć w jednostce zasadę, zgodnie z którą przedmiotowe sprawdzenie odbywa się za pomocą informacji przekazanej drogą elektroniczną lub przeprowadzonej rozmowy telefonicznej.

Sprawdzenie stopnia realizacji wydanych rekomendacji może przybrać także formę oddzielnego zadania zapewniającego, uwzględniając wszystkie wymogi proceduralne wymagane przepisami prawa. Efekty wynikające z przeprowadzonych czynności sprawdzających przedstawiane są przez audytora w notatce informacyjnej. Dokument ten przekazywany jest kierownikowi jednostki i audytowanemu. W trakcie czynności sprawdzających może się pojawić sytuacja ujawniająca nowe rodzaje ryzyka, które wpływać mogą negatywnie na sprawność i efektywność danego obszaru lub procesu. Powoduje to obowiązek rozszerzenia badania lub na podstawie zidentyfikowanych nowych rodzajów ryzyka konieczność zaplanowania odrębnego audytu wewnętrznego w zakresie skuteczności systemu kontroli wewnętrznej.

3. Dysfunkcje w inwentaryzacji jako przesłanka naruszenia dyscypliny finansów publicznych

Proces inwentaryzacji jest przedsięwzięciem wymagającym dużej staranności i rzetelności od osób zaangażowanych w jego realizację na wszystkich etapach. Jak ukazują raporty organów kontroli – RIO czy NIK – w procesie inwentaryzacji składników aktywów i pasywów stwierdzone są liczne naruszenia prawa powszechnie obowiązującego, co w konsekwencji skutkuje wyczerpaniem przesłanek naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W dyskursywnym znaczeniu można stwierdzić, że dyscyplina finansów publicznych to zbiór norm regulacji prawnofinansowych, a także innych kryteriów i zasad, które powinny być ściśle respektowane w procesach zachodzących w systemie finansów publicznych (Gajl, 1980, s. 155).

Ustawodawca przesłanki skutkujące naruszeniem dyscypliny finansów publicznych z zakresu inwentaryzacji wymienił w treści art. 18 ustawy z 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2013, poz. 168). Już pobieżna analiza tego przepisu wskazuje, że do naruszenia dyscypliny finansów publicznych dochodzi wówczas, gdy: zaniechano przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji odbyło się w sposób niezgodny z przepisami u.o.r.

Podkreślenia wymaga fakt, że nie wszystkie niezgodności powstające w toku przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji wypełniają znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Potwierdzeniem tej tezy jest orzeczenie GKO, z którego wynika, że „nie będą stanowić naruszenia dyscypliny finansów publicznych te działania lub zaniechania, które wynikają z wewnętrznych instrukcji czy wytycznych dotyczących sposobu przeprowadzenia inwentaryzacji” (Orzeczenie z 24 października 2011 r., BDF1/4900/91/97/11/2841, LEX nr 1027243; por. Lipiec-Warzecha, 2012).

Problematyka naruszenia dyscypliny finansów publicznych z zakresu inwentaryzacji jest szeroko przedstawiana w licznych orzeczeniach organów uprawnionych do orzekania

w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Na przykład wskazać można stanowisko GKO podnoszące między innymi istotę inwentaryzacji, wskazując wyraźnie na jej funkcję kontrolną. Według tego orzeczenia „rzetelne przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji jest podstawowym mechanizmem kontrolnym, który przez porównanie danych wynikających z ksiąg rachunkowych z dokumentami będącymi w posiadaniu kontrahentów ma na celu wykazanie nieprawidłowości. Wszelkie odstępstwa od zasad inwentaryzowania, wynikające z ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, w tym zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji środków pieniężnych na koniec roku obrotowego jest przez ustawodawcę penalizowane” (Orzeczenie RKO z 25 listopada 2010 r., RIO-IV-R-70/09-K-05/10, Biul. NDFP 2011/2/4).

Również w podobnym tonie wypowiedziała się GKO w innym orzeczeniu, podkreślając jednocześnie sprawowanie realnej kontroli nad składnikami majątku jednostki poprzez inwentaryzację przeprowadzoną według wytycznych określonych w u.o.r. Zdaniem GKO „przeprowadzenie inwentaryzacji składników majątkowych jednostki jest nie tylko formalnym wymogiem wynikającym z ustawy o rachunkowości, lecz przede wszystkim obowiązkiem istotnym z punktu widzenia zasad prawidłowej gospodarki, pozwala bowiem sprawować realną kontrolę nad stanem substancji majątkowej, niezbędnej do wykonania powierzonych jednostce zadań” (Orzeczenie GKO z 8 czerwca 2009 r., BDF1/4900/38/37/09/19, LEX nr 1725545).

W celu zobrazowania skali ujawnianych przez RIO naruszeń prawa w działaniu gospodarki finansowej JST dokonano przeglądu sprawozdań za lata 2006–2014 przygotowanych przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych (KRRIO). Dane liczbowe z dokonanej analizy zostały zaprezentowane w tabeli 1.

Tabela 1

Liczba nieprawidłowości ujawnionych przez RIO w gospodarce finansowej JST

Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Ogółem, z tego	16 549	15 876	17 171	16 663	16 481	15 819	15 930	14 277	14 035
Ustalenia organizacyjne	2064	1916	1862	1833	1552	1282	1373	1214	1263
Księgowość i sprawozdawczość	3462	3 196	3596	3515	4505	4290	4535	4184	4238
Pozostałe nieprawidłowości	11 023	10 764	11 713	11 315	10 424	10 247	10 022	8879	8534

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdania z działalności...

Z danych liczbowych zawartych w tabeli 1 wynika, że liczba ujawnianych przez RIO naruszeń prawa w obszarze księgowość i sprawozdawczość niestety ma tendencję wzrostową. Przyczyn powstawania nieprawidłowości jest wiele, a ich główne podłoże stanowią częste zmiany i zawile przepisy regulacji prawnych, kwalifikacje personelu pracowniczego, ograniczanie środków finansowych na szkolenia pracowników, a także wciąż nieumiejętne zarządzanie ryzykiem przez decydentów samorządowych.

Źródłem powstawania nieprawidłowości w inwentaryzacji, podobnie jak w innych obszarach działalności jednostki, jest nierzetelnie działający system kontroli zarządczej. Dodać należy, że całkowitą odpowiedzialność za realizację celów tej nowoczesnej koncepcji zarządzania, w tym również zgodność działania z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, ponosi na płaszczyźnie samorządu terytorialnego wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu JST⁴. Dlatego aby sprostać tym postulatom, od współczesnego decydenta samorządowego wymaga się między innymi tego, żeby posiadał cechy i umiejętności menedżera, czyli posiadał zdolności łączenia wnikliwości przy przeprowadzaniu rachunku ekonomicznego z planowaniem pracy i stawianych zadań opartych na analizie ryzyka, a jednocześnie był krytyczny wobec samego siebie w kontekście własnych porażek i niepowodzeń w drodze do sukcesu.

Jak wynika z informacji przygotowanej przez KRRIO, w tym obszarze w trakcie przeprowadzonych kontroli w JST stwierdzano między innymi dysfunkcje związane z problematyką procesu inwentaryzacji. Są to mianowicie nieprawidłowości polegające na (Sprawozdanie z działalności...):

- a) nieprawidłowym sporządzaniu sprawozdań;
- b) nierzetelnym prowadzeniu ksiąg rachunkowych;
- c) niebieżącym prowadzeniu ksiąg rachunkowych;
- d) nieprowadzeniu wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych (w tym np. dziennika, kont analitycznych, zestawień obrotów i sald itp.);
- e) nieprzeprowadzeniu, nierozliczeniu lub nieprawidłowym przeprowadzeniu i rozliczeniu inwentaryzacji rzeczowych składników majątkowych;
- f) niezgodności sald kont analitycznych z syntetycznymi;
- g) nieprzeprowadzeniu lub nierzetelnym przeprowadzeniu i rozliczeniu inwentaryzacji finansowych składników mienia i rozrachunków, lub nieudokumentowaniu jej wyników.

Przedmiotowe naruszenia prawa mają bezpośredni lub pośredni wpływ na jakość i wiarygodność sporządzonego sprawozdania finansowego, a więc w dużym skrócie można uznać za wątpliwą informację czerpaną z poszczególnych elementów sprawozdania. Jeżeli w toku prac audytu czy kontroli finansowej stwierdzane są przypadki nierzetelnego, niebieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych, jak również ujawniane są poważne dysfunkcje w konfrontacji obrazu utwierdzonego w postaci zapisów w księgach rachunkowych (konta syntetyczne i analityczne, wykaz inwentarza) a stanem faktycznym, czyli wynikającym z bieżącego zarządzania składnikami aktywów i pasywów, to wówczas brak jest twardych podstaw do uznania sprawozdania finansowego za wiarygodne i użyteczne w podejmowaniu decyzji zarządczych.

Tego rodzaju nieprawidłowości stwarzają także podstawę do sformułowania ogólnego zarzutu w przedmiocie braku realności i niespełnienia postulatu w zakresie użytecznej informacji o sytuacji majątkowej i finansowej. W szczególności dla użytkowników zewnętrznych taka informacji jest mało przydatna, a wręcz szkodliwa, gdyż na jej podstawie

⁴ Zob. szerzej: art. 68 ust. 2 i art. 69 ust. 1 u.f.p.

mogą zostać podejmowane decyzje, w tym polegające na udzieleniu przez banki lub inne instytucje finansowe zwrotnych transferów pieniężnych.

Podobnie duża liczba ujawnionych przez inspektorów RIO naruszeń prawa dotyczyła problematyki organizacji i zarządzania JST. Nie trzeba nikogo przekonywać, że kluczem do osiągnięcia sukcesu w inwentaryzacji jest stworzenie dobrego planu pracy – harmonogram inwentaryzacji, odpowiedni dobór personelu i określenie strategii postępowania. Powodzenie całego przedsięwzięcia w dużej mierze zależy od przyjętej koncepcji procesu inwentaryzacji i poszczególnych elementów mających pośredni lub bezpośredni wpływ na jakość zarządzania tym procesem. W dalszej części artykułu przedstawiono wybrane nieprawidłowości z obszaru organizacji JST, które mają bezpośredni lub pośredni wpływ na walory jakościowe inwentaryzacji. Są to w szczególności (Sprawozdanie z działalności...):

- a) brak lub niewłaściwe opracowanie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości (w tym np. zakładowego planu kont, wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych);
- b) brak lub nieprawidłowe stosowanie mechanizmów kontroli zarządczej (w tym w zakresie zarządzania składnikami majątku, procedur normujących kompleksowo przeprowadzanie inwentaryzacji);
- c) niewykonanie wniosków pokontrolnych w zakresie systemu ewidencji księgowej i zarządzania gospodarką składników majątku, dysfunkcji w przeprowadzanych poprzednio inwentaryzacjach;
- d) nieprzestrzeganie procedur kontroli (w tym uregulowań wewnętrznych określających tryb i zasady przeprowadzania, wyceny składników majątku oraz rozliczania inwentaryzacji).

Biorąc pod uwagę liczbę i przedmiot ujawnianych nieprawidłowości, można ogólnie uznać, że nadzieje pokładane w koncepcji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych jak na razie nie przynoszą zakładanych efektów. Dysfunkcje te mogą świadczyć o nierzetelnym działaniu systemu kontroli zarządczej.

W mojej ocenie główną przyczyną tego stanu rzeczy jest zbyt sformalizowanie filozofii kontroli zarządczej, co przecież nie jest istotą tej nowoczesnej metody zarządzania w administracji publicznej. Nie można bowiem traktować kontroli zarządczej jako kolejnego obowiązku prawnego nałożonego przez ustawodawcę, który koncentruje się głównie na „produkowaniu przez urzędników papierologii”⁵, lecz należy ją rozpatrywać zdecydowanie szerzej, to jest w kategoriach nowoczesnej metody zarządzania, która ma wspomagać realizowanie założonych zadań i celów jednostki w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy. Dlatego jedną z wielu przyczyn powstawania nieprawidłowości w procesie inwentaryzacji jest wciąż permanentny brak umiejętności korzystania przez kierowników JST z nowoczesnych metod zarządzania ryzykiem i identyfikacji czynników ryzyka, co niestety ujawnia się w różnego rodzaju dysfunkcjach.

⁵ Obecne przepisy u.f.p. nie nakładają na kierownika jednostki obowiązku opracowania w formie pisemnej procedur kontroli. Obowiązek taki istniał pod rządami poprzedniej ustawy o finansach publicznych, tj. z 30 czerwca 2005 r. (Dz.U. nr 249, poz. 2104). W świetle art. 47 ust. 3 tej u.f.p. kierownik jednostki miał obowiązek ustalenia w formie pisemnej procedur kontroli finansowej.

Uwagi końcowe

W artykule podjęto próbę przedstawienia założeń organizacyjnych audytu wewnętrznego, przedmiotem którego jest inwentaryzacja. Na początku opracowania w dużym skrócie zostały zaprezentowane najistotniejsze zagadania inwentaryzacji z punktu widzenia prac audytora wewnętrznego. Ukazano regulacje prawne kształtujące problematykę inwentaryzacji oraz cele, jakie spełnia ten proces w funkcjonowaniu JST. Na temat istoty i roli inwentaryzacji w jednostkach zostały napisane ciekawe publikacje naukowe, ale z punktu widzenia zadań stawianych przed audytem wewnętrznym proces ten najczęściej rozpatrywany jest w płaszczyźnie skuteczności i efektywności działania kontroli wewnętrznej w zakresie gospodarki składnikami aktywów i pasywów.

Dla zobrazowania prac audytu wewnętrznego, przedmiotem którego jest ocena respektowania ustawowych zasad i trybu przeprowadzania inwentaryzacji, zaproponowano podział audytu na trzy fazy. W każdej z nich wykonywane są zróżnicowane czynności zgodnie z założeniami procedur i sztuką praktyki zawodowej. Ze względu na zróżnicowanie jednostek, w których działa audyt wewnętrzny, autor artykułu zaproponował rozwiązania organizacyjne prac audytu, akcentując obszar konfrontacji składników majątkowych ujętych w księgach rachunkowych ze stanem faktycznym. Misją współczesnego audytu wewnętrznego są usługi doradcze i pomoc decydującym w identyfikowaniu ryzyka mogącego negatywnie wpływać na zarządzanie JST.

Biorąc pod uwagę liczbę ujawnionych przez specjalistyczne organy kontroli nieprawidłowości, w obszarze księgowości i organizacji JST audyt wewnętrzny powinien przybrać rolę weryfikatora skuteczności i efektywności działania kontroli zarządczej, w tym także w obszarze gospodarowania składnikami mienia, dzięki czemu zostanie ograniczone poważne ryzyko dysfunkcji skutkującej naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Literatura

- Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, J.E. (2013). *Przychody, koszty, wynik finansowy przedsiębiorstwa*. Warszawa: PWE.
- Drucker, P.F. (1976). *Skuteczne zarządzanie*. Warszawa: PWE.
- Gajl, N. (1980). *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa: PWN.
- Grocholski, H. (2004). *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*. Warszawa: Instytut Rachunkowości i Podatków.
- Heciak, S. (2014). *Finanse i rachunkowość – przewodnik dla niefinansistów*. Warszawa: Presscom.
- Kałużny, S., Zawadzak, T. (1999). *Kontrola gospodarcza w jednostkach budżetowych*. Warszawa: Kwantum.
- Kapuśniak, A. (2004). *Egzamin na audytora wewnętrznego. Pytania i odpowiedzi*. Warszawa: Handikap.
- Lipiec-Warzecha, L. (2012). *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*. Warszawa: Wołetrs Kluwer.
- Micherda, B. (2004). *Współczesna rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu działalności jednostki gospodarczej*. Kraków: Wyd. AE w Krakowie.
- Padurek, B., Szpileter, M. (2009). *Rachunkowość przedsiębiorstw*. Warszawa: Wyd. Bożena Padurek.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.09.2015 w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Dz.U. poz. 1480.
- Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego za lata 2006–2014. Pobrane z: www.rio.gov.pl (27.05.2016).
- Ustawa z 29.09.1994 o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.
- Wieczorek, P. (2012), Instrukcja inwentaryzacyjna. W: E. Słowińska-Tomtała (red.), *Dokumentacja wewnętrzna w jednostkach sektora finansów publicznych*, (s. 1–15). Warszawa: C.H. Beck.
- Winiarska, K. (2006). *Inwentaryzacja w firmach prowadzących księgi podatkowe i księgi rachunkowe*. Warszawa: Difin.

THE PROCESS OF INVENTORY IN THE LOCAL GOVERNMENT UNIT SUBJECT TO AN ASSESSMENT OF THE INTERNAL AUDIT – ORGANIZATIONAL ASSUMPTIONS

Abstract: *Purpose* – The main aim of this article is to attempt to present the organizational assumptions of the internal audit in the process of inventory carried in the local government unit.

Research methodology – The adopted research goal meant that the methodology of the study focused on the analysis of legal acts, the national specialist literature. Adopted so descriptive method, in which, apart from a critical analysis of the literature used in the author's extensive experience in the implementation of financial audits in the public finance sector units.

Result – The research literature has identified significant risk factors affecting the quality and the result carried inventory. Also showed a significant advisory role of internal audit in this important process for confirming the reliability of useful information presented in the financial statements.

Originality – The research literature can serve as a basis to exchange views and experiences in the environment internal auditors. An important aspect of this article is to systematize the knowledge in the issues of inventory in the context of the evaluation carried out by the internal auditor.

Keywords: inventory, management control, internal audit, local government unit

Cytowanie

Sołtyk, P. (2016). Proces inwentaryzacji w jednostce samorządu terytorialnego jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego – założenia organizacyjne. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 215–228. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-19.