

Halina RECHUL

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Nowym Sączu

INWENTARYZACJA JAKO ELEMENT RACHUNKOWOŚCI W PUBLICZNYCH JEDNOSTKACH OŚWIATOWYCH

Streszczenie

W artykule podjęto rozważania na temat zasad przeprowadzania inwentaryzacji w publicznych jednostkach oświatowych. Jego celem jest przedstawienie uregulowań prawnych z zakresu przeprowadzania inwentaryzacji i rozliczania jej wyników z uwzględnieniem rozwiązań stosowanych w publicznych jednostkach oświatowych. W opracowaniu wykorzystano metodę analizy opisowej, której wynikiem jest zidentyfikowanie występujących w praktyce rozwiązań z zakresu inwentaryzacji w jednostkach oświatowych, potwierdzone wywiadami dokonanymi z pracownikami działów finansowo-księgowych wybranych jednostek oświatowych i analizą wniosków pokontrolnych Regionalnych Izb Obrachunkowych w zakresie gospodarki finansowej i rachunkowości. W artykule wskazano przede wszystkim te zasady przeprowadzania inwentaryzacji, które dotyczą metod i terminów przeprowadzania inwentaryzacji oraz sposobów rozliczania jej wyników.

Słowa kluczowe: inwentaryzacja, rachunkowość, jednostki oświatowe.

Summary

The article discusses the principles of conducting inventory in public educational units. Its purpose is to present legal regulations in the scope of conducting inventory and accounting for its results, including solutions used in public educational units. The study uses a descriptive analysis method, which results in the identification of practical inventory solutions in educational units, confirmed by interviews with financial and accounting employees of selected educational units and the analysis of post-audit conclusions of the Regional chambers of audit in the field of financial management and accounting. The article first of all points out the principles of conducting the inventory, which concern the methods and dates of conducting the inventory and the methods of accounting for its results.

Key words: inventory, accounting, educational units.

Wprowadzenie

Jednostki systemu oświaty (szkoły, przedszkola itp.) wykonują szereg obowiązków, które nałożone na nie zostały przepisami prawa. Dotyczą one także organizacji rachunkowości w tych jednostkach. Specyfika rachunkowości jednostek oświatowych wynika z ich związku z budżetem jednostki macierzystej. Podstawowym celem rachunkowości jest opracowanie i przedstawienie rzetelnych oraz wiarygodnych informacji, które prezentują sytuację majątkową i finansową jednostki oświatowej. Jedną z podstawowych dziedzin rachunkowości, obok prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdań finansowych, jest inwentaryzacja, której podstawowa rola sprowadza się do zweryfikowania prawdziwości danych wynikających z ksiąg rachunkowych.

W jednostkach oświatowych zadania spełniane przez inwentaryzację są szersze niż w typowych jednostkach gospodarczych. Ustawa o finansach publicznych nakłada na kierownika jednostki (dyrektora szkoły) obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej, której celem jest m.in. ochrona zasobów jednostki, realizowana głównie poprzez inwentaryzację.

Należy podkreślić także, że w przypadku obecnej sytuacji w jednostkach oświatowych, związanej z likwidacją gimnazjów i przekształceniami prawnymi, wystąpiła konieczność przeprowadzenia inwentaryzacji dotyczącej prawidłowego przekazania majątku nowym podmiotom sektora oświatowego.

Na kierowniku jednostki ciąży obowiązek ustalenia zasad przeprowadzania inwentaryzacji, jej prawidłowego dokumentowania i rozliczania ewentualnych różnic. Zasady te muszą być zgodne z obowiązującym prawem i aktualizowane w razie potrzeby. Kierownik jednostki odpowiada również za prawidłowy dobór pracowników przeprowadzających inwentaryzację. Kontrole przeprowadzane przez Regionalne Izby Obrachunkowe w jednostkach oświatowych pokazują, że niestety często sam proces inwentaryzacji, zasady jej przeprowadzania i dokumentowania wykazują liczne usterki lub poważne błędy, za które odpowiedzialność ponosi właśnie kierownik jednostki.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie zasad związanych z przeprowadzaniem i rozliczaniem inwentaryzacji w publicznych jednostkach oświatowych. Poza metodą analizy opisowej, w artykule przedstawiono także wnioski z wywiadów pogłębionych, które przeprowadzone zostały w 2018 roku z pracownikami działów finansowo-księgowych wybranych jednostek oświatowych w gminach powiatu nowosądeckiego.

1. Uwarunkowania rachunkowości w publicznych jednostkach oświatowych

Zgodnie z przepisami ustawy o systemie oświaty, przedszkola, szkoły oraz placówki publiczne zakładane i prowadzone przez ministrów oraz jednostki samorządu terytorialnego są jednostkami budżetowymi. Jest to najstarsza i powszechnie stosowana forma organizacyjno-prawna sektora finansów publicznych w Polsce. Uregulowania prawne, które określają sposób funkcjonowania jednostek budżetowych, znajdują się w ustawie o finansach publicznych (Kaczurak-Kozak, 2016).

Jednostki budżetowe, w tym także publiczne jednostki oświatowe, gospodarują środkami publicznymi w ramach budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a podstawą ich gospodarki finansowej jest plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym. Jednostki budżetowe są włączone do budżetu (państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego) całością swoich dochodów i wydatków. Taki sposób finansowania określany jest metodą budżetowania brutto. Należy podkreślić, że wysokość wydatków publicznych jednostek oświatowych nie zależy od gromadzonych przez nie dochodów. Takie uniezależnienie wydatków od dochodów jest niezbędne w sytuacji, gdy opłaty za usługi nie pokrywają kosztów ponoszonych na ich wytworzenie (Zysnarska, 2016).

Oświatowe jednostki budżetowe prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych. Do ogólnych zasad rachunkowości zawartych w ustawie o rachunkowości należą:

- zasada kontynuacji działalności;
- zasada ciągłości;
- zasada memoriału;
- zasada współmierności;
- zasada ostrożnej wyceny;
- zasada istotności;
- zasada indywidualnej wyceny.

Poprzez przestrzeganie wymienionych zasad publiczne jednostki oświatowe realizują główną zasadę rachunkowości – zasadę rzetelnego i jasnego obrazu, która zobowiązuje jednostki do odzwierciedlania rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Oświatowe jednostki budżetowe stosują przepisy ustawy o rachunkowości z wyłączeniem rozdziałów:

- 5 „Sprawozdania finansowe jednostki”;
- 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej”;
- 7 „Badanie, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”.

W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości, wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości.

Szczególne zasady rachunkowości, obowiązujące także publiczne jednostki oświatowe, wynikają z ustawy o finansach publicznych. Zostały one określone w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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.

Szczególne zasady rachunkowości obowiązujące w publicznych jednostkach oświatowych dotyczą:

- ewidencji wykonania budżetu;
- ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym;
- ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego;
- wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów;
- sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.

Publiczne jednostki oświatowe, jako podmioty sektora finansów publicznych, zobowiązane są także do stosowania przepisów rozporządzeń wydanych na podstawie ustawy o finansach publicznych.

Jednostki oświatowe, będące jednostkami sektora finansów publicznych, stosownie do postanowień ustawy o rachunkowości mają obowiązek stworzyć dokumentację opisującą przyjęte przez nie zasady rachunkowości, zwane również polityką rachunkowości (Gaździk, Ostapowicz, 2017). W dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości każdej jednostki oświatowej muszą zostać uregulowane (Kaczurak-Kozak, 2016):

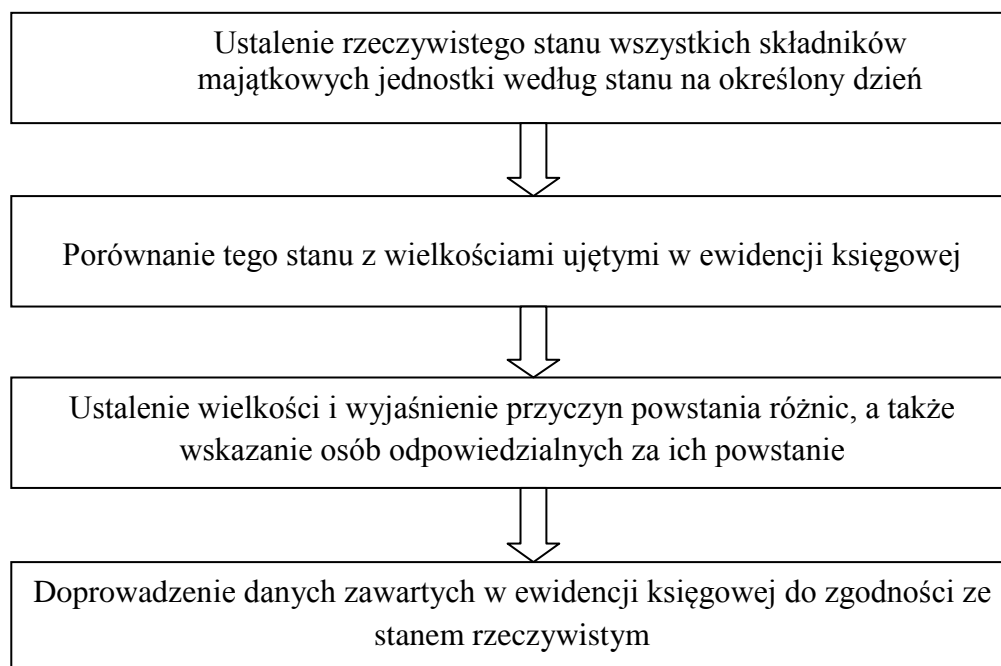
- 1) terminy trwania roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
- 2) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- 3) sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych,

- opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych;
- 4) system służący ochronie danych i zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonywanych w nich zapisów.

Jednostka oświatowa w ramach swojej polityki rachunkowości może opracować także wewnętrzne dokumenty, dotyczące m.in. zagadnień związanych z obiegiem i kontrolą dokumentów księgowych, zasadami przeprowadzania inwentaryzacji, zasadami rejestracji, wydawania oraz przechowywania druków ścisłego zarachowania, obrotu kasowego (Gaździk, Ostapowicz, 2017).

2. Istota i zakres inwentaryzacji

Okresowe przeprowadzanie inwentaryzacji wszystkich składników majątkowych jest obowiązkiem ciążącym na jednostkach zobowiązanych do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości, w tym także na publicznych jednostkach oświatowych. Czynności związane z inwentaryzacją mają na celu ustalenie rzeczywistego stanu składników majątkowych znajdujących się w posiadaniu danej jednostki organizacyjnej. W literaturze przedmiotu wskazuje się na cztery główne czynności składające się na inwentaryzację składników majątkowych jednostki (Motowilczuk, 2012). Czynności te zostały przedstawione na rysunku 1.



Rysunek 1. Czynności związane z inwentaryzacją.

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, inwentaryzacja ma za zadanie ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki w celu zaktualizowania danych ujętych w ewidencji księgowej, co ma wpływ na wycenę majątku oraz wynik finansowy jednostki, a także na rzetelność sporządzanych sprawozdań finansowych i budżetowych jednostki. Do zadań inwentaryzacji

należy też dokonanie oceny przydatności składników majątkowych w dalszej działalności jednostki oraz zabezpieczenie składników źle przechowywanych lub uszkodzonych (Świderek, 2016).

Należy także podkreślić, że w jednostkach sektora finansów publicznych przeprowadzanie inwentaryzacji jest jednym z elementów kontroli zarządczej, która ma na celu m.in. zapewnienie wiarygodności sprawozdań i ochronę zasobów. Procedura przeprowadzania inwentaryzacji, jej udokumentowanie i zasady rozliczania różnic inwentaryzacyjnych określone są przez jednostki w instrukcji inwentaryzacyjnej lub w polityce rachunkowości.

Na rzetelność inwentaryzacji ma wpływ przestrzeganie zasad jej przeprowadzania. Do najistotniejszych należą zasady (Świderek, 2016):

- terminowości, która nakazuje przeprowadzanie inwentaryzacji w terminach określonych przepisami ustawy o rachunkowości;
- częstotliwości, która odnosi się o zachowania częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji wynikającej z przepisów ustawy o rachunkowości;
- rzetelnego obrazu, polegająca na ustaleniu rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, w efekcie dokładnego pomiaru;
- podwójnej kontroli, czyli dokonania pomiaru składników majątkowych przez co najmniej dwie osoby, co pozwoli wyeliminować ewentualne nieprawidłowości;
- zamkniętych drzwi, która sprowadza się do wyłączenia, na czas inwentaryzacyjnych czynności, obrotu magazynowego, aby wyeliminować zakłócenia w przebiegu inwentaryzacji;
- kolejnych czynności, która ma związek z wykonywaniem ustalonej sekwencji czynności inwentaryzacyjnych;
- fachowości komisji spisowej, która polega na włączeniu do prac komisji inwentaryzacyjnej osób doświadczonych w zakresie czynności inwentaryzacyjnych.

Należy podkreślić, że inwentaryzacja stanowi istotny element rachunkowości i realizuje jedną z najważniejszych funkcji rachunkowości – funkcję kontrolną. Inwentaryzacja związana jest z tzw. aspektem biernym funkcji kontrolnej, czyli zapobiega nadużyciom, kradzieżom, a także niecelowemu i nieefektywnemu wykorzystaniu posiadanych składników.

3. Terminy, częstotliwość i metody inwentaryzacji

Terminy, częstotliwość i metody inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów oraz pasywów określone zostały w ustawie o rachunkowości. Biorąc pod uwagę termin przeprowadzania inwentaryzacji oraz zakres inwentaryzowanych składników, w jednostkach sektora finansów publicznych wyróżnia się inwentaryzacje (Motowilczuk, 2015):

- okresowe;
- ciągle i doraźne;
- pełne i częściowe (wrywkowe).

Inwentaryzacja okresowa polega na ustaleniu rzeczywistego stanu składników aktywów i pasywów na określony dzień. Przy inwentaryzacji okresowej przeprowadza się kontrolę rzeczywistego stanu poszczególnych rodzajów składników majątku jednostki w pewnych stałych odstępach czasu. Terminy inwentaryzacji i jej zakres wynikają z ustawy o rachunkowości. Przy przeprowadzaniu inwentaryzacji ciągłej dokonuje się weryfikacji majątku w sposób sukcesywny, tak aby w wyznaczonym okresie został on ustalony dla wszystkich składników podlegających inwentaryzacji. Inwentaryzację doraźną przeprowadza się w miarę potrzeb jednostki. Ten rodzaj inwentaryzacji stosowany jest m.in. w przypadkach zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej.

Inwentaryzacja pełna polega na ustaleniu rzeczywistego stanu wszystkich składników aktywów i pasywów, natomiast inwentaryzacja cząstkowa dotyczy tylko wybranych składników majątkowych (Motowilczuk, 2015).

Przeprowadzana w jednostce oświatowej inwentaryzacja może mieć zatem charakter inwentaryzacji okresowej (np. rocznej) lub doraźnej (okolicznościowej). Poza inwentaryzacją wynikającą z wewnętrznych potrzeb jednostki, może ona być także przeprowadzana na podstawie decyzji innych organów (zewnętrznych w stosunku do jednostki), m.in. organu kontrolnego (Świderek 2016).

W ustawie o rachunkowości określono, że inwentaryzację należy przeprowadzać na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Jednocześnie ustawa dopuszcza możliwość stosowania uproszczeń dotyczących zarówno terminów, jak też częstotliwości inwentaryzacji określonych składników aktywów i pasywów (Chałupczak, 2013). Obowiązujące terminy inwentaryzacji przedstawione zostały w tabeli 1.

Tabela 1
Terminy przeprowadzania inwentaryzacji

Termin i częstotliwość inwentaryzacji	Składniki objęte inwentaryzacją
Na ostatni dzień roku obrotowego	<ul style="list-style-type: none"> – aktywa pieniężne, papiery wartościowe w formie materialnej, – pożyczki i kredyty,
Raz w roku	<ul style="list-style-type: none"> – zapasy towarów i materiałów (opakowań) objęte ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki, – zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną,
Raz w ciągu 2 lat	<ul style="list-style-type: none"> – zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objęte ewidencją ilościowo-wartościową,
Raz w ciągu 4 lat	<ul style="list-style-type: none"> – środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym oraz nieruchomości zaliczane do inwestycji, – maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, znajdujące się na terenie strzeżonym,
Na ostatni dzień roku obrotowego, tj. na 31 grudnia, inwentaryzacja dokonywana jest każdego roku, przy czym może zostać rozpoczęta 1 października roku poprzedniego i zakończona do 15 stycznia roku następnego	<ul style="list-style-type: none"> – środki trwałe znajdujące się na terenie niestrzeżonym, – środki trwałe do których dostęp jest znacznie utrudniony, grunty oraz prawa zaliczane do nieruchomości, – maszyny i urządzenia zaliczane do środków trwałych w budowie, znajdujące się na terenie niestrzeżonym, – wartości niematerialne i prawne, – zapasy materiałów znajdujące się na składowisku strzeżonym i objęte ewidencją ilościowo-wartościową, – składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone jednostce do używania, – należności, w tym udzielone pożyczki, – należności i zobowiązania wobec pracowników, – należności i zobowiązania z tytułów publiczno-prawnych, – należności sporne i wątpliwe, – należności wobec podmiotów nieprowadzących ksiąg rachunkowych, – pozostałe aktywa i pasywa, m.in. rozliczenia międzyokresowe przychodów i kosztów.

Zródło: *Rachunkowość jednostek oświatowych 2017. Praktyczne wskazówki, jak prowadzić księgowość i zarządzać finansami w placówkach oświatowych* (s. 34), I. Świderek, 2016, Warszawa: Wydawnictwo Wiedza i Praktyka Sp. z o.o.; Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.).

Pełną inwentaryzację wszystkich składników aktywów i pasywów należy przeprowadzić także na dzień zakończenia działalności przez jednostkę oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan upadłości lub ogłoszenia upadłości. W podanych dwóch sytuacjach ustawa o rachunkowości przewiduje też możliwość odstąpienia od przeprowadzania inwentaryzacji (Motowilczuk, 2012).

W jednostce oświatowej składniki aktywów i pasywów inwentaryzowane są w drodze:

- spisu z natury;
- potwierdzenia stanu (uzgodnienia sald);
- weryfikacji z dokumentami.

Spis z natury polega na przeliczeniu lub pomiarze składników majątku, wycenie tych ilości, porównanie otrzymanych wielkości z danymi ewidencji księgowej oraz rozliczenie ewentualnych różnic. W trakcie czynności związanych ze spisem z natury ocenie poddawany jest również stan składników majątku jednostki, a także ich przydatność w dalszej działalności jednostki oświatowej. Spis z natury jest podstawową metodą inwentaryzacji w zakresie rzeczowych aktywów trwałych oraz obrotowych i może być przeprowadzany przez komisję inwentaryzacyjną i/lub zespoły spisowe. Zwykle w jednostkach dużych lub takich, w których składniki majątkowe są rozproszone, spis z natury przebiega szybciej, gdy jest prowadzony przez kilka zespołów spisowych równocześnie. W małych jednostkach, które dysponują niewielkim majątkiem, spis z natury może być przeprowadzony sprawnie przez komisję inwentaryzacyjną bez potrzeby powoływania zespołów spisowych (Motowilczuk, 2012).

Potwierdzenie stanu (uzgodnienie sald) polega na uzyskaniu od kontrahentów i banków pisemnego potwierdzenia prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych stanu oraz wyjaśnieniu i rozliczeniu ewentualnych różnic. Stroną występującą o potwierdzenie salda jest wierzyciel, a brak odpowiedzi dłużnika oznacza, że saldo jest ciągle saldem niepotwierdzonym, w stosunku do którego jednostka oświatowa nie ma pewności, że jest prawidłowe. W sytuacji braku potwierdzenia salda ze strony kontrahenta należy przeprowadzić inwentaryzację rozrachunku w drodze weryfikacji jego wartości (Świderek, 2016). W przypadku uzgodnienia sald środków pieniężnych, które znajdują się na rachunkach bankowych, jednostka oświatowa nie musi występować do banku o potwierdzenie salda. Bank ma obowiązek potwierdzenia sald, zgodnie ze stanem na ostatni dzień roku obrachunkowego, bez wezwania jednostki.

Weryfikacja z dokumentami polega na sprawdzeniu poprawności stanu wszystkich tych składników, które nie były inwentaryzowane metodami spisu z natury i potwierdzenia sald. Podstawą tej metody inwentaryzacji jest porównanie dokonanych zapisów w księgach rachunkowych z dokumentami źródłowymi lub wtórnymi. W przypadku stwierdzenia rozbieżności, konieczne jest dokonanie odpowiednich zapisów korygujących w księgach rachunkowych.

Metody przeprowadzania inwentaryzacji w jednostkach oświatowych oraz objęte nimi składniki aktywów i pasywów przedstawione zostały w tabeli 2.

Tabela 2

Metody przeprowadzania inwentaryzacji i objęte nimi aktywa i pasywa

Metody inwentaryzacji	Składniki aktywów i pasywów
Spis z natury	<ul style="list-style-type: none"> – aktywa pieniężne (z wyjątkiem środków zgromadzonych na rachunkach bankowych), – papiery wartościowe w postaci materialnej, – rzeczowe składniki aktywów obrotowych, – środki trwale (poza tymi, do których dostęp jest utrudniony i gruntami), – maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, – nieruchomości stanowiące inwestycje, – aktywa będące własnością innych jednostek,
Potwierdzenie stanu	<ul style="list-style-type: none"> – aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki, – papiery wartościowe w postaci zdematerializowanej, – należności, w tym z tytułu udzielonych pożyczek, – własne składniki aktywów powierzone kontrahentom,
Weryfikacja z dokumentami	<ul style="list-style-type: none"> – grunty i środki trwale, do których dostęp jest utrudniony, – należności sporne i wątpliwe, – należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, – należności i zobowiązania o charakterze publicznoprawnym, – inne aktywa i pasywa, które nie były objęte spisem z natury i potwierdzeniem sald.

Zródło: opracowanie własne na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.).

Główną czynnością na etapie przygotowania inwentaryzacji jest wydanie przez kierownika jednostki oświatowej zarządzenia w sprawie inwentaryzacji. Podstawą wydania tego zarządzenia jest ustawa o rachunkowości, a także obowiązująca w jednostce instrukcja inwentaryzacyjna, która powinna określać zasady przeprowadzania inwentaryzacji w jednostce oświatowej, m.in.: podstawowe pojęcia z zakresu inwentaryzacji, przyjęte metody inwentaryzacji, wzór zarządzenia dotyczącego inwentaryzacji, opis przeprowadzania inwentaryzacji oraz zasady ustalania i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych (Świderek, 2016).

4. Różnice inwentaryzacyjne i ich księgowe rozliczanie w publicznych jednostkach oświatowych

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, przeprowadzenie oraz wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. W przypadku stwierdzenia różnic inwentaryzacyjnych, jednostka oświatowa ma obowiązek je zaewidencjonować, wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku, którego dotyczyła inwentaryzacja.

Powstałe różnice inwentaryzacyjne mogą mieć postać (Winkowska-Zakrzewska, 2014):

- nadwyżki – gdy rzeczywisty stan składników aktywów i pasywów jest wyższy od stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych;
- niedoboru – gdy rzeczywisty stan aktywów i pasywów jest niższy od stanu wykazanego w księgach rachunkowych;
- szkody – gdy wystąpiła utrata wartości użytkowej danego składnika majątku (częściowa lub całkowita);
- ubytków naturalnych mieszczących się w granicach limitów.

Niedobory ujawnione w drodze inwentaryzacji można podzielić na niedobory zawinione oraz niedobory niezawinione.

Niedobory zawinione powstają m.in. w wyniku kradzieży, zaniedbań ze strony osoby materialnie odpowiedzialnej czy niewłaściwego zabezpieczenia danego składnika majątku. Gdy osoba materialnie odpowiedzialna za powierzony jej składnik majątku wyraża zgodę na pokrycie powstałego niedoboru, wtedy mamy do czynienia z niedoborem bezspornym. W sytuacji, gdy osoba materialnie odpowiedzialna za powstały niedobór nie wyraża zgody na pokrycie kosztów niedoboru mamy do czynienia z niedoborem spornym. Wtedy kierownik jednostki powinien podjąć decyzję o dochodzeniu od osoby odpowiedzialnej wartości niedoboru i skierowaniu sprawy do sądu. Należy podkreślić, że to kierownik jednostki oświatowej podejmuje decyzję w sprawie odpowiedzialności osoby materialnie odpowiedzialnej za powierzone jej mienie szkoły (Winkowska-Zakrzewska, 2014).

Niedobory niezawinione powstają z przyczyn niezależnych od osoby materialnie odpowiedzialnej za powierzone jej mienie. Niedoborami niezawinionymi są m.in. niedobory powstałe w wyniku zdarzeń losowych, błędów w dokumentacji lub błędnych pomiarów, powstania ubytku naturalnego mieszczącego się w granicach ustalonych przez placówkę oświatową (Chałupczak, 2013).

Jednostka oświatowa może kompensować niedobory nadwyżkami. W drodze kompensaty nie można rozliczać niedoborów środków trwałych oraz niedoborów, które powstały z winy osoby materialnie odpowiedzialnej. Dodatkowo możliwość dokonania kompensaty uzależniona jest od spełnienia pewnych warunków:

- 1) różnice zostały ujawnione w trakcie przeprowadzania tego samego spisu;
- 2) różnice dotyczą tej samej osoby materialnie odpowiedzialnej;
- 3) nadwyżki i niedobory powstały w podobnych asortymentach.

Dokonując kompensaty składników majątkowych, uwzględnia się mniejszą ilość oraz niższą cenę, co w praktyce powoduje, że po dokonanej kompensacie mogą pozostać różnice ilościowe i/lub wartościowe.

Do ewidencji różnic inwentaryzacyjnych służy konto 240 „Pozostałe rozrachunki”. Sposób ewidencji różnic inwentaryzacyjnych przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3

Sposób ujęcia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych jednostki oświatowej

Treść operacji	Strona WN	Strona MA
Wyksięgowanie niedoborów poszczególnych składników majątku	240 „Pozostałe rozrachunki”	Konta składników majątku: 011 „Środki trwałe”, 013 „Pozostałe środki trwałe” 014 „Zbiory biblioteczne” (z uwzględnieniem zapisów na kontach 071, 072), 020 „WNIp”, 101 „Kasa”, 310 „Materiały”, 330 „Towary”
Wyksięgowanie niedoborów poszczególnych składników produkcyjnych	240 „Pozostałe rozrachunki”	600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”
Ubytki naturalne (w granicach ustalonych norm)	Konta zespołu 4	240 „Pozostałe rozrachunki”
Nadwyżki określonych składników	Konta odpowiednich składników: 101 „Kasa”, 310 „Materiały”, 330 „Towary”	240 „Pozostałe rozrachunki”
Niedobory spowodowane zdarzeniami nadzwyczajnymi	761 „Pozostałe koszty operacyjne”	240 „Pozostałe rozrachunki”
Ubytki przekraczające normy	761 „Pozostałe koszty operacyjne”	240 „Pozostałe rozrachunki”
Korekta roszczenia z tytułu niedoboru (nadwyżka kwoty roszczenia nad wyceną)	240 „Pozostałe rozrachunki”	840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”
Niedobory zawinione (bezsporne)	234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”	240 „Pozostałe rozrachunki”
Korekta roszczenia z tytułu niedoboru	761 „Pozostałe koszty operacyjne”	240 „Pozostałe rozrachunki”
Pozostałe nadwyżki	240 „Pozostałe rozrachunki”	760 „Pozostałe przychody operacyjne”
Nadwyżka środka trwałego	011 „Środki trwałe”, 013 „Pozostałe środki trwałe”	240 „Pozostałe rozrachunki”
Kompensowanie niedoboru nadwyżkami	240 „Pozostałe rozrachunki”	240 „Pozostałe rozrachunki”

Źródło: *Rachunkowość jednostek oświatowych 2017. Praktyczne wskazówki, jak prowadzić księgowość i zarządzać finansami w placówkach oświatowych* (s. 61-62), I. Świderek, 2016, Warszawa: Wydawnictwo Wiedza i Praktyka Sp. z o.o.

Proces związany z inwentaryzacją kończy się w chwili podpisania przez kierownika jednostki dokumentacji inwentaryzacyjnej oraz wprowadzeniem do ksiąg rachunkowych jednostki zapisów związanych z wynikami inwentaryzacji i jej rozliczeniem. Należy podkreślić, że brak rozliczenia inwentaryzacji jest przyczyną nieosiągnięcia podstawowego celu inwentaryzacji, czyli porównania stanu rzeczywistego ze stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych oraz ustalenia i wyceny różnic.

Za należyte przygotowanie, przeprowadzenie i rozliczenie wyników inwentaryzacji odpowiada kierownik placówki oświatowej. Wynika to z faktu, że ustawa o rachunkowości wskazuje kierownika jednostki jako osobę odpowiedzialną za wykonanie obowiązków w zakresie

rachunkowości. Uchybienie wytycznym zawartym w ustawie o rachunkowości w zakresie inwentaryzacji grozi sankcjami karnymi. Jednak odpowiedzialność może być także wyciągnięta na podstawie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w której określono, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:

- zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji;
- zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji;
- przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości;
- rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

Sankcjom karnym podlegają zatem wszelkie odstępstwa od warunków inwentaryzacji określonych w przepisach ustawy o rachunkowości. Dotyczy to zarówno przeprowadzania inwentaryzacji, jak również rozliczania różnic inwentaryzacyjnych.

5. Najczęściej popełniane błędy w czasie inwentaryzacji w jednostkach oświatowych

Na dyrektorach jednostek oświatowych ciąży odpowiedzialność związana nie tylko z zapewnieniem prawidłowego funkcjonowania jednostki od strony organizacyjnej, ale również finansowo-księgowej. Ustawa o rachunkowości w art. 4 pkt 5 stanowi, że kierownik jednostki nie może przenieść obowiązku związanego ze spisem z natury na inną osobę. Główny księgowy, w przypadku przyjęcia odpowiedzialności w zakresie rachunkowości, odpowiada za przeprowadzenie inwentaryzacji za pomocą potwierdzenia sald oraz weryfikację sald aktywów i pasywów.

Regionalne Izby Obrachunkowe, dokonując kompleksowych kontroli prawidłowości prowadzonej gospodarki finansowej, zawsze weryfikują prawidłowość dokonywanej w jednostce inwentaryzacji, często jednak wskazują na błędy w tym zakresie. Na podstawie przeprowadzonych wywiadów z pracownikami działów finansowo-księgowych zajmujących się obsługą szkół i przedszkoli problem ten jawi się jako jeden z ważniejszych.

Wadliwa inwentaryzacja, przeprowadzona niezgodnie z zasadami rachunkowości i nieterminowo, stanowi czyn naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W jednostkach budżetowych jest to jedna z najcięższych konsekwencji, jakie mogą spotkać kierownika jednostki i głównego księgowego.

Ustawa o rachunkowości reguluje podstawowe kwestie związane z przeprowadzaniem inwentaryzacji, choć i tak zdarzają się nieprawidłowości. Błędy związane z inwentaryzacją dotyczą: dokumentacji, ogólnego przebiegu inwentaryzacji, przebiegu spisów, przebiegu potwierdzenia sald, przeprowadzania weryfikacji, rozliczenia inwentaryzacji.

Do najczęstszych błędów popełnianych w czasie inwentaryzacji w jednostkach oświatowych, ujawnionych podczas czynności kontrolnych, należą:

- brak odpowiednich wewnętrznych regulacji, normujących zasady przygotowania, przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji;
- brak szkoleń dla komisji inwentaryzacyjnej;
- niezachowanie ustawowych terminów;
- nieustalenie stanu materiałów i towarów wydanych, nieużytych, a zaliczonych w koszty w momencie zakupu oraz brak korekty kosztów;
- nieinwentaryzowanie majątku obcego;
- niewyjaśnianie wyników inwentaryzacji w okresie, którego dotyczą.

W jednostkach oświatowych, w kontekście inwentaryzacji księgozbioru, pojawia się także problem skontrum materiałów bibliotecznych, które – zgodnie z rozporządzeniem Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych – polega na porównaniu zapisów inwentarzowych ze stanem faktycznym oraz stwierdzeniu i wyjaśnieniu różnic oraz ustaleniu ewentualnych braków. Skontrum przeprowadza się co najmniej raz na 5 lat. Pracownicy jednostek oświatowych zastanawiają się, czy protokół komisji skontrolującej można uznać za inwentaryzację księgozbioru wymaganego ustawą o rachunkowości. W myśl jednak przepisów ustawy o rachunkowości, księgozbiory objęte ewidencją księgową, mające cechy środków trwałych, inwentaryzuje się na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Księgozbiory znajdują się z reguły na terenie strzeżonym, więc można stosować częstotliwość inwentaryzacji raz na 4 lata. Inwentaryzację środków trwałych przeprowadza się drogą spisu z natury, wycenia się spisane ilości, porównuje wartość z danymi z ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnia i rozlicza ewentualne różnice. Z tego też względu nie można utożsamiać wymagań ustawy o rachunkowości w zakresie inwentaryzacji księgozbioru ze skontrum. Można natomiast wykorzystać dobrze udokumentowane skontrum w inwentaryzacji księgozbioru.

Kierownicy jednostek oraz pracownicy działów finansowo-księgowych jednostek oświatowych, z którymi przeprowadzono wywiady, akcentowali też konieczność zmiany techniki przeprowadzania inwentaryzacji i jej uwspółcześnienia. W dużych jednostkach oświatowych inwentaryzacja dokonywana za pomocą spisu z natury przeprowadzana bywa wciąż przy wykorzystaniu starych technik, tj. papierowych arkuszy spisowych przy oznaczaniu składników poddawanych spisowi z natury techniką opisu każdego składnika niezmywalnym pisakiem. Obecnie można ułatwić i przyspieszyć inwentaryzację dzięki systemowi kodów kreskowych i „ometkowaniu” każdego składnika poddawanego spisowi. Składnik taki otrzymuje kod liczbowy przypisany do kodu kreskowego. Do przeprowadzania spisu wykorzystuje się czytnik kodów kreskowych, który skanuje kody. W dalszym etapie dane z czytnika przegrywane są do programu finansowo-księgowego, który dokonuje weryfikacji, wskazując na ewentualne różnice inwentaryzacyjne. Narzędzie to w ocenie pracowników działów finansowo-księgowych jest bardzo użyteczne, przyspiesza wymiennie prace przy przeprowadzaniu inwentaryzacji. Niestety jest to narzędzie kosztowne w zakupie. Jednostka musi zakupić program, czytnik i drukarkę kodów kreskowych. W jednostkach dużych, posiadających liczne środki trwałe, jest to jednak narzędzie bardzo pomocne i chętnie stosowane. Można przyjąć, że w przyszłości proces przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji będzie coraz bardziej poddawany procesowi informatyzacji, co powinno z kolei przełożyć się na mniejszą liczbę błędów występujących w tak ważnym procesie, jakim jest inwentaryzacja składników majątku.

Podsumowanie

Konieczność przeprowadzania inwentaryzacji składników majątkowych jednostki oświatowej jest wymogiem formalnym, wynikającym z przepisów ustawy o rachunkowości. Ustawa ta wskazuje tylko ogólne zasady przeprowadzania inwentaryzacji, tj. metody inwentaryzacji i terminy jej przeprowadzania, a pozostałe kwestie związane z przeprowadzaniem inwentaryzacji jednostka oświatowa powinna ustalić samodzielnie w tzw. instrukcji inwentaryzacyjnej.

Inwentaryzacja jest także istotnym elementem prawidłowo prowadzonej gospodarki, który powala sprawować kontrolę nad zasobami majątkowymi w jednostkach oświatowych. Czynności wynikające z procesem inwentaryzacji są jednak bardzo czasochłonne, dlatego powinny zostać rozpoczęte na tyle wcześnie, aby zakończyć proces inwentaryzacji do 15 dnia po dniu

bilansowym oraz rozliczyć inwentaryzację w terminie do 85. dnia po dniu bilansowym. W tym terminie, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, jednostki zobowiązane są sporządzić ostatecznie zestawienie obrotów i sald za rok poprzedni.

Inwentaryzacja stanowi istotną i często nieprawidłowo prowadzoną część zadań, za które odpowiada kierownik jednostki, ponosząc odpowiedzialność za organizację procesu inwentaryzacji, nadzór nad jej przebiegiem oraz prawidłowym sposobem rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Bibliografia

- Chałupczak, J. (2013). *Rachunkowość finansowa*. Gdańsk: ODDK Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa.
- Gaździk, E., Ostapowicz, E. (2017). *Polityka rachunkowości 2017 z komentarzem do planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*. Warszawa: Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
- Kaczurak-Kozak, M. (2016). *Rachunkowość jednostek oświatowych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Motowilczuk, I. (2012). Inwentaryzacja 2012 w pytaniach i odpowiedziach. *Poradnik Rachunkowości Budżetowej*, 11, 7-92.
- Motowilczuk, I. (2015). *Inwentaryzacja w jednostkach sektora finansów publicznych – przeprowadzanie, rozliczanie i dokumentowanie*. Warszawa: INFOR PL S.A.
- Rozporządzenie ministra rozwoju i finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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 2017 r., poz. 1911 ze zm.).
- Świderek, I. (2016). *Rachunkowość jednostek oświatowych 2017. Praktyczne wskazówki, jak prowadzić księgowość i zarządzać finansami w placówkach oświatowych*. Warszawa: Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2017 r., poz. 1311 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.).
- Winkowska-Zakrzewska, U. (red.). (2014). *Rachunkowość i podatki w publicznych jednostkach oświaty*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.