

Dorota Gertruda Klawikowska

ROLA INWENTARYZACJI W SYSTEMIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ W POWIATOWYM URZĘDZIE PRACY W KOŚCIERZYNIE

Streszczenie

Inwentaryzacja postrzegana jest jako czynność wymagająca angażowania dużej ilości czasu, wiążąca się z dodatkowymi obowiązkami, nakładanymi na służby księgowo oraz osoby biorące udział w jej przebiegu. Kожarzy się z powinnością sprawdzenia stanu aktywów i pasywów przed ich wyceną, sporządzeniem sprawozdań oraz zamknięciem ksiąg rachunkowych. Pomija się natomiast korzyści płynące z informacji uzyskiwanych przez kadrę zarządzającą podczas jej realizacji. W niniejszym artykule zbadano istotność roli, wypełnianej przez inwentaryzację w systemie kontroli zarządczej, funkcjonującej w jednostkach publicznych. Przeprowadzone badania oparto na analizie aktów prawnych i literatury, dotyczących badanego obszaru oraz danych udostępnionych przez podmiot badawczy – Powiatowy Urząd Pracy w Kościerzynie.

W teoretycznej części artykułu zawarto zasady funkcjonowania kontroli zarządczej, ze wskazaniem odpowiedzialności za sprawność jej działania na poszczególnych poziomach kontroli. Wyszczególniono dodatkowe funkcje inwentaryzacji, przedstawiono przykłady informacji z niej płynących oraz ujawniono ryzyka zakłócające jej przebieg.

W części empirycznej artykułu dokonano analizy porównawczej zasad wprowadzonych wewnętrznymi zarządzeniami oraz stosowanej praktyki w badanej jednostce, z obowiązującymi standardami kontrolnymi. W realizacji niniejszego celu przedmiotem badania zostały objęte 22 standardy zarządcze, ujęte w 5 grup kontrolnych. W wyniku przeprowadzonej analizy udowodniono, iż prawidłowe wypełnienie założeń wynikających ze standardów jest możliwe bez definiowania specjalnych zapisów, odnoszących się bezpośrednio do inwentaryzacji w wewnętrznym zarządzeniu dotyczącym kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: inwentaryzacja, zarządzanie, kontrola, kontrola zarządcza, standardy kontroli.

THE ROLE OF INVENTORY IN THE MANAGEMENT CONTROL SYSTEM AT THE POWIAT LABOR OFFICE IN KOŚCIERZYNA

Abstract

Inventory is perceived as an activity that requires a large amount of time, involves additional duties imposed on accounting services and people participat-



ing in its course. It is associated with the obligation to check the state of assets and liabilities before their valuation, preparation of reports and closing the books of accounts. However, the benefits of information obtained by the management during its implementation are ignored. This article examines the significance of the role fulfilled by the inventory in the management control system functioning in public entities. The conducted research was based on the analysis of legal acts and literature concerning the studied area and data provided by the research entity – the Poviator Labor Office in Kościerzyna.

The theoretical part of the article contains the principles of management control operation, with an indication of responsibility for the efficiency of its operation at individual levels of control. Additional functions of the inventory are specified, examples of information flowing from it are presented, and risks disrupting its course are revealed.

In the empirical part of the article, a comparative analysis of the principles introduced by internal regulations and the practice applied in the audited entity was made with the applicable control standards. To achieve this goal, the study covered 22 management standards, grouped into 5 control groups. As a result of the analysis, it was proved that the correct fulfilment of the assumptions resulting from the standards is possible without defining special provisions directly relating to the inventory in the internal management control ordinance.

Keywords: inventory, management, control, management control, control standards.

Wstęp

Prowadzenie działalności gospodarczej wiąże się z angażowaniem majątku oraz z dążeniem do osiągnięcia zamierzonych wyników w postaci celu operacyjnego, jakim jest zysk, czy strategicznego, którym jest wzrost wartości firmy. Nieco inne spojrzenie na strategię mają osoby zarządzające jednostkami sektora publicznego. Jednostki te, często nie generują żadnych dochodów, gdyż zostały powołane do pełnienia funkcji publicznych – służyć mają społeczeństwu, zaspokajając jego potrzeby. Jednak mienie powierzone tym jednostkom jest mieniem publicznym, stąd też potrzebna jest szczególna dbałość o jego ochronę. W przypadku jednostek budżetowych – jaką jest również Powiatowy Urząd Pracy w Kościerzynie (PUP, Urząd), będący podmiotem niniejszej analizy – odpowiedzialność za zarządzanie oraz racjonalne wykorzystanie powierzonego mienia spada na jego dyrektora. Nadzór natomiast nad efektywnością tego działania leży w gestii jednostki nadrzędnej – w tym przypadku Starostwa Powiatowego w Kościerzynie. Dyrektor odpowiedzialny jest za całokształt polityki rachunkowości oraz funkcjonowanie w podmiocie kontroli zarządczej. Do 2009 roku jednostki publiczne realizowały swoje zadania opierając się na kontroli finansowej. W 2009 roku następuje „rozszerzenie” kontroli sprawowanej w tychże jednostkach poprzez zdefiniowanie nowych funkcji kontrolnych pod

nazwą kontroli zarządczej i wytyczenie przez Ministra Finansów standardów jej funkcjonowania. Jednym ze standardów kontrolnych jest ochrona zasobów podmiotu gospodarującego. Ochrona ta możliwa jest między innymi poprzez przeprowadzanie w jednostce inwentaryzacji. Celem artykułu jest prezentacja roli, którą pełni inwentaryzacja w systemie kontroli zarządczej, przyczyniając się zarówno do ochrony zasobów oraz ich racjonalnego wykorzystania. Literatura przedmiotu ukazuje wprawdzie funkcje pełnione przez inwentaryzację, jest to jednak często ogólny zarys. Realizując cel główny artykułu postawiono hipotezę, iż brak ujęcia w wewnętrznych zarządzeniach, traktujących o kontroli zarządczej, zapisów poświęconych inwentaryzacji, nie stanowi przeszkód w jej prawidłowym funkcjonowaniu. Dla potwierdzenia postawionego wniosku zastosowano metodę badawczą w postaci analizy porównawczej standardów kontroli zarządczej z wewnętrznymi zarządzeniami Urzędu oraz stosowanej praktyki w tym obszarze. Realizując niniejszy cel uzyskano dodatkowy walor, wynikający z przeprowadzonego badania, a mianowicie ukazano praktyczne wykorzystanie standardów kontroli w przebiegu i procesie rozliczenia inwentaryzacji.

1. Kontrola zarządcza w jednostkach publicznych

System kontroli – funkcjonujący w polskim sektorze publicznym – został ukształtowany między innymi poprzez wymogi stawiane krajom kandydującym do Unii Europejskiej. Dostosowanie polskich przepisów do zasad zdefiniowanych w Publicznej Kontroli Finansowej (PIFC) miało za zadanie głównie wprowadzenie nadzoru nad prawidłowością wykorzystania środków publicznych, zaś ich ewolucja nadała ramy obowiązującym obecnie wymogom w zakresie kontroli zarządczej¹. Podbudową obecnego systemu było wprowadzenie w 2001 roku do finansów publicznych pojęcia audytu oraz kontroli finansowej za pomocą ustawy zmieniającej obowiązującą wówczas Ustawę o finansach publicznych². Kolejne uregulowania rozszerzały natomiast ich zakres i wprowadzały standardy funkcjonowania. Kluczowym momentem było określenie w 2009 roku w Ustawie o finansach publicznych³ (uofp) definicji samej kontroli zarządczej. Nie bez znaczenia są ponadto komunikaty Ministra Finansów wprowadzające standardy kontroli zarządczej⁴, jej

¹ Wojciechowska A., *Kontrola zarządcza a kontrola wewnętrzna – podobieństwa i różnice*, [w:] *Kontrola, audyt, rachunkowość i finanse – praktyczne rozwiązania*, red. nauk. T. Gabrusewicz, K. Marchewka-Bartkowiak, M. Wiśniewski, CeDeWu, Warszawa 2015, s. 208–209.

² Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, Dz. U. 2001 Nr 102, poz. 1116.

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych t.j. Dz. U. 2019, poz. 869 z późn. zm.

⁴ Komunikat Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 30 czerwca 2006 r. Nr 7, poz. 58.

samooceny⁵, a także dotyczące wskazówek umiejętnego planowania i określania ryzyka⁶ w różnych obszarach działania podmiotu.

Biorąc pod uwagę proces kształtowania kontroli zarządczej można stwierdzić, iż dotyczy ona dwóch poziomów, wskazanych w art. 69 uofp, przy czym jeden z nich odnosi się do jednostek z zakresu sektora finansów publicznych, kolejny zaś do administracji zarówno rządowej, jak i samorządowej⁷. Na każdym z poziomów wskazano osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli, co prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Poziomy kontroli zarządczej i zakres odpowiedzialności za jej działanie.

Poziom kontroli	Obszar działania	Zadania	Osoby odpowiedzialne za sprawne działanie
Poziom II	Poszczególne działy administracji rządowej.	Efektywność zarządzania, zarówno w dziale administracji rządowej (działanie ministra), jak i samego ministerstwa (działanie kierownika podmiotu).	- kierujący działami ministrowie,
	Jednostki samorządowe: - gminy wiejskie, - gminy miejskie, - powiaty, - województwa.	Adekwatność i skuteczność sprawowanej kontroli w organach oraz jednostkach samorządu terytorialnego.	- wójtowie, - burmistrzowie i prezydenci miast, - starości, - marszałkowie województw
Poziom I	Jednostki z zakresu sektora finansów publicznych.	Zapewnienie sprawności oraz skuteczności działania kontroli zarządczej w kierowanej jednostce.	- kierownicy jednostek samorządowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Winiarska K., Postuła M., *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych*, [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. nauk. K. Winiarska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 43.

⁵ Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 11 marca 2011 r. Nr 2, poz. 11.

⁶ Komunikat Nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 18 grudnia 2012 r., poz. 56.

⁷ Patrz art. 69 ust. 3 i 4 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, op. cit.

Analiza tabeli 1 pozwala stwierdzić, iż za funkcjonowanie kontroli zarządczej na poziomie jednostki budżetowej odpowiedzialny jest jej kierownik. Odpowiedzialność ta wynika zarówno z art. 69 ust. 1 uofp, jak i z art. 53. ust. 1 tej samej ustawy, w którym to artykule wskazuje się kierownika, jako osobę odpowiedzialną za całą gospodarkę finansową podmiotu⁸. Istnieje, co prawda możliwość przypisania niektórych uprawnień pracownikom jednostki, jednak fakt ten nie zwalnia kierownika z odpowiedzialności w tym zakresie. Tworzenie zasad kontroli w organizacji winno uwzględniać jej specyfikę oraz stopień obciążenia pracowników wykonywanymi zadaniami. Objęcie kontrolą wszystkich zadań wypełnianych przez cały zatrudniony zespół – wpływa na skuteczność sprawowanej kontroli⁹. Na kształt i sprawność działania kontroli, która przez swą bezstronność daje wysoki stopień wiarygodności oraz realizacji wytyczonych celów, wpływa między innymi:

- wielkość podmiotu,
- status prawny oraz przynależność instytucjonalna,
- struktura organizacyjna,
- sposób planowania oraz zorganizowania pracy, a także stosowane metody zarządzania¹⁰.

Zgodnie z tym założeniem kontrola zarządcza może, a w zasadzie powinna różnić się w poszczególnych jednostkach. Funkcje kontrolne mogą być sprawowane przez:

- zespół kontrolny, który składa się z członków organizacji wywodzących się z różnych komórek organizacyjnych (kontrola funkcjonalna),
- wyodrębnioną w strukturze jednostki komórkę kontrolną (kontrola instytucjonalna),
- wszystkich pracowników zatrudnionych w podmiocie (samokontrola)¹¹.

Ostatni z wymienionych modeli byłby w jednostce ideałem, gdyż umożliwiałby zapobieżenie działaniom niepożądanym oraz uchronił przed ich konsekwencjami¹².

Zdaniem E. Kuklińskiej i A. Dornfeld niezwykle istotnym aspektem w zarządzaniu jest informowanie pracowników o celach organizacji, przypisanych im zadaniach, a co się z tym wiąże – działaniu sprawnych kanałów komunikacji wewnętrznej¹³. Konkludując – znajomość misji jednostki oraz określenie jej celów (na minimum roczny okres) pozwala w sposób prawidłowy zarządzać

⁸ Sołtyk P., *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych, projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 58–59 i 61.

⁹ http://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/48-2011/FRFU-48-247.pdf, [dostęp 26.06.2019].

¹⁰ Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003, s. 270.

¹¹ Ibidem, s. 271.

¹² Kuc B.R., *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009, s. 24.

¹³ Kuklińska E., Dornfeld A., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2015, s. 77.

ryzykiem¹⁴. Sprawność działania systemu kontroli zarządczej pomaga te ryzyka eliminować, a podejście kierownictwa do inwentaryzacji jest związane ze stylem zarządzania stosowanym w jednostce¹⁵.

2. Inwentaryzacja narzędziem kontroli zarządczej

Jednym z elementów rachunkowości, wyszczególnionym w Ustawie o rachunkowości (UoR), jest inwentaryzacja¹⁶. Ustawa, w rozdziale 3, wymienia sposoby oraz terminy jej przeprowadzenia. Z uwagi na to, iż UoR pomija organizację procesu inwentaryzacji w praktyce, jednostki opierają swoje działania na rozwiązaniach i procedurach, które zostały wypracowane w ramach norm zwyczajowych, panujących w organizacji, jak również na doświadczeniu zatrudnionej kadry¹⁷. Specyficznymi elementami, które pomagają jednostkom uporządkować zadania związane z przeprowadzonymi pracami, są wszelkiego rodzaju instrukcje i zarządzenia, jak wewnętrzna instrukcja inwentaryzacyjna¹⁸. W jednostkach, które utrzymują zapasy materiałów, towarów, jak również wyrobów gotowych i półproduktów niezwykle przydatne przy dokonywaniu spisu z natury są wskazówki zawarte w Stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości¹⁹. Wskazówki te dotyczą zarówno wyjaśniania problemów merytorycznych, jak i zawierają opis dobrych praktyk stosowanych przy spisie zapasów z natury.

W jednostkach sektora finansów publicznych inwentaryzacja wypełnia bardzo istotną rolę, gdyż zarządzanie mieniem publicznym związane jest tu bezpośrednio z funkcjami kontrolnymi, w związku z tym inwentaryzacja powinna objąć ogół składników majątku, jak i źródeł ich finansowania²⁰. Traktowanie inwentaryzacji, jako niezwykle mocnego narzędzia kontroli zarządczej, wynika wprost z art. 68 uofp, który wskazuje ochronę zasobów, jako jeden z jej

¹⁴ http://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/72-2014/FRFU-72-87.pdf, [dostęp 22.06.2019].

¹⁵ http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/czasopisma/zeszyty_naukowe_studia_i_prace_kzif/Documents/Malgorzata%20Garstka_154.pdf, [dostęp 23.06.2019].

¹⁶ Patrz art. 4 ust. 3 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t. j. Dz. U. 2019, poz. 351 z późn. zm.

¹⁷ Świderek I., *Inwentaryzacja w jednostkach budżetowych z wzorcową dokumentacją*, ODDK, Gdańsk 2014, s. 10-12.

¹⁸ <https://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/inwentaryzacja/703562,Instrukcja-inwentaryzacyjna.html>, [dostęp 02.06.2019].

¹⁹ Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 28 lipca 2016 r., poz. 55.

²⁰ Chudzińska J., Szkaradek M., *Wiarygodność sprawozdań budżetowych w kontekście inwentaryzacji w jednostkach budżetowych podległych Ministrowi Obrony Narodowej*, [w:] *Finanse i rachunkowość budżetowa, studium przypadku*, red. nauk. T. Gabrusewicz, L. Nowak, K. Marchewka-Bartkowiak, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 17.

celów²¹, jak i Standardu Nr 13, który w całości odnosi się do ochrony zasobów organizacji²².

Inwentaryzacja to nie tylko ustalenie stanu zasobów podmiotu, ale też swoisty sprawdzian sprawowanej kontroli. Zadania spełniane przez inwentaryzację to również ocena poprawności prowadzonej ewidencji, czy też sumienności pracowników²³. Spojrzenie na inwentaryzację przez kadre zarządzającą z perspektywy ryzyka oraz kosztów związanych z jej organizacją (czas pracy oddelegowanych pracowników, papier, tonery itp.) sprawia, iż oczekuje się od niej dostarczania informacji, które mogą zostać wykorzystane przez kierownictwo w zarządzaniu jednostką²⁴. Wybrane informacje zarządcze, których może dostarczyć inwentaryzacja przedstawia schemat 1.

²¹ Świderek I., op. cit., s. 18.

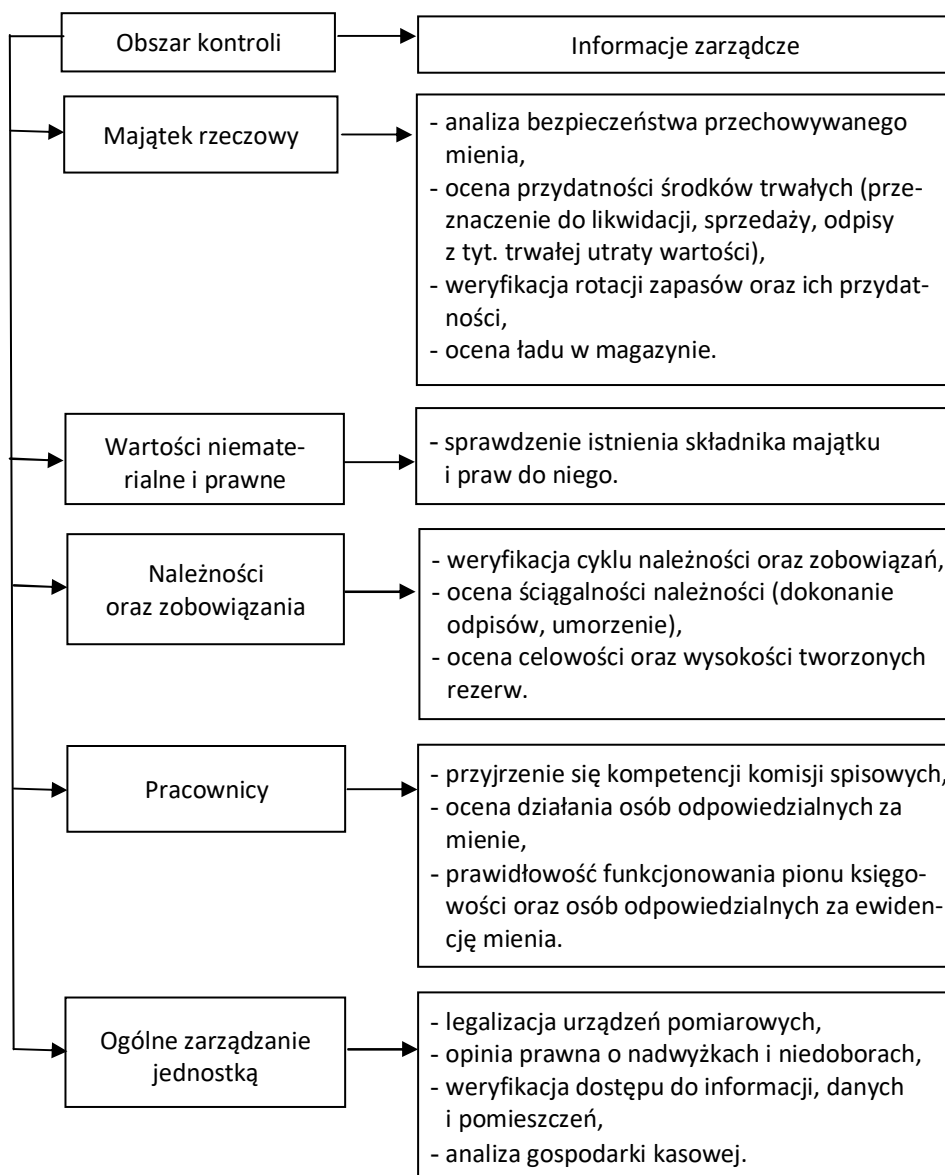
²² Komunikat Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r., op. cit.

²³

http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/czasopisma/zeszyty_naukowe_studia_i_prace_kzif/Documents/Malgorzata%20Garstka_154.pdf, [dostęp 23.06.2019], op. cit.

²⁴ Rybicki P., op. cit., s. 4-5; Małkowska D., *Inwentaryzacja od A do Z*, ODDK, Gdańsk 2006, s. 8.

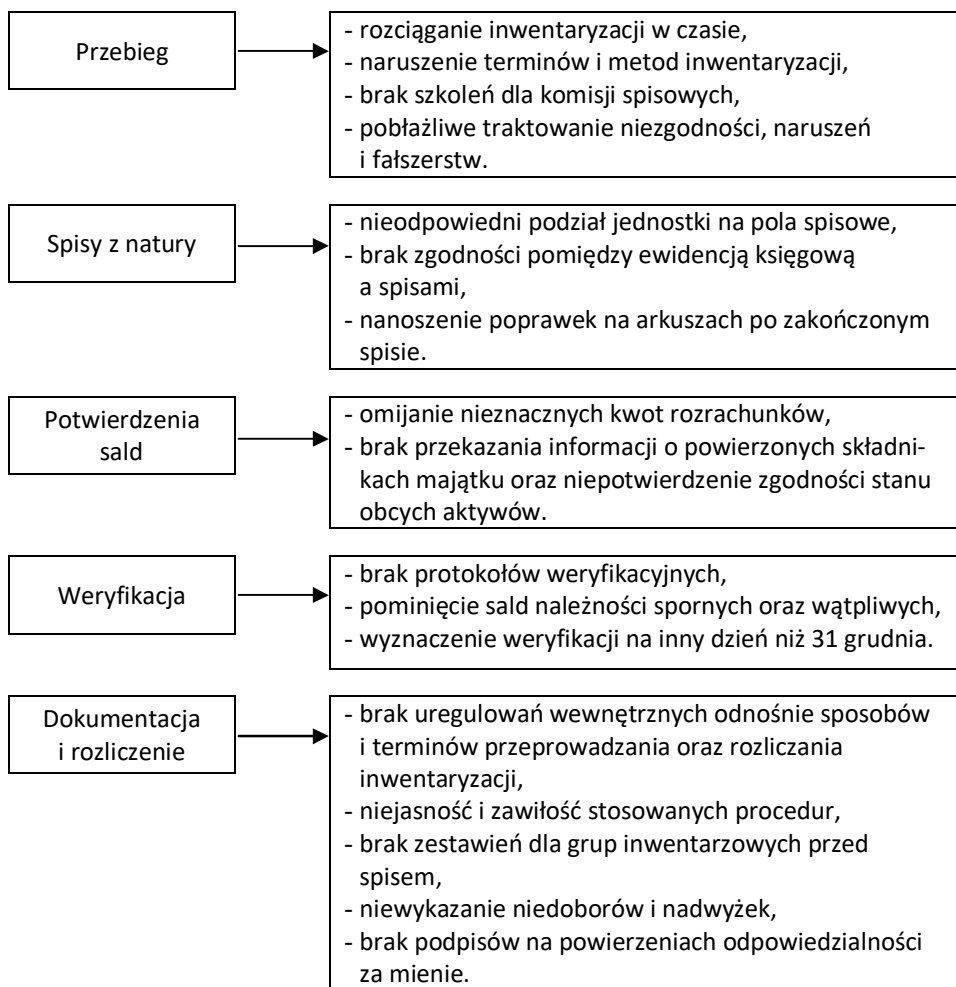
Schemat 1. Wybrane informacje zarządcze dostarczane przez inwentaryzację.



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rybicki P., *Inwentaryzacja z perspektywy zarządu*, „Rachunkowość” 2015, nr 10, s. 4; Kowalczyk I., Hońko S., *Jak zaprzyjaźnić się z inwentaryzacją*, „Rachunkowość” 2018, nr 10, s. 21; Jaształ M., *Wybrane obszary kontroli wewnętrznej [w:] Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. nauk. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010, s. 204–205.

Inwentaryzacja zabezpieczając jednostkę przed stratami jest narzędziem kontrolnym, ale sama również podlega procesowi kontrolnemu. Ważne jest zdefiniowanie przez organizację ryzyk, mogących wpłynąć na jej przebieg oraz rzetelność, jak również opracowanie procedur ich eliminacji²⁵. Przykłady spotykanych ryzyk (błędów) inwentaryzacyjnych przedstawia schemat 2.

Schemat 2. Przykłady ryzyk (błędów) inwentaryzacyjnych.



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Jaształ M., op. cit., s. 208–209; <https://oficyna.fk.pl/nr-11-pazdziernik-2017/ciemna-strona-inwentaryzacji-zwroc-uwage-na-bledy-ktore-mozesz-popelnic-nieswiadomie-12395.html>, [dostęp 15.06.2019]; <https://www.portalsamorzadowy.pl/prawo-i-finanse/rio-inwentaryzacja-mienia-najczesciej-popelniane-bledy,83489.html>, [dostęp 15.06.2019].

²⁵ http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/czasopisma/zeszyty_naukowe_studia_i_prace_kzif/Documents/Malgorzata%20Garstka_154.pdf, [dostęp 23.06.2019], op. cit.

Regionalne Izby Obrachunkowe (RIO) dokonujące kontroli w jednostkach publicznych, wskazują nieprawidłowości ich działania, w tym związane z inwentaryzacją. Główne uchybienia z tego zakresu wskazują na zły dobór metod inwentaryzacji, pomijanie niektórych składników mienia, czy też w ogóle zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji²⁶. Ujawnione nieprawidłowości wynikać mogą zarówno z niewiedzy pracowników, ale też ze złej organizacji procesów kontroli zarządczej w jednostce.

3. Wykorzystanie standardów kontroli zarządczej w procesie inwentaryzacji

Przez szereg lat uwaga nauk o zarządzaniu skupiała się głównie na sferze komercyjnej, stąd też znacznie uboższy jest naukowy dorobek tej nauki, odnoszący się do sfery publicznej. Problemem subdyscypliny nauk o zarządzaniu, jaką jest zarządzanie publiczne, jest odnoszenie się w literaturze przedmiotu nie do pojedynczej jednostki organizacyjnej – tak, jak jest to stosowane w zarządzaniu biznesowym – a wykraczanie poza ramy instytucji i próba znalezienia odpowiedniego modelu zarządzania dla całej sfery publicznej. Poszukiwania te doprowadziły do obecnego kształtu zarządzania publicznego panującego również w Polsce. Największy wpływ na współczesne zarządzanie publiczne wywarła koncepcja Nowego Zarządzania Publicznego. Koncepcja ta przyjmuje, iż praktyki stosowane w sektorze prywatnym mogą być z powodzeniem przeniesione na sektor publiczny, przyczyniając się do efektywności jego funkcjonowania. Oznacza to zmianę w postrzeganiu kierownika instytucji publicznej, jako kierownika-menedżera. Przeszkodą w pełnieniu przez kierownika jednostki publicznej funkcji menedżera i stosowaniu nowoczesnych rozwiązań zarządczych, takich jak w jednostkach komercyjnych, może być formalizm narzucany instytucjom przez przepisy prawa. Formalizm ten przejawia się również w autorytecie kierownika jednostki publicznej, który często nie wynika z wypracowanego przez niego przywództwa, a jedynie ze struktury organizacyjnej jednostki. Z koncepcji Nowego Zarządzania Publicznego wywodzi się funkcjonująca w polskim sektorze publicznym kontrola zarządcza²⁷. Kontrola ta, jak i zasady jej działania zostały określone formalnie w przepisach prawnych – uofp, a także w komunikatach ogłaszanych przez Ministra Finansów.

I. Rosiek uważa, iż koncepcja kontroli zarządczej nie jest wprost przypisana do żadnej powszechnie znanej koncepcji zarządzania. Wybrane elementy kontroli zarządczej zbliżone są natomiast do zarządzania przez jakość, zarządzania przez cele, czy też zarządzania ryzykiem. Pewne podobieństwa można dostrzec również w stosowaniu modelu TQM, szczególnie w ocenie i monitorowaniu kontroli zarządczej, które mają doprowadzić do usprawnienia działa-

²⁶ <https://www.portalsamorzadowy.pl/prawo-i-finanse/rio-inwentaryzacja-mienia-najczesciej-popelniane-bledy,83489.html>, [dostęp 15.06.2019], op. cit.

²⁷ http://www.wbc.poznan.pl/Content/393453/Ireneusz_Rosiek_rozprawa_doktorska.pdf, [dostęp 22.06.2019].

nia jednostki. Są to jednak wybrane elementy, nie zaś przypisanie kontroli zarządczej do określonej koncepcji zarządzania²⁸.

Takie podejście do postrzegania kontroli zarządczej powoduje, iż oprócz norm narzucanych jednostkom przez przepisy prawne, bardzo ważne są rozwiązania menedżerskie wypracowane i dostosowane do potrzeb danej instytucji oraz przyjęty w jednostce model zarządzania. Realizowanie przez jednostki kontroli zarządczej oparte jest zatem na standardach kontroli, a także na wewnętrznych uregulowaniach stosowanych w podmiocie. Dopiero takie połączenie pozwala postrzegać kontrolę zarządczą, jako cały system zarządzania, a nie jedynie regulację prawną, która może w rezultacie nie przynosić zamierzonych efektów. Powiatowy Urząd Pracy w Kościerzynie wypracowane zasady postępowania w zakresie sprawowania kontroli zarządczej zawarł w Zarządzeniu w sprawie kontroli zarządczej²⁹. Definicja kontroli zarządczej zawarta w uofp mówi, iż jest nią całokształt działań podejmowanych przez instytucję w dążeniu do osiągnięcia wyznaczonych celów³⁰.

Zgodnie z definicją cytowaną w omawianej ustawie postawiono wniosek, iż jednostki nie muszą zawierać specjalnych zapisów odnoszących się do inwentaryzacji w zarządzeniu o kontroli zarządczej, gdyż na kontrolę tę składa się ogół przepisów, regulaminów oraz wypracowanych w jednostce technik działania. Aby potwierdzić postawiony wniosek przeprowadzono analizę porównawczą standardów kontroli zarządczej z wewnętrznymi uregulowaniami oraz stosowanymi praktykami w Urzędzie.

Pierwsze cztery standardy, wymienione w grupie opisującej środowisko wewnętrzne odnoszą się do kadry zatrudnionej w organizacji – jej kompetencji, doświadczenia, etycznej postawy, stosunku do obowiązków, petentów oraz metody zarządzania, jaką w PUP jest zarządzanie ryzykiem. Zastosowanie opisanej grupy standardów w przebiegu inwentaryzacji prezentuje tabela 2.

²⁸ Ibidem.

²⁹ Zarządzenie Nr 5/2012 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 28 lutego 2012 r. w sprawie kontroli zarządczej w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie.

³⁰ Zobacz art. 68 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, op. cit.

Tabela 2. Środowisko wewnętrzne a inwentaryzacja w PUP w Kościerzynie.

Standard	Przykład zastosowania standardu	Regulacje wewnętrzne i stosowana praktyka
Przestrzeganie wartości etycznych	<ul style="list-style-type: none"> - staranność i rzetelność w wykonywaniu obowiązków, np. fizyczny spis z natury, a nie spisywanie z ewidencji księgowej, prawidłowa weryfikacja, - nagradzanie, awansowanie, dyscyplinowanie oraz powierzanie odpowiedzialności w oparciu o etykę działania 	<ul style="list-style-type: none"> - wprowadzenie kodeksu etyki³¹, - zapisy w regulaminie wynagradzania³²
Kompetencje zawodowe	<ul style="list-style-type: none"> - zapewnienie szkoleń niezbędnych na danym stanowisku, w tym szkolenie członków komisji spisowych, - ocena okresowa pracowników, - zadania wskazane w kartach stanowisk, - zatrudnianie osób, które zapewnią prawidłowość wykonywanych zadań (np. niekaralność) 	<ul style="list-style-type: none"> - okresowa ocena kwalifikacyjna³³, - karty stanowiskowe, - zasady naboru pracowników³⁴, - przeprowadzanie służby przygotowawczej³⁵
Struktura organizacyjna	<ul style="list-style-type: none"> - opis zadań poszczególnych działów, samodzielnych stanowisk oraz pozostałych pracowników np. osoby odpowiedzialnej za ewidencję mienia czy kasjera, - w razie zmiany osób odpowiedzialnych lub zmieniających się obowiązków aktualizacja zakresów czynności, - odpowiedni podział Urzędu na pola spisowe 	<ul style="list-style-type: none"> - zakresy czynności na piśmie, - aktualizacja upoważnień, odpowiedzialności i zakresów, - zadania komórek w regulaminie organizacyjnym³⁶

³¹ Zarządzenie Nr 3/2012 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 23 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia Kodeksu Etyki pracowników w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie.

³² Zarządzenie Nr 18/2014 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 9 czerwca 2014 r. w sprawie zmiany w Regulaminie wynagradzania pracowników Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie oraz przyjęcia jego jednolitego tekstu z późn. zm.

³³ Zarządzenie Nr 6/2009 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 14 kwietnia 2009 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu prowadzenia okresowej oceny kwalifikacyjnej pracowników Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.

³⁴ Zarządzenie Nr 9/2008 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie wprowadzenia regulaminu naboru kandydatów na wolne stanowiska urzędnicze, w tym na wolne stanowisko kierownicze w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie z późn. zm.

³⁵ Zarządzenie Nr 12/2009 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 20 maja 2009 r. w sprawie szczegółowego sposobu przeprowadzania służby przygotowawczej i organizowania egzaminu kończącego tę służbę.

Standard	Przykład zastosowania standardu	Regulacje wewnętrzne i stosowana praktyka
Delegowanie uprawnień	- przesuwanie zadań oraz określenie uprawnień np. kasjera, komisji spisowej, głównego księgowego.	- zapisy regulaminu organizacyjnego ³⁷ .

Źródło: opracowanie własne na podstawie: wewnętrznych przepisów prawnych w PUP w Kościerzynie oraz http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/76-2015/frfu-76-t2-169.pdf, [dostęp 24.06.2019].

Dążenie do zrealizowania przez PUP w Kościerzynie wyznaczonych celów związane jest z występowaniem ryzyka. Świadomość jego istnienia może przyczynić się do osiągnięcia celów poprzez dokładne przeanalizowanie zagrożeń, ich eliminację, przeniesienie lub też unikanie. Kolejne pięć standardów kontroli zarządczej odnosi się zarówno do misji, celów jak i ryzyka podejmowanego przez jednostki, a możliwość ich zastosowania w praktyce przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Misja, cele i zarządzanie ryzykiem w aspekcie inwentaryzacji w PUP w Kościerzynie.

Standard	Przykład zastosowania standardu	Regulacje wewnętrzne i stosowana praktyka
Misja jednostki	- profesjonalizm w działaniach zarządczych i inwentaryzacyjnych, wynikający z misji PUP w Kościerzynie, jako działającego profesjonalnie urzędu, - brak wpływu działań związanych z gospodarką mieniem na misję jednostki	- misja jednostki zawarta w regulaminie organizacyjnym ³⁸ i kontroli zarządczej ³⁹
Określenie celów oraz zadań. Monitorowanie i ocena	- ustalenie rocznych celów działania, - aktualizacja przepisów inwentaryzacyjnych, - opracowanie harmonogramu inwentaryzacji	- określenie celów Urzędu na rok bieżący, - plan działania, - harmonogram
Identyfikacja ryzyka	- określenie ryzyk inwentaryzacyjnych i wyciąganie wniosków z wszelkich zakłóceń i nieprawidłowości	- określenie ryzyk w działaniu PUP

³⁶ Regulamin organizacyjny Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie – załącznik Nr 2 do uchwały Nr 51/214/2014 Zarządu Powiatu Kościerskiego z dnia 5 czerwca 2014 r. z późn. zm.

³⁷ Ibidem.

³⁸ Ibidem.

³⁹ Zarządzenie Nr 5/2012 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 28 lutego 2012 r., op. cit.

Standard	Przykład zastosowania standardu	Regulacje wewnętrzne i stosowana praktyka
Analiza ryzyka	- określenie prawdopodobieństwa, jak również skutków ryzyk związanych z inwentaryzacją oraz wskazanie ich w macierzy ryzyka opracowanej przez Urząd	- udokumentowanie realizacji planu działania ⁴⁰
Reakcja na ryzyko	- określenie poziomu akceptowalnego ryzyka w zakresie działań inwentaryzacyjnych	- sprawozdania z kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: wewnętrznych przepisów prawnych w PUP w Kościerzynie oraz http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/76-2015/frfu-76-t2-169.pdf, [dostęp 24.06.2019], op. cit.

Mechanizmy kontroli są kolejną grupą opisywaną w standardach kontrolnych. Na mechanizmy te składa się zarówno cały szereg instrukcji, zarządzeń i regulaminów, jak również wypracowane w jednostce standardy postępowania. Urząd Pracy w Kościerzynie wzorując się na zapisach zawartych w standardach, opracował swój własny system nadzoru, ochrony zasobów, czy dokumentowania kontroli zarządczej. Położenie nacisku na kontrolę finansową oraz ochronę zasobów sprawia, iż mienie publiczne powierzone Urzędowi wykorzystywane jest w sposób celowy oraz gospodarny. Przykłady zastosowania opisanej grupy standardów w odniesieniu do procesu inwentaryzacji zawarto w tabeli 4.

Kolejny zespół standardów odnosi się do komunikacji i informacji. Są to niezwykle ważne standardy opisujące zarówno komunikację wewnętrzną, jak i zewnętrzną, ale też odnoszące się do bieżącej informacji. „Klejem” organizacji jest odpowiednia komunikacja w zespole, informowanie o celach, planach i czynnikach mogących mieć wpływ na ich zmianę. Bez sprawnej komunikacji oraz dostępu do informacji cele organizacji, nawet te dobrze przemyślane, mają nikłe szanse na realizację. Standardy związane z informacją i komunikacją w zakresie inwentaryzacji przedstawia tabela 5.

Standardy zamyka grupa dotycząca monitorowania oraz oceny kontroli zarządczej wypełnianej w jednostce. Działania te mają na celu ujawnienie niedociągnięć, rozbieżności, ale też umożliwienie bieżącej reakcji na niepożądane działania, w tym te związane z ochroną i gospodarką mieniem publicznym. Zadania możliwe do zrealizowania w tym zakresie pod kontem inwentaryzacji prezentuje tabela 6.

⁴⁰ Ibidem.

Tabela 4. Mechanizmy kontroli w zakresie inwentaryzacji w PUP w Kościerzynie.

Standard	Przykład zastosowania standardu	Regulacje wewnętrzne i stosowana praktyka
Dokumentacja systemu kontroli zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> - opracowanie planów i sprawozdań z funkcjonowania kontroli zarządczej w PUP, - przygotowanie instrukcji inwentaryzacyjnej spójnej z polityką rachunkowości i innymi zarządzeniami PUP, - zamieszczenie dokumentacji w sieci komputerowej 	<ul style="list-style-type: none"> - plany i sprawozdania PUP, - instrukcja inwentaryzacyjna⁴¹ i polityka rachunkowości⁴²
Nadzór	<ul style="list-style-type: none"> - opracowanie planu i zatwierdzenie przez dyrektora Urzędu harmonogramu inwentaryzacyjnego, - wyznaczenie osoby nadzorującej inwentaryzację, - wyznaczenie komisji spisowych i likwidacyjnych, - postanowienia odnośnie rozliczenia inwentaryzacji 	<ul style="list-style-type: none"> - plan i harmonogram inwentaryzacji, - zarządzenie w sprawie powoływania komisji
Ciągłość działania	<ul style="list-style-type: none"> - wyznaczenie zastępstw dla osób biorących udział w inwentaryzacji np. kasjerów, prowadzących ewidencję i obsługujących program STOCK AssetsNinja⁴³, członków komisji, - aktualizacje programu do inwentaryzacji 	<ul style="list-style-type: none"> - konstrukcja zakresów czynności i kart stanowisk, - umowa z dostawcą programu

⁴¹ Zarządzenie Nr 35/2010 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 28 grudnia 2010 r. w sprawie zatwierdzenia instrukcji inwentaryzacyjnej Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.

⁴² Zarządzenie Nr 11/2018 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 31 stycznia 2018 r. w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości z późn. zm.

⁴³ STOCK AssetsNinja – program stosowany przez PUP do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, mający funkcję między innymi przeprowadzenia spisów przy użyciu czytnika.

Standard	Przykład zastosowania standardu	Regulacje wewnętrzne i stosowana praktyka
Ochrona zasobów	<ul style="list-style-type: none"> - dbałość o zabezpieczenie mienia Urzędu poprzez kraty w oknach na parterze, alarm, monitoring i ochronę przez firmę zewnętrzną, - zabezpieczenie przeciwpożarowe, - ograniczenie dostępu do kasy, archiwum, serwerowni, - bieżące remonty i usuwanie zużytych sprzętów 	<ul style="list-style-type: none"> - instrukcja o zabezpieczeniu obiektu⁴⁴, - instrukcja bezpieczeństwa pożarowego⁴⁵, - plany uwzględniające środki na remonty
Szczegółowe mechanizmy kontroli dot. operacji gospodarczych	<ul style="list-style-type: none"> - udokumentowanie każdej czynności inwentaryzacyjnej, w tym jej rozliczenia, - stosowanie zasad gospodarowania i procedury finansowej Urzędu, - wyznaczenie zasad prowadzenia kasy 	<ul style="list-style-type: none"> - obieg dokumentów⁴⁶, - instrukcja kasowa⁴⁷, - gospodarowania⁴⁸, - procedura finansowa⁴⁹
Mechanizmy dot. systemów informatycznych	<ul style="list-style-type: none"> - wskazanie osób nadających kody i wprowadzających majątek do programu STOCK AssetsNinja 	<ul style="list-style-type: none"> - pisemne upoważnienia

Źródło: opracowanie własne na podstawie: wewnętrznych przepisów prawnych w PUP w Kościerzynie oraz http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/76-2015/frfu-76-t2-169.pdf, [dostęp 24.06.2019], op. cit.

⁴⁴ Zarządzenie Nr 8/2011 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 15 kwietnia 2011 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji postępowania z kluczami oraz zabezpieczenia pomieszczeń i obiektu Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.

⁴⁵ Zarządzenie Nr 1/2019 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 7 stycznia 2019 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji bezpieczeństwa pożarowego w budynku Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.

⁴⁶ Zarządzenie Nr 12/2018 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 31 stycznia 2018 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowych.

⁴⁷ Zarządzenie Nr 15/2018 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 12 lutego 2018 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji kasowej Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.

⁴⁸ Zarządzenie Nr 34/2010 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 28 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji dotyczącej zasad gospodarowania składnikami majątkowymi w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie.

⁴⁹ Zarządzenie Nr 1/2017 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie wewnętrznej procedury finansowej w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie.

Tabela 5. Informacja i komunikacja w świetle inwentaryzacji w PUP w Kościerzynie.

Standard	Przykład zastosowania standardu	Regulacje wewnętrzne i stosowana praktyka
Bieżąca informacja	<ul style="list-style-type: none"> - zapewnienie dostępu do rzeczowych i niezbędnych informacji szczególnie pracownikom odpowiedzialnym za majątek PUP i członkom komisji np. przeszkolenie z obsługi programu inwentaryzacyjnego, - przekazywanie informacji przez kadrę zarządzającą, mających wpływ na realizację przypisanych zadań, - dostęp do aktów prawnych 	<ul style="list-style-type: none"> - przyuczanie pracowników do nowych obowiązków, - kierowanie na szkolenia zewnętrzne, - dostęp do Internetu
Komunikacja wewnętrzna	<ul style="list-style-type: none"> - sprawny obieg informacji w Urzędzie np. odnośnie likwidacji składników majątkowych, zakupów inwestycyjnych, zapotrzebowania na tzw. wyposażenie, - cykliczne spotkania kierownictwa w sprawie rozdysponowania środków na remonty, zakupy inwestycyjne i bieżące 	<ul style="list-style-type: none"> - dostęp w sieci wewnętrznej do instrukcji PUP, - łącze komunikacji sieciowej Spark⁵⁰ między pracownikami
Komunikacja zewnętrzna	<ul style="list-style-type: none"> - współpraca z dostawcami materiałów biurowych i sprzętu (zapytania cenowe), - w zakresie powierzonego majątku współpraca z gminami powiatu, - orzeczenia stanu technicznego i ekspertyzy sprzętu, - informowanie powiatu o zbędnych składnikach majątku (rozdysponowane do innych placówek powiatowych), - współpraca z firmami utylizującymi urządzenia 	<ul style="list-style-type: none"> - dostęp do Internetu, telefonów, - instrukcja gospodarowania⁵¹

Źródło: opracowanie własne na podstawie: wewnętrznych przepisów prawnych w PUP w Kościerzynie oraz http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/76-2015/frfu-76-t2-169.pdf, [dostęp 24.06.2019], op. cit.

⁵⁰ Spark – system komunikacji wewnętrznej w PUP w postaci wysyłanych krótkich wiadomości tekstowych.

⁵¹ Zarządzenie Nr 34/2010 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 28 grudnia 2010 r.; op. cit.

Tabela 6. Monitorowanie i ocena inwentaryzacji w PUP w Kościerzynie.

Standard	Przykład zastosowania standardu	Regulacje wewnętrzne i stosowana praktyka
Monitoring	<ul style="list-style-type: none"> - kontrola bieżącej działalności związanej z gospodarką aktywami i pasywami PUP, - monitorowanie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, wykonania zaleceń pokontrolnych itp. 	<ul style="list-style-type: none"> - nadzór pełniony przez przełożonych (zgodnie ze strukturą organizacyjną)
Samoocena	<ul style="list-style-type: none"> - uwzględnienie w samoocenie działań inwentaryzacyjnych np. poprzez zadanie pytań kontrolnych w ankietach, 	<ul style="list-style-type: none"> - stosowanie samooceny – brak pytań z zakresu inwentaryzacji – zaleca się uzupełnienie ankiet
Audyt wewnętrzny	<ul style="list-style-type: none"> - brak obowiązku ustawowego – audyt nie funkcjonuje w badanej jednostce 	
Uzyskanie zapewnienia o działaniu kontroli zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> - racjonalne zapewnienie uzyskane przez samoocenę i kontrole zewnętrzne, - analiza sprawności procesu inwentaryzacji, kompletności dokumentów i wykrytych nieprawidłowości 	<ul style="list-style-type: none"> - analiza samooceny (sprawozdania) i wyniki kontroli zewnętrznych (protokoły), - zasada fachowości i komisyjności, stosowanie się do instrukcji inwentaryzacyjnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: wewnętrznych przepisów prawnych w PUP w Kościerzynie oraz http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/76-2015/frfu-76-t2-169.pdf, [dostęp 24.06.2019], op. cit.

Analiza zastosowania standardów kontroli zarządczej w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie pozwala stwierdzić, iż jednostka posiada szeroki zbiór wewnętrznych regulacji, których stosowanie w praktyce pozwala spełnić wymogi związane z prowadzeniem kontroli. Wypełnianie zapisów zawartych we wprowadzonych przez Urząd zarządzeniach jest gwarancją sprawności i efektywności jego działania, zapewnia harmonię funkcjonowania zgodnie z normami prawnymi, wspiera uczciwe oraz etyczne postępowanie, a także zapewnia rzetelność sporządzanych sprawozdań, czy też pomaga chronić zasoby jednostki. Te zaś działania zgodne są z głównymi celami kontroli zarządczej, wymienianymi przez uofp⁵².

PUP w Kościerzynie kładzie duży nacisk na wypełnianie zapisów zawartych w wewnętrznych zarządzeniach – stąd nie są to jedynie przepisy, a podparte nimi działania. Dokonując analizy stosowanych w instytucji rozwiązań praktycznych stwierdzono, iż w jednostce funkcjonuje stała komisja likwidacyjna, raz na 4 lata powoływana jest komisja przeprowadzająca spis z natury,

⁵² Patrz art. 68 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, op. cit.

a co roku komisja dokonująca inwentaryzacji kasy. Zweryfikowano także, iż osoby odpowiedzialne za powierzone im mienie oraz za wprowadzanie do systemu składników majątku posiadają aktualne upoważnienia, a zakresy czynności są na bieżąco aktualizowane. Program do inwentaryzacji posiada licencję oraz jest systematycznie aktualizowany, a dane dotyczące poszczególnych składników majątku są na bieżąco wprowadzane. Ewidencja księgową prowadzona jest w sposób chronologiczny i terminowy, umożliwiając na bieżąco weryfikować stan majątku oraz źródeł jego finansowania. Każdy z pracowników posiada dostęp zarówno do ogólnych przepisów prawnych, jak i do wewnętrznych zarządzeń zamieszczonych w bazie PUP oraz możliwość szybkiej wymiany informacji. Wszelkie błędy i niedociągnięcia obciążające system kontroli zarządczej, a ujawnione podczas inwentaryzacji, uwzględniane są w zarządzaniu ryzykiem w Urzędzie. Błędy związane z nieumyślnym działaniem pracownika omawiane są podczas okresowej oceny pracowników. Ochrona zasobów realizowana jest w jednostce poprzez rzetelne przeprowadzanie inwentaryzacji, która przez to stanowi bardzo silne narzędzie kontroli zarządczej. Prawidłowa realizacja zadań związanych z inwentaryzacją wymaga uświadomienia pracownikom celów organizacji oraz istotności działania każdego z nich. Rozwiązaniem, które warto rozważyć, jest wprowadzenie w ankietach z samooceny kilku pytań odnoszących się do inwentaryzacji, co pomogłoby ocenić wiedzę kadry i rozwijać działania uświadamiające z tego obszaru.

Zakończenie

Inwentaryzacja stanowiąc jeden z elementów rachunkowości jest jednocześnie narzędziem stosowanym przez jednostki publiczne w zakresie wypełniania kontroli zarządczej. Prawidłowo przeprowadzony proces inwentaryzacji nie tylko pozwala stwierdzić faktyczny stan zasobów jednostki, jak i źródeł jego finansowania, ale też pomaga ocenić kompetencję oraz staranność osób biorących udział w zadaniach inwentaryzacyjnych, ocenia rzetelność prowadzonej ewidencji, ład w zarządzaniu mieniem, ale też jest testem przepływu informacji w jednostce. Inwentaryzacja pozwala chronić mienie jednostki nie tylko poprzez zabezpieczenie go przed kradzieżą czy oszustwami, ale poprzez efektywne i racjonalne nim zarządzanie.

Przeprowadzona analiza porównawcza oparta na zestawieniu ogólnie obowiązujących norm prawnych z wewnętrznymi zarządzeniami oraz stosowanymi w praktyce działaniami Urzędu pozwala potwierdzić postawiony wniosek, iż do prawidłowości wykonywania działań inwentaryzacyjnych w PUP w Kościerzynie nie potrzeba zawierania specjalnych zapisów dedykowanych inwentaryzacji w wewnętrznym zarządzeniu o kontroli zarządczej. Wynika to z faktu, iż kontrola zarządcza jest zestawem działań, które jednostka realizuje, by osiągnąć wyznaczone cele. Każde z rozporządzeń, czy nawet działań wypracowanych w ramach dobrej praktyki składa się na system kontroli zarządczej. Analiza ryzyka związanego z działaniami inwentaryzacyjnymi pomaga eliminować wszelkie zakłócenia mogące mieć wpływ na jej przebieg. Wszelkie nie-

dociągnięcia i błędy stanowią zaś podstawę do korygowania i ulepszania kontroli zarządczej w jednostce. Przeprowadzone badania oparto na analizie jednego z urzędów pracy i choć wszystkie jednostki publiczne obowiązane są stosować kontrolę zarządczą, zasadnym jest rozszerzenie badań na kolejne podmioty, celem wzmocnienia uzyskanego rezultatu badań, a także pogłębiania wiedzy na temat roli wypełnianej przez inwentaryzację w systemie kontroli zarządczej.

Bibliografia

1. Chudzińska J., Szkaradek M., *Wiarygodność sprawozdań budżetowych w kontekście inwentaryzacji w jednostkach budżetowych podległych Ministrowi Obrony Narodowej*, [w:] *Finanse i rachunkowość budżetowa, studium przypadku*, red. nauk. T. Gabrusewicz, L. Nowak, K. Marchewka-Bartkowiak, CeDeWu, Warszawa 2012.
2. http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/czasopisma/zeszyty_naukowe_studia_i_prace_kzif/Documents/Malgorzata%20Garstka_154.pdf, [dostęp 23.06.2019].
3. http://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/48-2011/FRFU-48-247.pdf, [dostęp 26.06.2019].
4. http://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/72-2014/FRFU-72-87.pdf, [dostęp 22.06.2019].
5. http://www.wbc.poznan.pl/Content/393453/Ireneusz_Rosiek_rozprawa_doktorska.pdf, [dostęp 22.06.2019].
6. http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/76-2015/frfu-76-t2-169.pdf, [dostęp 24.06.2019].
7. <https://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/inwentaryzacja/703562,Instrukcja-inwentaryzacyjna.html>, [dostęp 02.06.2019].
8. <https://oficynafk.pl/nr-11-pazdziernik-2017/ciemna-strona-inwentaryzacji-zwroc-uwage-na-bledy-ktore-mozesz-popelnic-nieswiadomie-12395.html>, [dostęp 15.06.2019].
9. <https://www.portalsamorzadowy.pl/prawo-i-finanse/rio-inwentaryzacja-mienia-najczesciej-popelniane-bledy,83489.html>, [dostęp 15.06.2019].
10. Jaształ M., *Wybrane obszary kontroli wewnętrznej* [w:] *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. nauk. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010.
11. Komunikat Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 30 czerwca 2006 r. Nr 7, poz. 58.

12. Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 28 lipca 2016 r., poz. 55.
13. Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 11 marca 2011 r. Nr 2, poz. 11.
14. Komunikat Nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 18 grudnia 2012 r., poz. 56.
15. Kowalczyk I., Hońko S., *Jak zaprzyjaźnić się z inwentaryzacją*, „Rachunkowość” 2018, nr 10.
16. Kuc B.R., *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009.
17. Kuklińska E., Dornfeld A., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2015.
18. Małkowska D., *Inwentaryzacja od A do Z*, ODDK, Gdańsk 2006.
19. Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
20. Rybicki P., *Inwentaryzacja z perspektywy zarządu*, „Rachunkowość” 2015, nr 10.
21. Sołtyk P., *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych, projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
22. Świderek I., *Inwentaryzacja w jednostkach budżetowych z wzorcową dokumentacją*, ODDK, Gdańsk 2014.
23. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, Dz. U. 2001 Nr 102, poz. 1116.
24. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych t.j. Dz. U. 2019, poz. 869 z późn. zm.
25. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t. j. Dz. U. 2019, poz. 351 z późn. zm.
26. Winiarska K., Postuła M., *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych*, [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. nauk. K. Winiarska, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.

27. Wojciechowska A., *Kontrola zarządcza a kontrola wewnętrzna – podobieństwa i różnice*, [w:] *Kontrola, audyt, rachunkowość i finanse – praktyczne rozwiązania*, red. nauk. T. Gabrusewicz, K. Marchewka-Bartkowiak, M. Wiśniewski, CeDeWu, Warszawa 2015.

Uregulowania wewnętrzne badanego podmiotu

1. Regulamin organizacyjny Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie – załącznik Nr 2 do uchwały Nr 51/214/2014 Zarządu Powiatu Kościerskiego z dnia 5 czerwca 2014 r. z późn. zm.
2. Zarządzenie Nr 1/2017 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie wewnętrznej procedury finansowej w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie.
3. Zarządzenie Nr 1/2019 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 7 stycznia 2019 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji bezpieczeństwa pożarowego w budynku Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.
4. Zarządzenie Nr 11/2018 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 31 stycznia 2018 r. w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości z późn. zm.
5. Zarządzenie Nr 12/2009 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 20 maja 2009 r. w sprawie szczegółowego sposobu przeprowadzania służby przygotowawczej i organizowania egzaminu kończącego tę służbę.
6. Zarządzenie Nr 12/2018 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 31 stycznia 2018 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowych.
7. Zarządzenie Nr 15/2018 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 12 lutego 2018 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji kasowej Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.
8. Zarządzenie Nr 18/2014 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 9 czerwca 2014 r. w sprawie zmiany w Regulaminie wynagradzania pracowników Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie oraz przyjęcia jego jednolitego tekstu z późn. zm.
9. Zarządzenie Nr 3/2012 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 23 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia Kodeksu Etyki pracowników w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie.
10. Zarządzenie Nr 34/2010 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 28 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji dotyczącej zasad gospodarowania składnikami majątkowymi w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie.

11. Zarządzenie Nr 35/2010 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 28 grudnia 2010 r. w sprawie zatwierdzenia instrukcji inwentaryzacyjnej Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.
12. Zarządzenie Nr 5/2012 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 28 lutego 2012 r. w sprawie kontroli zarządczej w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie.
13. Zarządzenie Nr 6/2009 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 14 kwietnia 2009 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu prowadzenia okresowej oceny kwalifikacyjnej pracowników Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.
14. Zarządzenie Nr 8/2011 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 15 kwietnia 2011 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji postępowania z kluczami oraz zabezpieczenia pomieszczeń i obiektu Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie.
15. Zarządzenie Nr 9/2008 Dyrektora Powiatowego Urzędu Pracy w Kościerzynie z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie wprowadzenia regulaminu naboru kandydatów na wolne stanowiska urzędnicze, w tym na wolne stanowisko kierownicze w Powiatowym Urzędzie Pracy w Kościerzynie z późn. zm.

Informacja o autorze

mgr Dorota Gertruda Klawikowska
Sopocka Szkoła Wyższa, Filia w Chojnicach,
Powiatowy Urząd Pracy w Kościerzynie, Polska
e-mail: kajakonrad@wp.pl