

UCHWAŁA Nr 1975/16
z dnia 28 kwietnia 2016 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku
w składzie:

Przewodniczący: Stanisław Srocki
Członkowie: Beata Chmielewska
Paweł Gałko
Katarzyna Gawrońska
Agnieszka Gerasimiuk
Anna Ostrowska
Aleksander Piszczatowski
Dariusz Renczyński
Joanna Salachna
Marcin Tyniewicki

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a i art. 25b ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 561)

po rozpatrzeniu zastrzeżeń wniesionych w trybie art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych przez Dyrektora Galerii im. Sleńdzińskich w Białymstoku do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku z dnia 14 marca 2016 r. wydanym w wyniku problemowej kontroli gospodarki finansowej Galerii im. Sleńdzińskich w Białymstoku

postanawia

- oddalić wniesione zastrzeżenia

UZASADNIENIE

Regionalna Izba Obrachunkowa w Białymstoku przeprowadziła w dniach 11 stycznia – 10 lutego 2016 r. problemową kontrolę gospodarki finansowej Galerii im. Sleńdzińskich w Białymstoku za 2015 rok i inne wybrane okresy. Ustalenia kontroli zostały zawarte w protokole kontroli podpisanym w dniu 18 lutego 2016 r. Na podstawie wyników kontroli Izba skierowała do Dyrektora Galerii wystąpienie pokontrolne z dnia 14 marca 2016 r. (RIO.I.6002-1/16), zawierające m.in. opis stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności.

Dyrektor Galerii, pismem z dnia 29 marca 2016 r., wniosła zastrzeżenia *co do wniosków w nim zawartych*, nie specyfikując wprost wniosków objętych zastrzeżeniem. Analiza treści złożonych zastrzeżeń pozwoliła Kolegium ustalić, że zastrzeżeniami objęte zostały następujące wnioski pokontrolne (według numeracji przyjętej w wystąpieniu pokontrolnym):

1. Dokonanie zmian w dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości, poprzez:
 - a) wykreślenie kont 010-1 „Grunty własne i prawo wieczystego użytkowania gruntów” oraz 070-1 „Umorzenie gruntów własnych”,
 - b) doprecyzowanie zasad ewidencji kosztów przy uwzględnieniu uwag zawartych w części opisowej wystąpienia i protokole kontroli,
 - c) określenie zasad ewidencji funduszy instytucji w sposób, który będzie odpowiadał obowiązującemu od 30 listopada 2015 r. brzmieniu art. 29 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, w szczególności poprzez wprowadzenie konta zespołu 8 „Fundusz rezerwowy”.

2. Zobowiązanie głównego księgowego do wyeliminowania błędów w ewidencjonowaniu operacji w księgach, poprzez:

a) ewidencjonowanie funduszy instytucji w sposób zapewniający prawidłowe wyodrębnienie wszystkich danych wymaganych przepisami ustawowymi oraz regulacjami wewnętrznymi,

4. Dokonanie zmian w regulaminie wynagradzania pracowników Galerii, polegających na zapewnieniu zgodności stanowisk uwzględnionych do określenia stawek wynagrodzenia zasadniczego ze strukturą zatrudnienia wynikającą z regulaminu organizacyjnego Galerii.

5. W zakresie przyznawania nagród pracownikom Galerii:

a) przeznaczanie na nagrody kwoty zgodnej z postanowieniami regulaminu wynagradzania; rozważenie doprecyzowania zasad przeznaczania środków na nagrody pracownikom poprzez określenie w regulaminie, że ustalona na ten cel kwota może być zwiększana o oszczędności w realizacji funduszu płac.

W ocenie Dyrektora Galerii w zacytowanych wyżej wnioskach pokontrolnych Izba dokonała błędnej wykładni przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, ze zm.), ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2012 r. poz. 406, ze zm.) oraz niewłaściwej oceny zgodności działań Galerii z przepisami wewnętrznymi obowiązującymi w Galerii (dokumentacją opisującą przyjęte zasady rachunkowości, regulaminem organizacyjnym i regulaminem wynagradzania).

W zakresie wniosku 1 a) składający zastrzeżenia wskazał, że *nie jest zabronione i nie powinno być kwestionowane posiadanie większej liczby kont (...) w polityce rachunkowości, nawet gdy nie są aktualnie wykorzystywane. Bardzo często bowiem jednostki (...) nie wiedzą kiedy i jakie konta mogą być przydatne w przyszłości.*

Odnośnie wniosku 1 b) podniesiono w zastrzeżeniach, że *wystarczający, zgodny z ustawą o rachunkowości jest zapis w polityce rachunkowości, że konta zespołu 5 są zamykane na koniec roku w korespondencji z kontem 490 (...) Galeria powołuje się w polityce rachunkowości na korespondencje i sposób funkcjonowania kont zawarty w publikacji (...) autorstwa Urszuli Pietrzak. Nie ma zatem potrzeby przepisywania książki, skoro Instytucja stosuje rozwiązania szczegółowo opisane w wyżej wymienionej publikacji.*

Kwestionując prawidłowość wniosków 1 c) i 2 a) składający zastrzeżenia przedstawił szerokie uzasadnienie, którego główne tezy są następujące:

- brzmienie art. 29 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej obowiązujące w okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 listopada 2015 r., według którego *Wartość majątku instytucji kultury odzwierciedla fundusz instytucji kultury, który odpowiada wartości mienia wydzielonego dla instytucji*, nie stanowiło przeszkody, aby w okresie obowiązywania tej regulacji odnosić na konto funduszu również wynik bieżący za poszczególne lata; Kolegium pragnie przy tym zauważyć, że w związku ze zmianą stanu prawnego zagadnienie to, aczkolwiek objęte ustaleniami kontroli, nie było bezpośrednio przedmiotem wniosku pokontrolnego,

- przenoszenie wyniku Galerii za poszczególne lata na fundusz w okresie obowiązywania zacytowanego wyżej brzmienia art. 29 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej było prawidłowe, ponieważ Prezydent Miasta Białegostoku, jako organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe Galerii, zdecydował w wydawanych zarządzeniach za 2013 i 2014 rok – stosownie do art. 53 ustawy o rachunkowości – że zysk za 2013 r. ma zwiększyć fundusz instytucji kultury, a strata za 2014 r. ma być pokryta z funduszu; z kolei w zarządzeniu zatwierdzającym sprawozdanie za 2012 r. Prezydent nie zawarł wyraźnego wskazania co do przeznaczenia zysku, *ale zatwierdzając sprawozdanie finansowe w całości zaakceptował przeznaczenie zysku na zwiększenie funduszu instytucji kultury za ten rok,*

- *w ustawie o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej w żadnym okresie nie było zapisu zobowiązującego instytucję do prowadzenia analityki na funduszu instytucji (...) a tym bardziej do uzgadniania jej ze środkami trwałymi czy obrotowymi. (...) To jednostka w swej polityce rachunkowości decyduje o potrzebie rozbudowy analityki do konta.*

Składający zastrzeżenia wskazał, że całość zastrzeżeń dotyczących rachunkowości Galerii jest oparta o opinię Biura Audytorskiego „FK-Bad” Sp. z o.o. w Krakowie.

Odnośnie wniosku pokontrolnego nr 4 Dyrektor Galerii zarzuca Izbie *naruszenie przepisów Rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 03 października 2012 r. w sprawie wynagradzania pracowników instytucji kultury (...)* poprzez jego zastosowanie, w sytuacji, w której na datę kontroli rozporządzenie do zostało zastąpione *Rozporządzeniem Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 22 października 2015 r. (...)*. Zatem to drugi z wymienionych aktów prawnych winien zostać zastosowany do bieżącej sytuacji faktycznej i prawnej jednostki. Dalej składający zastrzeżenia podnosi brak uzasadnienia dla stwierdzenia w wystąpieniu pokontrolnym, iż brak jest w regulaminie wynagradzania tabeli stawek wynagrodzenia zasadniczego pracowników zatrudnionych na stanowiskach kierowników działów, ponieważ kierownicy działów otrzymują stawkę wynagrodzenia właściwą dla specjalisty działalności podstawowej oraz dodatek funkcyjny przypisany stanowisku kierownika. Potwierdza to treść umów o pracę takich osób, gdzie jako stanowisko wpisuje się „specjalista działalności podstawowej – kierownik”.

W kwestii wniosku nr 5 składający zastrzeżenia wskazał m.in.: *Fakt, iż regulamin wynagradzania przewiduje fundusz nagród w określonej wysokości, nie powoduje, iż przyznanie nagród wyższych niż fundusz oznaczać będzie wadliwość.*

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku zważyło, co następuje:

W ocenie Kolegium Izby zastrzeżenia wniesione przez Dyrektora Galerii im. Słędzińskich w Białymstoku nie zasługują na uwzględnienie.

Przez dokumentację opisującą przyjęte w jednostce zasady rachunkowości (politykę rachunkowości) rozumie się wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych – art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy o rachunkowości. Z kolei zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a) tej ustawy, wchodzący w skład polityki rachunkowości opis sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych powinien określać m.in. przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń.

Z ustaleń kontroli wynika, że aktualnie Galeria nie jest ani właścicielem, ani użytkownikiem wieczystym gruntów, więc konto 010-1 „Grunty własne i prawo wieczystego użytkowania gruntów” mogłoby być przydatne w przyszłości pod warunkiem przekazania przez organizatora gruntów na własność Galerii lub nabycia prawa użytkowania wieczystego. Natomiast w odniesieniu do konta 070-1 „Umorzenie gruntów własnych” jego przydatność w przyszłości mogłaby nastąpić tylko w przypadku zmiany przepisu art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości – stanowiącego obecnie, że *Wartość początkowa środków trwałych – z wyjątkiem gruntów nie służących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową – zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości, na skutek używania lub upływu czasu* – lub w przypadku nabycia przez Galerię gruntów służących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową, co jest niemożliwe biorąc pod uwagę przedmiot jej działalności.

Zamieszczenie omawianych kont w wykazie kont pomocniczych nie miało negatywnego wpływu na sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych. Pozostawienie ich w zakładowym planie kont również nie spowoduje żadnych negatywnych skutków, z uwagi na aktualny brak prawdopodobieństwa wystąpienia operacji podlegających ujęciu na tych kontach. Nie służą one jednak ewidencji operacji zachodzących w jednostce, a zatem nie powinny znajdować się w treści zakładowego planu kont w świetle przepisów art. 3 ust. 1 pkt 11 i art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a) ustawy. Kolegium Izby stwierdza, iż zgodne z ustawowymi zasadami opracowywania polityki rachunkowości jest wskazanie w wystąpieniu pokontrolnym, że regulacje wewnętrzne nie powinny określać zasad ewidencji zdarzeń, które nie występują w jednostce, przy jednoczesnym braku prawdopodobieństwa ich wystąpienia.

Z treści zastrzeżeń wynika, że zgodne z zasadami rachunkowości jest zamieszczenie w dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości wykluczających się wzajemnie regulacji w zakresie funkcjonowania konta 490 „Rozliczenie kosztów”. W opisie konta 490 przyjęto, że pod datą zamknięcia ksiąg na stronę Wn konta 490 są przeksięgowywane koszty zaewidencjonowane na kontach zespołu 7 „Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem”, mimo iż z opisu kont zespołu 7 wynika, że na tych kontach nie prowadzi się w Galerii

ewidencji kosztów związanych ze sprzedażą produktów. W zasadach wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania i rozliczania wyniku finansowego, stanowiących załącznik nr 4 do zarządzenia Dyrektora Nr 19/2014, przyjęto, że konta zespołu 5 „Koszty według zadań i miejsc powstawania” są zamykane w korespondencji z kontem 490 i takie rozwiązanie jest stosowane w praktyce. Oznacza to, iż w opisie konta 490 właściwe jest wskazanie, że na stronę Wn konta 490 na koniec roku są przeksięgowywane salda kont zespołu 5. Trudno doszukać się logiki w stwierdzeniu składającego zastrzeżenia, że *skoro konta zespołu 5 są zamykane w korespondencji z kontem 490, to oczywiste jest, że wystarczy zapis, przy opisie konta 490, że saldo tego konta jest zamykane w korespondencji z kontem 860 „Wynik finansowy”*, z powołaniem się przy tym na publikację książkową „Plan kont z komentarzem dla instytucji kultury” autorstwa Urszuli Pietrzak. Wskazania bowiem wymaga, że po przeksięgowaniu kosztów ujętych na kontach zespołu 5 na stronę Wn konta 490, konto 490 nie wykazuje żadnego salda (przeksięgowane na koniec roku koszty są równe kosztom zaksięgowanym w trakcie roku zapisami Wn konta zespołu 5, Ma 490). Bezpodstawne jest również zawarte w zastrzeżeniu stwierdzenie, że nie ma potrzeby przepisywania książki, skoro instytucja stosuje rozwiązania szczegółowo opisane w wyżej omawianej publikacji. W praktyce bowiem w zakresie ewidencji na koncie 490 i na kontach zespołu 5 Galeria stosuje inne rozwiązania niż wynikające z tego opracowania. Należy przy tym zaznaczyć, że do realizacji wniosku pokontrolnego nie jest potrzebne „przepisywanie książki”, lecz zastąpienie jednego zdania, niezgodnego ze stanem rzeczywistym, zdaniem odzwierciedlającym rozwiązanie stosowane w praktyce.

Galeria w zakresie ewidencji prowadzonej na koncie 490 stosuje rozwiązania nieprzewidziane w opisie tego konta, co oznacza naruszenie zasad określonych w art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a) ustawy o rachunkowości. Zalecenie pokontrolne w omawianym zakresie sprowadza się do powinności należytego określenia w polityce rachunkowości faktycznie stosowanych rozwiązań i nie nakłada na kontrolowaną instytucję kultury obowiązku powielania rozwiązań pokrywających się z opracowaniem autorstwa U. Pietrzak.

Za niezrozumiałą uważa Kolegium treść pkt 1 ppkt 3 zastrzeżeń dotyczących wprowadzenia do polityki rachunkowości konta zespołu 8 „Fundusz rezerwowy”. W wystąpieniu pokontrolnym stwierdzono, że do czasu kontroli nie uwzględniono w polityce rachunkowości zmian wprowadzonych od 30 listopada 2015 r. do art. 29 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. W zastrzeżeniach słusznie stwierdzono, że wystarczające jest wprowadzenie do polityki rachunkowości konta 801 „Fundusz jednostki” od 1 stycznia 2016 r. Jednakże do dnia podpisania protokołu kontroli (18 lutego 2016 r.) kontrolowana jednostka nie wprowadziła stosownych zmian do polityki rachunkowości. Z informacji o sposobie realizacji zaleceń pokontrolnych z dnia 13 kwietnia 2016 r. wynika, że konto to zostało wprowadzone do zakładowego planu kont zarządzeniem Dyrektora Galerii z dnia 23 marca 2016 r., zatem w zakresie konta „Fundusz rezerwowy” Kolegium przyjmuje, że mimo treści zastrzeżeń jednostka wykonała wniosek pokontrolny 1 c), a także wiążący się częściowo z tym zagadnieniem wniosek 2 a).

Zakwestionowanie przez Galerię – jak wynika z analizy przez Kolegium treści zastrzeżeń – wniosku 2 a) dotyczyło prawdopodobnie, oprócz prowadzenia ewidencji funduszu instytucji kultury zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (realizacja tego wniosku dotyczy aktualnego brzmienia art. 29 ustawy, obowiązującego od 30 listopada 2015 r.), także prowadzenia jej zgodnie z przyjętymi w Galerii zasadami. Podstawą wskazania w zaleceniu na zachowanie zgodności z przyjętymi zasadami było ustalenie kontroli wynikające ze sposobu prowadzenia ewidencji na wyodrębnionych w księgach Galerii kontach analitycznych: 800-1 „Fundusz w środkach trwałych”, 800-2 „Fundusz w dziełach sztuki” i 800-3 „Fundusz w środkach obrotowych”. Z treści zastrzeżenia można wywieść błędny wniosek, że w wyniku czynności kontrolnych RIO w Białymstoku zaleciła Galerii prowadzenie analityki do funduszu instytucji kultury w podanym wyżej układzie i to jeszcze w trybie narastającym. Tymczasem w protokole kontroli i w wystąpieniu pokontrolnym wskazano jedynie – na podstawie analizy zapisów na koncie 800 – że prowadzona do tego konta ewidencja analityczna nie ma żadnej wartości poznawczej względem przyjętych nazw kont analitycznych. Kolegium zgadza się ze

składającym zastrzeżenia, że to jednostka decyduje o sposobie prowadzenia analityki funduszu. Jeżeli jednak określony sposób (podział konta) przyjęła, to za zgodne z ustawą o rachunkowości należy uznać ewidencjonowanie operacji na stworzonych przez jednostkę kontach w sposób prowadzący do uzyskania informacji o danych, które stanowiły podstawę wyodrębnienia tych kont. Izba nie oceniała, czy taki lub inny podział analityczny konta funduszu Galerii jest właściwy, zakładając, że przyjęty przez jednostkę podział analityczny uwarunkowany jest potrzebami jednostki. Jednakże, mimo że został on przyjęty i stosowany, dane wynikające z poszczególnych kont nie odpowiadały ich treści ekonomicznej. Istotą wniosku pokontrolnego nie jest nakaz prowadzenia ewidencji analitycznej w określonym układzie, lecz prowadzenie jej przez jednostkę zgodnie z przyjętymi zasadami. Mogą one przy tym podlegać swobodnym zmianom w zakresie, w jakim nie naruszają przepisów powszechnie obowiązujących.

Kolegium Izby za bezprzedmiotowe uznaje również zastrzeżenia Galerii dotyczące ustaleń kontroli kwestionujących zasadność przeksięgowywania wyniku za lata 2011-2014 na zwiększenie (zysk) lub zmniejszenie funduszu instytucji kultury. Pragnie przy tym zauważyć, że Izba nie formułowała wniosków pokontrolnych w tym zakresie, albowiem na dzień wydania wystąpienia pokontrolnego zmieniło się brzmienie art. 29 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. W związku z tym – jak już wyżej wskazano – wniosek pokontrolny 2 a) odnosi się do brzmienia art. 29 ustawy obowiązującego od 30 listopada 2015 r. Mając jednakże na uwadze przedstawione w części opisowej wystąpienia nieprawidłowości dotyczące ewidencji funduszu Galerii w latach 2012-2015, Kolegium pragnie wskazać na okoliczność, iż po dokonanych za te lata przeksięgowaniach stan funduszu instytucji kultury nie odpowiadał definicji określonej w art. 29 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2015 r. Zastrzeżenia Galerii w tym zakresie zostały oparte na poglądzie, że zmiana brzmienia art. 29 przywołanej ustawy (wprowadzona w 2011 r.), polegająca na zmianie definicji funduszu instytucji kultury i usunięciu zapisów dotyczących pokrywania strat i rozliczania zysku, nie skutkowała brakiem możliwości pokrywania strat z funduszu instytucji kultury i nie stanowiła przeciwwskazań do zwiększania tego funduszu o kwotę zysku zrealizowaną w poprzednim roku budżetowym, z uwagi na ogólne przepisy art. 48 ust. 1 i art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Pogląd ten pomija jednak szczególny charakter regulacji art. 29 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej w zakresie zasad ewidencji funduszu w stosunku do przepisów ustawy o rachunkowości. Jest zatem wynikiem wykładni przeprowadzonej sprzecznie z zasadami stosowania reguł kolizyjnych obowiązujących w procesie wykładni prawa.

Podniesiono ponadto, że o prawidłowości przeksięgowania wyniku dokonanych w ewidencji Galerii świadczy fakt, iż sprawozdania finansowe Galerii zostały zatwierdzone zarządzeniami Prezydenta Miasta Białegostoku, w których wskazywano pokrycie straty funduszem instytucji kultury, a zysk przeznaczano na zwiększenie funduszu. Kolegium Izby pragnie podkreślić, że treść zarządzenia Prezydenta Miasta nie jest okolicznością świadczącą o prawidłowości stwierdzonego podczas kontroli stanu faktycznego. W ocenie Kolegium zarządzenie Prezydenta nie uwzględniało aktualnego brzmienia art. 29 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej i – jako takie – naruszało przywołany przepis przyczyniając się do niezgodnego z ustawą stanu funduszu Galerii. Niezależnie od przyczyny takiego ujęcia wyniku instytucji, niezaprzeczalnym jest, że stan konta 800 obrazował inne wartości, niż nakazywał to w latach 2012-2015 przepis ustawy.

Stanowisko przyjęte w protokole kontroli i wystąpieniu pokontrolnym znajduje swoje uzasadnienie w zakresie informacji wykazywanych w bilansie określonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tym z załącznikiem w pasywach bilansu występuje poz. A.VII „Zysk (strata) z lat ubiegłych”. W związku z tym nie zachodziła konieczność przenoszenia wyniku na zmniejszenie lub zwiększenie funduszu instytucji w latach 2012-2015 – wynik powinien być wykazywany w podanej wyżej pozycji. Z uwagi na praktykowane w tych latach przeksięgowywanie wyniku za rok poprzedni na konto 800, na dzień 30 listopada 2015 r. w księgach rachunkowych nie występował wynik za lata ubiegłe,

wyrażający się stratą w wysokości 24.802,05 zł. Mając na uwadze aktualnie obowiązujące zasady tworzenia funduszy, strata ta podlegałaby po 30 listopada 2015 r. pokryciu z funduszu instytucji kultury. Zaistniała sytuacja przeksięgowywania wyniku za lata 2011-2014 na zmniejszenie lub zwiększenie stanu funduszu instytucji kultury, po zmianie przepisów w 2015 r. ostatecznie nie ma wpływu na stan funduszu instytucji kultury. Ustalenia kontroli w tym zakresie nie skutkowały więc sformułowaniem zalecenia pokontrolnego odnośnie korygowania stanu funduszu.

Z zastrzeżenia Galerii do wniosku pokontrolnego nr 4 można wnioskować, że zapis w art. 31 ust. 1 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej w brzmieniu *Pracownik pełniący funkcje kierownicze otrzymuje dodatek funkcyjny* zwalnia instytucję kultury od obowiązku określenia w regulaminie wynagradzania tabeli stawek wynagrodzenia zasadniczego dla pracowników kierujących wydziałami. Z regulaminu organizacyjnego Galerii wynika jednoznacznie (§ 4), że komórkami organizacyjnymi funkcjonującymi w formie działów zarządza kierownik działu podległy Dyrektorowi Galerii. W schemacie organizacyjnym stanowiącym załącznik do regulaminu przyjęto z kolei, że kierownikami działów Zbiorów Artystycznych i Badań Regionalnych oraz Wystaw, Wydawnictw i Promocji są główni specjaliści. W tabeli stawek wynagrodzenia zasadniczego nie określono stawek ani dla kierowników działów, ani dla głównych specjalistów. Jeżeli więc kierowanie działami Galeria powierza starszym specjalistom działalności podstawowej (jak wynika z treści zastrzeżeń), to są to działania niezgodne z regulaminem organizacyjnym.

Ponadto Kolegium pragnie wskazać, że podstawą formułowania ustaleń kontroli za 2015 rok muszą być przepisy prawa obowiązujące w badanym okresie. Z kolei podstawą wydawania wniosków pokontrolnych mających służyć wyeliminowaniu nieprawidłowości i usprawnieniu działalności jednostki są zawsze przepisy prawa aktualne na dzień wydania wystąpienia pokontrolnego. Z tego względu ocena regulaminu wynagradzania w okresie objętym kontrolą została dokonana według obowiązujących wówczas przepisów rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 3 października 2012 r. Dlatego też wniosek pokontrolny nr 4 nie odnosi się do zapewnienia zgodności wykazu stanowisk zawartych w regulaminie wynagradzania z rozporządzeniem MKiDN z dnia 22 października 2015 r. – jak bowiem słusznie wskazano w treści zastrzeżeń, rozporządzenie z 22 października 2015 r. nie zawiera wykazu stanowisk. Niezaprzeczalny jest zaś fakt istnienia rozbieżności między stanowiskami określonymi w regulaminie wynagradzania a regulaminem organizacyjnym. Pismem z dnia 13 kwietnia 2016 r. Dyrektor Galerii poinformował RIO w Białymstoku, że po zaopiniowaniu przez Prezydenta Miasta Białegostoku regulaminu organizacyjnego Galerii zostanie wprowadzony nowy regulamin wynagradzania, który będzie zapewniał zgodność stanowisk ze strukturą zatrudnienia wynikającą z regulaminu organizacyjnego. Jest to równoznaczne ze zrealizowaniem zalecenia wynikającego z wniosku pokontrolnego nr 4, mimo wniesionych zastrzeżeń.

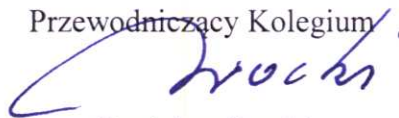
Zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego 5 a) sprowadza się do stwierdzenia, że samoograniczenie w zakresie tworzenia funduszu nagród przyjęte w regulaminie wynagradzania w wysokości do 3% planowanego na dany rok osobowego funduszu płac, nie stanowi dla Dyrektora Galerii przeszkody do przyznania nagród przekraczających łącznie kwotę określoną w regulaminie kontroli. Zalecenie 5 a) wskazuje na obowiązek przestrzegania przez kontrolowaną jednostkę wprowadzonych regulacji wewnętrznych lub dokonanie stosownych zmian w regulaminie wynagradzania. Zapis w regulaminie wynagradzania ustalający wysokość puli na nagrody stanowi zasadę obowiązującą w jednostce. Przyznanie nagród w wyższej ogółem wysokości niż określa to regulamin wynagradzania nie może być ocenione inaczej niż jako sprzeczność z regulaminem. Regulamin wynagradzania jest zaś aktem określającym warunki wynagradzania za pracę pracowników instytucji kultury, jak o tym stanowi art. 31d ust. 2 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (zarówno w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2015 r. jak i aktualnie). Mimo wniesionego zastrzeżenia Kolegium stwierdza, że Dyrektor Galerii w istocie wykonał zalecenie 5 a), ponieważ z pisma z dnia 13 kwietnia 2016 r. wynika, że w projekcie regulaminu wynagradzania uwzględniono zapis dotyczący

zwiększania funduszu nagród o oszczędności w realizacji funduszu płać. Także w tym kontekście Kolegium uznaje za bezpodstawne utrzymywanie przez Dyrektora Galerii, że kwota przeznaczona na nagrody w 2015 r. była prawidłowa, a obowiązujące wówczas postanowienia regulaminu wynagradzania nie stanowiły przeszkody do przeznaczania na nagrody kwoty większej niż ustalono regulaminem.

Zastrzeżenie do wniosku 5 a) nie zasługuje zatem na uwzględnienie. Przyjęta podstawa jego wniesienia – podobnie jak przy zastrzeżeniach złożonych do innych omówionych wyżej wniosków – opiera się na niedopuszczalnym zdaniem Kolegium założeniu, że obowiązujące w jednostce sektora finansów publicznych przepisy wewnętrzne składające się na procedury kontroli zarządczej oraz dokumentację opisującą przyjęte zasady rachunkowości nie wyznaczają rzeczywistych reguł funkcjonowania jednostki i mogą być swobodnie naruszane lub pomijane. Świadczy to o błędnym rozumieniu zasad organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej oraz rachunkowości, wynikających z przepisów ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o rachunkowości, a także standardów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Z przedstawionych względów, Kolegium Izby orzekło jak w sentencji.

Przewodniczący Kolegium :



Stanisław Srocki

Otrzymuje:

Dyrektor Galerii im. Sienkiewicza
w Białymstoku

