

Białystok, dn. 29. 03. 2016 r.

Galeria im. Sleńdzińskich
ul. Waryńskiego 24A, 15-461 Białystok

WK
L



Kolegium Regionalnej Izby
Obrachunkowej w Białymstoku

za pośrednictwem

Prezesa Regionalnej Izby Rachunkowej
w Białymstoku

Uchwała Kolegium RIO
Nr 1975/16 z dnia 28.04.2016
oddalenie w całości

ZASTRZEŻENIA

do wniosków pokontrolnych zawartych w wystąpieniu Regionalnej Izby Obrachunkowej
z dnia 14.03.2016 r. (otrzymanym w dniu 16.03.2016 r.)

Odnosząc się do wystąpienia pokontrolnego RIO w Białymstoku z dnia 14 marca 2016 r. w odniesieniu do protokołu kontroli przeprowadzonej w Galerii im. Sleńdzińskich, składam zastrzeżenia co do wniosków w nim zawartych.

Ww. wystąpieniu zarzucam:

1. naruszenie przepisów ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (j.t. Dz. U. z 2001 r., nr 13 z późn. zmianami) dalej jako „ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej” oraz ustawy z dnia 29 września 1994 r. (o rachunkowości j. t. Dz. U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zmianami) dalej jako „ustawa o rachunkowości” poprzez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, polegające na:
 - 1) niezgodnym z przepisami przyjęciem we wstępnych wnioskach wystąpienia pokontrolnego, że w planie kont przewidziano błędne rozwiązania polegające na utworzeniu kont analitycznych 010-1 „Grunty własne i prawo wieczystego użytkowania gruntów” oraz 070-1 „Umorzenie gruntów własnych”. Stwierdzam, że nie jest zabronione i nie powinno być kwestionowane posiadanie większej liczby kont syntetycznych czy analitycznych w polityce rachunkowości, nawet gdy nie są aktualnie wykorzystywane. Bardzo często bowiem jednostki opracowując zakładowy plan kont nie wiedzą kiedy i jakie konta mogą być przydatne w przyszłości.
 - 2) Ponadto zupełnie 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. Skoro jest zapis, że równoległe do zapisu na kontach kosztów rodzajowych jest księgowanie kosztów w układzie zadaniowym/funkcjonalnym po stronie Wn na właściwych kontach zespołu 5 w korespondencji z kontem 490, to jest oczywiste, że wystarczy zapis przy opisie konta 490, że saldo tego konta jest zamykane w korespondencji z kontem 860 – wynik finansowy. Galeria powołuje się w polityce rachunkowości na korespondencje i sposób funkcjonowania kont zawarty w publikacji książkowej „Plan kont z komentarzem dla instytucji kultury” autorstwa Urszuli Pietrzak.

Nie ma zatem potrzeby przepisywania książki, skoro Instytucja stosuje rozwiązania szczegółowo opisane w wyżej wymienionej publikacji.

- 3) przede wszystkim wnioski zawarte w wystąpieniu pokontrolnym dotyczące zmian w ewidencjonowaniu funduszu instytucji kultury w latach 2012 – 2015 zawierają również błędne stwierdzenia, oznaczające wadliwą interpretację przepisów ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Zarzut ten znajduje oparcie na stanowisku Biura Audytorskiego „FK-Bad” Sp.z o.o. w Krakowie, zgodnym z obowiązującym stanem prawnym. Wadliwość interpretacji Regionalnej Izby Rachunkowej wynika z następujących okoliczności:
- a. Zagadnienie rozliczania straty w instytucjach kultury do końca 2011 roku było unormowane jednoznacznie w ustawie o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, w art. 29 ust. 4 pkt 1 tej ustawy – zgodnie z którym straty były pokrywane z funduszu instytucji (zmniejszały fundusz instytucji) a zyski go zwiększały (art. 29 ust. 3 pkt 1).
 - b. Po zmianie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej z dnia 31 sierpnia 2011 roku (Dz. U. z 2011 r., poz. 1230) – w art. 29 oprócz zmiany definicji funduszu instytucji – usunięto zapisy dotyczące zasad pokrywania strat w instytucji jak również rozliczania zysku. Przepisy dotyczące wyżej wymienionych zmian weszły w życie z dniem 1 stycznia 2012 roku.
 - c. Zatem od 1 stycznia 2012 roku instytucja kultury w zakresie rozliczania wyniku finansowego winna stosować przepisy zawarte w ustawie o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (j.t. Dz. U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zmianami), która normuje zasady rozliczania wyniku finansowego jednostki w przypadku braku odrębnych rozwiązań w innych ustawach.
 - d. Sprawozdanie finansowe jednostki nie podlegającej obowiązkowi badania zgodnie z art. 45 ust. 2 ustawy o rachunkowości składa się z:
 - 1) bilansu;
 - 2) rachunku zysków i strat;
 - 3) informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia;
 - e. Z kolei z art. 48 ust. 1 pkt 2b wynika, że dodatkowe informacje i objaśnienia winny zawierać proponowany podział zysku lub pokrycia straty.
 - f. Na podstawie art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego, a zgodnie z ust. 4 podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.
- Zatem w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2012 roku do 30 listopada 2015 roku – z uwagi na brak unormowań w ustawie o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej sposobu rozliczania straty czy przeznaczeniu zysku w instytucji kultury - należy stosować rozwiązania zawarte w ustawie o rachunkowości.
- Zgodnie z art. 53 ustawy o rachunkowości organ zatwierdzający decyduje o sposobie pokrycia straty lub przeznaczeniu zysku.
- Prezydent Miasta Białegostoku w wydanych zarządzeniach zatwierdzających sprawozdania finansowe za lata 2013 i 2014 wskazał jednoznacznie, że za 2013 rok zysk ma zwiększyć fundusz instytucji, a za 2014 rok – stratę należy pokryć z funduszu instytucji – jedynie za 2012 rok nie wskazał wyraźnie sposobu przeznaczenia zysku, ale zatwierdzając sprawozdanie finansowe w całości

zaakceptował przeznaczenie zysku na zwiększenie funduszu instytucji za ten rok. Zatem Galeria prawidłowo po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez Prezydenta Miasta jako organizatora zmniejszyła fundusz instytucji o straty lub zwiększyła o zyski.

Trzeba pamiętać, że instytucje kultury w latach 2011 do 2014 miały z reguły straty wynikające z amortyzacji sukcesywnej od środków trwałych finansowanych do końca 2011 roku z dotacji, które były odnoszone na fundusz instytucji. Zatem zupełnie logiczne było rozwiązanie pokrywanie tego typu strat z funduszu instytucji w ślad za zmniejszaniem się majątku trwałego z tytułu umorzenia.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości organ zatwierdzający sprawozdanie powinien wskazać źródło sfinansowania straty oraz wskazać przeznaczenie zysku. Trzeba pamiętać, że instytucja do końca 2015 roku posiadała tylko jeden fundusz instytucji – toteż prawidłowo organ zatwierdzający rozliczał straty w korespondencji z tym funduszem oraz zwiększał go o zyski mimo braku zapisów w ustawie o działalności kulturalnej - stosując w tym zakresie ustawę o rachunkowości.

g. Biuro Audytorskie „FK-Bad” podkreśla, że pokrywanie strat z funduszu instytucji przewiduje zmieniona ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej z dnia 5 sierpnia 2015 r. (Dz. U. z 2015 r., poz. 1505) obowiązująca od 30 listopada 2015 roku, jeśli jednostka nie będzie posiadać funduszu rezerwowego. Zatem ustawodawca po kilkuletniej przerwie wraca do rozwiązania funkcjonującego w tej ustawie do końca 2011 roku. Nadto ustawa o działalności kulturalnej przewiduje tworzenie funduszu rezerwowego z zysku, z którego powinny być docelowo pokrywane straty w przyszłości.

h. W praktyce instytucja kultury może po raz pierwszy dokonać księgowania na funduszu rezerwowym dopiero po zamknięciu roku 2015 i to pod warunkiem osiągnięcia zysku, po zatwierdzeniu sprawozdania za 2015 rok. Sprawozdanie za 2015 rok powinno być zatwierdzone najpóźniej do końca czerwca 2016 roku, a więc księgowanie będzie możliwe dopiero w księgach 2016 roku. Zatem zupełnie wystarczające jest wprowadzenie do polityki rachunkowości konta 801 „Fundusz rezerwowy” od 1 stycznia 2016 roku.

Księgowania z tym związane to przeniesienie zysku za 2015 rok z konta Wn 860 na konto Ma 820 – „Rozliczenie wyniku” a następnie po zatwierdzeniu sprawozdania z konta Wn 820 na konto Ma 801 – „Fundusz rezerwowy”.

i. Jeśli np. za rok 2016 lub lata dalsze byłyby straty to instytucja będzie mogła je pokryć do wysokości funduszu rezerwowego, a pozostałą część straty pokryć z funduszu instytucji.

j. W ustawie o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej w żadnym okresie nie było zapisu zobowiązującego instytucję do prowadzenia analityki na funduszu instytucji i to jeszcze w trybie narastającym, a tym bardziej do uzgadniania jej ze środkami trwałymi czy obrotowymi. Analitykę na funduszach prowadzi się tylko rocznie. Albowiem w dodatkowych informacjach i objaśnieniach należy podać dane funduszy począwszy od bilansu otwarcia, tytuły zwiększeń i zmniejszeń funduszu by wyjść na bilans zamknięcia za dany rok obrotowy. Jeśli jednak występuje niewiele operacji powodujących zwiększenie lub zmniejszenie funduszu – to można ustalić tytuły zwiększeń i zmniejszeń w oparciu o zapisy księgowe na koncie syntetycznym. To jednostka w swej polityce rachunkowości decyduje o potrzebie rozbudowy analityki do konta.



Tak więc Galeria im. Sienkiewicza, podobnie jak pozostałe miejskie instytucje kultury w Białymstoku, miała prawo finansowania strat z funduszu instytucji zgodnie z ustawą o rachunkowości za lata 2011 do 2014, gdyż taki sposób pokrycia/finansowania straty przewidywało Zarządzenie Prezydenta Miasta Białegostoku – jako organizatora instytucji – przy zatwierdzaniu sprawozdania finansowego. Ponadto wystarczające jest też utworzenie konta funduszu rezerwowego w 2016 roku, gdyż ewentualne księgowania na tym koncie mogą wystąpić po raz pierwszy dopiero w 2016 roku.

Całość ww. zastrzeżeń oparta jest o opinię Biura Audytorskiego „FK-Bad” Sp.z o.o. w Krakowie - podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych nr 1885, na podstawie dostarczonych sprawozdań finansowych Galerii im. Sienkiewicza za lata 2012 – 2014 oraz Zarządzeń Prezydenta Miasta Białegostoku zatwierdzających sprawozdania za wyżej wymienione okresy sprawozdawcze. W załączeniu przedkładamy treść tej opinii.

2. naruszenie przepisów Rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 03 października 2012 r. w sprawie wynagradzania pracowników instytucji kultury (Dz. U. z 2012 r., poz. 1105) poprzez jego zastosowanie, w sytuacji, w której na datę kontroli rozporządzenie to zostało zastąpione Rozporządzeniem Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 22 października 2015 r. w sprawie wynagradzania pracowników instytucji kultury (Dz. U. z 2015 r., poz. 1798). Zatem to drugi z wymienionych aktów prawnych winien zostać zastosowany do bieżącej sytuacji faktycznej i prawnej jednostki. Rozporządzenie to nie zawiera wykazu stanowisk, dając jednostce możliwość stosowania nazewnictwa stanowisk innego niż przewidywane poprzednim rozporządzeniem. Poza tym zarzut, iż brak jest w regulaminie wynagradzania tabeli stawek wynagrodzenia zasadniczego pracowników zatrudnionych na stanowiskach kierowników przywoływanych działów jest nieuzasadniony, bowiem:

- a) kierownicy otrzymują stawkę wynagrodzeń zasadniczych przypisaną do specjalisty działalności podstawowej,
- b) a następnie dodatek funkcyjny przypisany stanowisku kierownika.

Potwierdza to treść umów o pracę takich osób, gdzie jako zajmowane stanowisko wpisuje się: „specjalista działalności podstawowej – kierownik”. Jest to zdaniem jednostki rozwiązanie wystarczające, nie rodzące konieczności ujmowania w tabeli wynagrodzeń stanowiska kierownika. Nie powoduje to sprzeczności ze strukturą organizacyjną jednostki.

Powyższe pozostaje także w zgodzie z art. 31 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej zgodnie, z którym wynagrodzenie pracownika instytucji kultury składa się z wynagrodzenia zasadniczego przewidzianego dla danego stanowiska pracy oraz dodatku za wieloletnią pracę. Pracownik pełniący funkcje kierownicze otrzymuje dodatek funkcyjny. Prawidłowa wykładnia tego przepisu jednoznacznie wskazuje, iż jednostka w regulaminie wynagradzania w tabeli zaszeregowania nie wskazuje kierownika jako stanowiska pracy. Bowiem mowa tu o osobach pełniących funkcje kierownicze, na które składa się wynagrodzenie zasadnicze – określane jak wyżej oraz dodatek funkcyjny.

3. nie można zgodzić się także z zarzutami dotyczącymi nagród przyznanych pracownikom Galerii tj., iż zostały one przyznane niezgodnie z postanowieniami Regulaminu Wynagradzania Galerii. Fakt, iż regulamin wynagradzania przewiduje fundusz nagród w określonej wysokości, nie powoduje, iż przyznanie nagród wyższych niż fundusz oznaczać będzie wadliwość. Istotne jest bowiem to, że nagrody te zostały przyznane z osobowego funduszu płac – co też słusznie zauważył kontrolujący. Zgodnie z ustawą o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej pracownik instytucji kultury może otrzymać nagrodę

za szczególne osiągnięcia. Kluczowym jest tutaj stwierdzenie, iż nagrody takie pracownicy Galerii otrzymali w ramach środków z funduszu osobowego, którym dysponuje jednostka.

Mając na uwadze powyższe, nie można zgodzić się ze stwierdzeniem kontrolującego, iż jednostka dopuściła się nieprawidłowości i uchybień, które wynikały z wadliwej interpretacji przepisów ustawy o rachunkowości i ustawy i organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz zasad wynagradzania pracowników instytucji kultury. Tym samym wniesienie niniejszych zarzutów jest konieczne i uzasadnione.

Załączniki:

- opinia, o której mowa w treści.

Do wiadomości:

Prezydent Miasta Białegostoku

DYREKTOR GALERII
im. Sleńdzimskich

mgr Jolanta Szczepiel-Rogowska