

RIO.IV.6012 – 4/07

Pani Dorota Łapiak
Dyrektor
Muzeum Rolnictwa
im. Ks. Krzysztofa Kluka
w Ciechanowcu

W wyniku problemowej kontroli gospodarki finansowej za lata 2005-2006, przeprowadzonej w Muzeum Rolnictwa im. Ks. Krzysztofa Kluka w Ciechanowcu na podstawie art. 1 ust. 1 oraz w trybie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.) przez inspektora Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku Zespół w Łomży, stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia opisane w protokole kontroli, którego egzemplarz pozostawiono w kontrolowanej jednostce.

Zakresem koordynowanej kontroli gospodarki finansowej samorządowej instytucji kultury objęto: regulacje wewnętrzne dotyczące ustroju i funkcjonowania Muzeum, prowadzenie ksiąg rachunkowych, przychody i koszty instytucji kultury oraz zamówienia publiczne.

Badając dokumentację opisującą przyjęte przez Muzeum zasady (politykę) rachunkowości ustalono, iż w zakładowym planie kont zamieszczono wykaz kont księgi głównej, zaś w odniesieniu do zasad klasyfikacji zdarzeń na tych kontach wprowadzono zapis odwołujący się do opracowania p.n. „Rachunkowość i plan kont dla spółek kapitałowych”, stanowiącego załącznik do planu kont. W wyniku analizy wykazu kont i treści opracowania stwierdzono, że niektóre konta syntetyczne nie mają wprost odpowiednika w tym opracowaniu, a w niektórych przypadkach przyjęto odmienne rozwiązania odnoszące się do zasad funkcjonowania poszczególnych kont, co nie znalazło odzwierciedlenia w regulacjach wewnętrznych. Z tego powodu przyjętego rozwiązania w zakresie ustanowienia planu kont nie można uznać za wyczerpujące w pełni dyspozycję art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia

procedurach ustalonych w formie pisemnej. Procedury te powinny być opracowane z uwzględnieniem m.in. zadań i operacji gospodarczych wykonywanych w jednostce oraz ustalać drogę obiegu dokumentów związanych ze wszystkimi występującymi procesami, w tym dotyczącymi pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, gospodarowania mieniem.

Kontrola zagadnień dotyczących formalno-prawnych podstaw gospodarowania przez instytucję kultury nieruchomościami wykazała, że Muzeum włada m.in. dwoma nieruchomościami gruntowymi, w miejscowościach Dąbrowa Łazy (o powierzchni 0,1000 ha) i Drewnowo (o nieokreślonej powierzchni), do których nie ma ustalonego tytułu prawnego, określającego przydzielenie lub nabycie mienia, stosownie do przepisu art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 ze zm.) – str. 10 protokołu kontroli.

W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych stwierdzono uchybienia, naruszające postanowienia ustawy o rachunkowości, polegające na:

- nie zamieszczaniu na przelewach bankowych sposobu ujęcia w komputerowej ewidencji analitycznej operacji dotyczących rozliczeń poszczególnych kwot z dostawcami (numerów indywidualnych kont rozrachunkowych kontrahentów) – wskazywano jedynie konto księgi głównej dla sumy przelewów, co utrudnia powiązanie takich dowodów z analitycznymi zapisami dokonywanymi z zastosowaniem programu komputerowego (art. 21. ust. 1 pkt 6 ustawy). Wskazania wymaga, że dla zachowania cechy sprawdzalności ksiąg rachunkowych, o której mowa w art. 24 ust. 4 ustawy, niezbędne jest, aby udokumentowanie zapisów pozwalało na identyfikację dowodów i sposobu ich zapisania w księgach rachunkowych na wszystkich etapach przetwarzania danych – str. 11 protokołu kontroli,
- nie włączaniu do dokumentacji inwentaryzacyjnej dowodów dokumentujących sposób wyceny spisanych składników majątkowych i powiązanie wyników z zapisami ksiąg rachunkowych – jak stanowi art. 27 ust. 1 ustawy, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych – str. 13-14 protokołu kontroli.

W sferze zagadnień dotyczących ewidencji, gospodarowania i inwentaryzacji rzeczowych składników majątku ustalono m.in., że niektóre składniki majątku rzeczowego nie posiadały oznaczeń inicjałami jednostki i numerami inwentarzowymi. Właściwe, tj.

pozwalające na jednoznaczną identyfikację, opisanie omawianych aktywów w ewidencji jednostki ma zasadnicze znaczenie dla ochrony posiadanych zasobów, w tym możliwości należytego przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji w drodze spisu z natury. Wskazane uchybienie należy wiązać z zaniechaniem egzekwowania od komisji inwentaryzacyjnej, po zakończeniu inwentaryzacji, oceny gospodarowania składnikami majątkowymi, ich zabezpieczenia, oznaczania itp. wymogów nałożonych postanowieniami wewnętrznej instrukcji inwentaryzacyjnej – str. 14 protokołu kontroli.

Badanie zagadnień dotyczących planowania działalności Muzeum wykazało, iż nie sporządzano pełnych planów finansowych w zakresie zamierzonych inwestycji. Środki na inwestycje ujmowano w odrębnych planach, obejmujących jednakże tylko pochodzące z dotacji przychody na tę działalność. Jak ustalono, w latach 2005-2006 na zadania inwestycyjne były angażowane także środki wygospodarowane przez Muzeum (nadwyżki środków z lat ubiegłych, kredyty), których wielkości nie określano formalnie, w związku z czym z żadnej dokumentacji nie wynikała faktyczna wielkość środków przeznaczanych na działalność inwestycyjną w danym roku budżetowym. Z treści przepisów art. 27 ust. 3 i 4 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej wynika, że podstawę gospodarki finansowej instytucji kultury stanowi plan działalności instytucji, który powinien zawierać także plan inwestycji – w przypadku prowadzenia tego rodzaju działalności – str. 26, 31 protokołu kontroli.

Analiza regulaminu wynagradzania obowiązującego w Muzeum wykazała niezgodności z regulacjami zawartymi w przepisach rozporządzenia Ministra Kultury i Sztuki z dnia 23 kwietnia 1999 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury prowadzących w szczególności działalność w zakresie upowszechniania kultury (Dz. U. Nr 45, poz. 446 ze zm.), wydanego na podstawie delegacji art. 31 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, zawartego w Rozdziale 3 ustawy, ustanawiającym zasady gospodarki finansowej instytucji kultury. Stwierdzone niezgodności (opisane na str. 34-39 protokołu kontroli) dotyczyły:

- zasad przyznawania nagród jubileuszowych. Według regulaminu pracownikom przysługują nagrody w wysokości: 100% miesięcznego wynagrodzenia - po 20 latach pracy, 200% miesięcznego wynagrodzenia - po 25 latach pracy, 300% miesięcznego wynagrodzenia - po 35, 40 i 50 latach pracy. Natomiast zgodnie z regulacją § 11 ust. 1 przywołanego rozporządzenia, nagrody jubileuszowe przysługują w następujących wysokościach: 75%

miesięcznego wynagrodzenia - po 20 latach pracy, 100% miesięcznego wynagrodzenia - po 25 latach pracy, 150% miesięcznego wynagrodzenia - po 30 latach pracy, 200% miesięcznego wynagrodzenia - po 35 latach pracy i 300% miesięcznego wynagrodzenia - po 40 latach pracy. Dodatkowo należy wskazać, że stosownie do postanowień § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 21 stycznia 2003 r. w sprawie szczegółowego wykazu świadczeń dodatkowych, które mogą być przyznane osobom kierującym niektórymi podmiotami prawnymi oraz trybu ich przyznawania (Dz. U. Nr 14, poz. 139), nagroda jubileuszowa mogłaby być przyznana, przez pełniącego funkcję pracodawcy, w wysokości wyższej o maksymalnie 25% od ustalonej w przepisach prawa. Możliwość zwiększenia wysokości nagrody dotyczy nagród dla kierowników samorządowej osoby prawnej, ich zastępców oraz głównych księgowych, o czym stanowi § 1 rozporządzenia w związku z art. 2 pkt 1-4 ustawy z dnia 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi (Dz. U. Nr 26, poz. 306 ze zm.).

Szczegółowa kontrola wypłaty nagród jubileuszowych wykazała, iż na podstawie regulaminu w 2005 r. 3 pracownikom wypłacono nagrody jubileuszowe wyższe o sumę 7.623,80 zł niż obliczone według przepisów rozporządzenia, a w 2006 r. 5 pracownikom nagrody jubileuszowe wyższe o sumę 6.365,70 zł niż obliczone według przepisów rozporządzenia;

- w § 7 pkt 2 regulaminu ustalono, iż „Pracownikom legitymującym się 30-letnim lub dłuższym stażem pracy przysługuje dodatek w wysokości 30% miesięcznego wynagrodzenia zasadniczego, jeżeli w instytucji kultury przepracowali co najmniej 10 ostatnich lat do czasu osiągnięcia 30-letniego (lub dłuższego) stażu pracy”, podczas gdy według regulacji § 4 ust. 1 rozporządzenia maksymalna stawka dodatku za wieloletnią pracę określona została w wysokości 20% miesięcznego wynagrodzenia zasadniczego po 20 i dalszych latach pracy. Ustalono, że kryterium określone w § 7 pkt 2 regulaminu spełniało 3 pracowników, lecz ustalone im stawki wynagrodzeń zasadniczych, jak w przypadku starszego kustosza wymienionego w protokole, oscylowały w granicach połowy górnej stawki z rozporządzenia, w związku z czym sumy poszczególnych składników wynagrodzeń tych pracowników (wraz z podwyższonym dodatkiem za wysługę lat) nie przekraczały górnych stawek obliczonych według przepisów rozporządzenia;

- stawek miesięcznego wynagrodzenia zasadniczego pracowników działalności podstawowej, administracyjnej i obsługi – nieznacznie wyższych, jeżeli chodzi o dolne stawki w niektórych kategoriach zaszeregowania, od ustalonych w tabeli 1 w załączniku nr 1 do wskazanego rozporządzenia. Poza tym, opracowano własną tabelę zaszeregowania i stanowisk pracy

administracji i obsługi, w wielu elementach niepokrywającą się z tabelą w rozporządzeniu, w tym w odniesieniu do rozpiętości kategorii zaszeregowania – w regulaminie dla szeregu stanowisk górne zaszeregowanie ustalono wyższe o jedną lub dwie kategorie niż dla analogicznych stanowisk w rozporządzeniu. Pomimo tego, faktyczna wysokość zbadanych wynagrodzeń była zgodna z rozpiętością stawek w poszczególnych kategoriach zaszeregowania określonych w rozporządzeniu.

W kontekście przywołanego stanu faktycznego w zakresie zasad wynagradzania i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą należy wskazać, iż Muzeum jako pracodawca – samorządowa instytucja kultury posiada również przymiot jednostki sektora finansów publicznych (art. 4 ust. 1 pkt 8 ustawy o finansach publicznych). Z tego względu, do gospodarowania przez nią środkami publicznymi mają zastosowanie zasady gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych zawarte w ustawie o finansach publicznych, m.in. zasada, iż jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków (art. 35 ust. 2). Zasady ustalania wynagrodzeń i przyznawania innych świadczeń pracownikom Muzeum, w tym m.in. dodatku za wysługę lat i nagród jubileuszowych, uregulowane są w rozporządzeniu wydanym na podstawie ustawy, z tego względu wydatki płacowe powinny być ponoszone przez instytucję kultury w wysokości zgodnej z przepisami zawartymi w tym akcie prawnym.

Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości i uchybienia były w głównej mierze wynikiem błędnej interpretacji przepisów prawnych dotyczących gospodarki finansowej i rachunkowości instytucji kultury.

Stosownie do postanowień art. 44 ustawy o finansach publicznych odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych, w tym wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli finansowej, ponosi jej kierownik. Na kierowniku jednostki spoczywa też powinność wdrożenia i aktualizacji dokumentacji zasad rachunkowości obowiązujących w jednostce oraz nadzór nad prowadzeniem rachunkowości, stosownie do postanowień art. 4 ust. 5 i art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Prowadzenie rachunkowości Muzeum należało do głównego księgowego, stosownie do zakresu obowiązków i przepisów art. 45 ustawy o finansach publicznych.

Mając na uwadze ustalenia kontroli, na podstawie art. 9 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, **zalecam:**

1. Uzupełnienie zakładowego planu kont o brakujące opisy zasad funkcjonowania kont prowadzonych odmiennie niż w opracowaniu wzorcowym oraz wyeliminowanie kont niemających zastosowania do księgowania operacji gospodarczych Muzeum.
2. Usunięcie braków w zakresie funkcjonowania wewnętrznej kontroli finansowej, poprzez uzupełnienie wewnętrznych przepisów o procedury dotyczące przebiegu i udokumentowania operacji gospodarczych dotychczas pominiętych lub niedostatecznie opisanych.
3. Podjęcie stosownych działań zmierzających do formalnoprawnego uregulowania podstaw władania nieruchomościami gruntowymi w miejscowościach Dąbrowa Łazy i Drewnowo.
4. Zobowiązanie głównego księgowego do wyeliminowania uchybień w prowadzeniu rachunkowości, poprzez:
 - a) zamieszczanie na przelewach bankowych numerów indywidualnych kont rozrachunkowych kontrahentów, wskazujących sposób zarachowania poszczególnych kwot rozliczeń w komputerowej ewidencji analitycznej,
 - b) włączanie do dokumentacji inwentaryzacyjnej dowodów dokumentujących sposób wyceny spisanych składników majątkowych i powiązanie wyników z zapisami ksiąg rachunkowych.
5. Oznakowanie wszystkich środków trwałych inicjałami jednostki i numerami inwentarzowymi.
6. Egzekwowanie od komisji inwentaryzacyjnej, po zakończeniu inwentaryzacji, przedkładania oceny gospodarowania składnikami majątkowymi, ich zabezpieczenia, oznaczania itp. wymogów nałożonych postanowieniami instrukcji inwentaryzacyjnej.
7. Zawieranie w planach działalności Muzeum planów inwestycji określających wielkość wszystkich środków przeznaczonych na tę działalność.
8. Wyeliminowanie rozbieżności między obowiązującym regulaminem wynagradzania a przepisami rozporządzenia Ministra Kultury i Sztuki z dnia 23 kwietnia 1999 r.

O sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych proszę powiadomić Regionalną Izbę Obrachunkową w Białymstoku Zespół w Łomży w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia.

Dodatkowo informuję o możliwości składania, w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego, zastrzeżeń do zawartych w wystąpieniu wniosków, za pośrednictwem Prezesa RIO do Kolegium Izby, zgodnie z art. 9 ust. 3-4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Bieg 30-dniowego terminu ulegnie zawieszeniu w stosunku do wniosków objętych zastrzeżeniem.

Podstawą zgłoszenia zastrzeżeń może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.



ZASTĘPCA PREZESA
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Białymstoku
mgr Bogusław Dobski

Do wiadomości:

1. Zarząd Województwa Podlaskiego
2. Regionalna Izba Obrachunkowa
w Białymstoku Zespół w Łomży

29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.) – str. 5-6 protokołu kontroli.

Analiza wprowadzonych przez Dyrektora Muzeum wewnętrznych uregulowań w kwestii procedur kontroli finansowej dotyczących procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem, o których mowa obecnie w art. 44 i 47 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.) oraz „Standardach kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”, opublikowanych komunikatem Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 58), wykazała brak lub niekompletne opisy procedur w zakresie:

- operacji gospodarczych dotyczących tzw. „małej gastronomii” – jedynym udokumentowaniem tej działalności były dowody zakupu produktów spożywczych (odnoszonych w koszty bezpośrednio po zakupie) i dowody kasowe ze sprzedaży wyrobów. Nie dokonywano, w sposób udokumentowany, kalkulacji kosztów produkcji, określenia ilości (miary) wytworzonych potraw, rozliczenia sprzedaży w korelacji z ilością wyprodukowaną, nie określono też zasad zagospodarowania lub ewentualnie likwidacji pozostałości wyrobów, które nie zostały sprzedane – str. 8 protokołu kontroli,
- zasad najmu i dzierżawy lokali mieszkalnych i użytkowych oraz usług związanych z najmem, a także udostępniania miejsc pod reklamy – w tych obszarach w przepisach wewnętrznych zamieszczono jedynie lakoniczne opisy, nieodzwierciedlające całej charakterystyki operacji – str. 8, 28 protokołu kontroli,
- umów zlecenia i o dzieło – sposobu dokumentowania i obiegu dowodów w tym zakresie, ze wskazaniem osób odpowiedzialnych za kontrolę i autoryzację wydatków z tego tytułu – str. 9 protokołu kontroli,
- zasad gospodarowania odzieżą roboczą – wydawaną do użytku odzież roboczą spisywano bezpośrednio w koszty i jednocześnie obejmowano ewidencją pozabilansową (na karach wyposażenia poszczególnych pracowników, z odnotowaniem dat, ilości, rodzajów) – stosowane zasady pozabilansowego ewidencjonowania i kontroli przestrzegania norm przydziału i czasokresów użytkowania odzieży nie znalazły odzwierciedlenia w wewnętrznych uregulowaniach – str. 13 protokołu kontroli.

Z przywołanych na wstępie przepisów wynika, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest zobowiązany do zorganizowania odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej w swojej jednostce. Wykonywanie kontroli powinno mieć oparcie w