RP.063/in/50/1/2023

Gdańsk, dnia 21 lipca 2023 r.

Pani
Natalia Pyzur
Dyrektor Biblioteki
Czarneńskie Centrum Kultury
ul. Kolejowa 14
77 – 30 Czarne

Szanowna Pani Dyrektor,

wnioskiem z dnia 12 lipca 2023 r., doręczonym do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku za pośrednictwem platformy *ePUAP* w dniu 13 lipca 2023 r., zwróciła się Pani z prośbą o zajęcie stanowiska w sprawie dopuszczalności przeprowadzenia kontroli finansowej dotacji podmiotowej oraz przychodów i kosztów własnych samorządowej instytucji kultury posiadającej osobowość prawną.

W niniejszym wniosku sformułowano pytania o następującej treści: „*Czy Pani Skarbnik Gminy może prowadzić taką kontrolę, czy może być audytorem wewnętrznym? Czy powinno to być prowadzone w ramach audytu wewnętrznego (jak wskazano w opinii radcy prawnego z Urzędu Gminy) bądź przez komisję rewizyjną?*”.

We wstępie wskazać należy, że zasady udzielania wyjaśnień w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Gdańsku określone zostały w komunikacie zamieszczonym na stronie http://www.gdansk.rio.gov.pl/ (w zakładce: Działalność Izby >> Wyjaśnienia w sprawach stosowania przepisów o finansach publicznych >> Informacje ogólne). Wniosek w sprawie udzielenia wyjaśnień winien zawierać opis stanu faktycznego oraz stanu prawnego, na tle których zrodziły się wątpliwości, proponowanego rozwiązania sprawy, ze wskazaniem podstawy prawnej takiego rozwiązania, zaopiniowanego przez obsługę prawną jednostki oraz jasnego wskazania zaistniałych wątpliwości. W tym miejscu zaakcentowania również wymaga, że wniosek taki nie może dotyczyć prośby o wskazanie sposobu rozwiązania konkretnej i indywidualnej sprawy. Regionalne izby obrachunkowe nie są bowiem uprawnione do wydawania opinii prawnych w indywidualnych sprawach i problemach wnioskującego, lecz posiadają jedynie kompetencje do udzielania ogólnych wyjaśnień przepisów związanych z funkcjonowaniem finansów publicznych.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku
ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
tel: (58) 301-86-45, fax: (58) 346-25-15
NIP 583-21-22-408 REGON 190134954
✉ gdansk@rio.gov.pl www.bip.gdansk.rio.gov.pl

Z kolei uwagi na to, że Pani wystąpienie stanowi w istocie prośbę o zajęcie stanowiska w konkretnej oraz indywidualnej sprawie, Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku odniesie się jedynie w sposób ogólny do poruszonej w niniejszym wniosku problematyki.

Odnosząc się treści do zacytowanych powyżej zapytań, w pierwszej kolejności wskazać należy, że tut. Izba podziela stanowisko wyrażone w rozstrzygnięciu nadzorczym Wojewody Mazowieckiego z dnia 10 grudnia 2021 r., WNP-R.4131.16.2021.BM, zgodnie z którym z przepisów art. 11, art. 12, art. 13 ust. 1, art. 14 ust. 1, art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 25 października 1991 r. ustawy *o organizowaniu prowadzeniu działalności kulturalnej* (tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 194 z późn. zm.) wynika wyodrębnienie prawne i organizacyjne instytucji kultury oraz ich pełna autonomia i samodzielność finansowa i organizacyjna. Jak wskazano ww. rozstrzygnięciu - *„Instytucja kultury nie jest więc formalnie jednostką podporządkowaną swojemu organizatorowi, a gmina nie jest jednostką nadrzędną. Zasady ingerowania organizatora w całokształt działalności merytorycznej i finansowej instytucji kultury nie mogą w żadnym stopniu naruszać fundamentalnych zasad samodzielności odrębnej od organizatora osoby prawnej, jaką jest instytucja kultury. Celem ustawodawcy było bezspornie wyłączenie instytucji kultury z bezpośredniego wpływu organizatora na jej działalność, z jednoczesnym wprowadzeniem zasady, iż to właśnie instytucja kultury realizuje zadania własne gminy o charakterze obligatoryjnym w warunkach autonomii przynależnej osobie prawnej”.*

Tożsamy pogląd został wyrażony w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 26 sierpnia 2021 r., wydanym w sprawie prowadzonej pod sygn. akt I SA/Ke 364/21, gdzie podkreślono, że *zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy o działalności kultury organizator nie odpowiada co do zasady za zobowiązania instytucji kultury. Samorządowa instytucja kultury otrzymuje od organizatora dotację podmiotową na realizację zadań z zakresu kultury i sportu. Wynik rocznej działalności instytucji kultury jest zyskiem lub stratą finansową. Instytucja kultury nie rozlicza się z organizatorem zyskiem, a organizator nie pokrywa straty instytucji kultury. Osiągnięty zysk zwiększa fundusz instytucji kultury, a poniesiona strata zmniejsza fundusz instytucji kultury.* Jak podkreślono w ww. orzeczeniu – *z przytoczonych powyżej przepisów wynika więc wyodrębnienie prawne i organizacyjne instytucji kultury oraz ich pełna autonomia i samodzielność finansowa i organizacyjna. Instytucja kultury nie jest więc formalnie jednostką podporządkowaną swojemu organizatorowi, a gmina nie jest jej jednostką nadrzędną.*

W dalszej kolejności wskazać należy, że z treści przepisu art. 272 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o *finansach publicznych* (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.) wynika, że *audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze*. **Audyt wewnętrzny w rozumieniu ustawy *o finansach publicznych* jest zatem działalnością ukierunkowaną na wygenerowanie wsparcia dla kierownika jednostki w realizacji przypisanych jej celów i zadań. Przedmiotem audytu wewnętrznego jest systematyczna ocena kontroli zarządczej oraz czynności doradcze ukierunkowane na maksymalizację jakościową działalności danej jednostki**. Audytem wewnętrznym w rozumieniu ustawy *o finansach publicznych* jest zatem ogół działań obejmujących: niezależne badanie systemów zarządzania

i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów; czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „*definicja legalna audytu wewnętrznego silnie zatem podkreśla jego pomocniczy i oceny charakter, nie przewidując elementów kontroli bezpośredniej. Ten element konstrukcyjny w największym stopniu odróżnia publiczny audyt wewnętrzny od innych rodzajów działalności audytowej, które zwykle łączą elementy kontroli bezpośredniej i proceduralnej wraz z czynnościami doradczymi, te ostatnie mają jednak charakter uzupełniający. Obowiązująca ustawa, poprzez rozdzielenie przepisów dotyczących kontroli zarządczej (art. 68–71 FinPubU) i audytu wewnętrznego (art. 272–296 FinPubU) podkreśla tak odrębność organizacyjną, jak i odrębność zakresu zadaniowego audytu i kontroli w sektorze publicznym”*. (Komentarz, Art. 272 FinPubU red. Mikos-Sitek 2023, wyd. 13/J. Wierzbicki, *Legalis*).

Zatem z uwagi na to, że instytucja kultury jest podmiotem wyodrębnionym prawnie i organizacyjnie, posiadającym autonomię finansową i organizacyjną oraz przez wzgląd na to, że audyt wewnętrzny może obejmować swoim zakresem jedynie działalność jednostek podległych, w ocenie tut. Izby, niedopuszczalnym pozostaje zlecenie przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego audytu wewnętrznego w instytucji kultury, która posiada odrębną osobowość prawną. Takiego audytu, zdaniem tut. Izby, nie może wykonać zarówno skarbnik, jak i inny podmiot działający na zlecenie organizatora instytucji kultury.

Niezależnie od powyższego wskazać należy, że wymagania, jakie powinien spełniać audytor wewnętrzny, zostały określone w przepisie art. 286 ustawy *o finansach publicznych*. W myśl wyżej wymienionego przepisu audytorem może być osoba, która:

1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;

3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;

4) posiada wyższe wykształcenie;

5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:

a) jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub

b) złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub

c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub

d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę

organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Ponadto zgodnie z Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. *w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych* (Dziennik Urzędowy Ministra Finansów: poz. 28) audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni. *Niezależność* ***to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny****. W celu osiągnięcia poziomu niezależności niezbędnego do skutecznego wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym ma bezpośredni i nieograniczony dostęp do kierownictwa wyższego szczebla i rady* (…) *Obiektywizm to bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób. Problemy dotyczące obiektywizmu muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, zadania, działalności audytu wewnętrznego i jego pozycji w strukturze organizacji.* Zgodnie z treścią ww. aktu prawnego **audytor wewnętrzny musi być również niezależny organizacyjnie**, **co oznacza, że zarządzający audytem wewnętrznym musi podlegać takiemu szczeblowi zarządzania w organizacji, który pozwoli audytorowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki.**

Korelacja wyżej powołanych przepisów prowadzi to wniosku, że ustawodawca, co prawda, nie wprowadził wprost zakazu powierzenia wykonywania czynności audytora wewnętrznego przez osobę zatrudnioną na stanowisku skarbnika, jednakże, oprócz wymagań określonych w wyżej powołanym przepisie art. 286 ustawy *o finansach publicznych*, audytor w każdym przypadku musi spełniać wymóg niezależności oraz obiektywizmu. **W ocenie Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Gdańsku, w zależności od okoliczności konkretnego przypadku, zakresu audytu, jednostki kontrolowanej, a także podmiotu zlecającego audyt, osoba zatrudniona na stanowisku skarbnika może nie dawać takiej rękojmi.**

W ocenie tut. Izby dopuszczalnym pozostaje natomiast przeprowadzenie kontroli w zakresie gospodarowania środkami pochodzącymi z dotacji udzielonych instytucji kultury, z uwagi na to, że są to środki publiczne pochodzące z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Z art. 18a ustawy z dnia 8 marca 1990 r. *o samorządzie gminnym* (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.) wynika bowiem, że rada gminy kontroluje działalność wójta, gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gminy; w tym celu powołuje komisję rewizyjną, która opiniuje wykonanie budżetu gminy i występuje z wnioskiem do rady gminy w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium wójtowi, a wniosek w sprawie absolutorium podlega zaopiniowaniu przez regionalną izbę obrachunkową. Zasady i tryb działania komisji rewizyjnej określa statut gminy. Oznacza to, że komisja rewizyjna rady gminy może kontrolować instytucje kultury, ale tylko w zakresie wydatkowania udzielonych jej dotacji, czyli składnika budżetu gminy (tak: Sławomir Liżewski, *Nadzór organizatora nad biblioteką publiczną – czy jest możliwy*, *Legalis*, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 26 sierpnia 2021 r., sygn. akt I SA/Ke 364/21).

Taki kierunek interpretacyjny znajduje również potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 15 września 2020 r., II SA/Rz 41/20, *Legalis*), *w którym to zwrócono uwagę, że zgodnie z art. 14 ust. 1 [DziałKultU] instytucje kultury, po dokonaniu ich wpisu do rejestru prowadzonego przez organizatora są odrębnymi od jednostki samorządu terytorialnego osobami prawnymi. Żaden przepis [DziałKultU] nie daje podstaw do sprawowania nadzoru przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego nad teatrem, który jest samorządową osoba prawną. Takich podstaw próżno szukać także w [SamGminU]. Brak jest takich podstaw w jakichkolwiek innych ustawach. Ewentualna kontrola (lecz nie nadzór) może być sprawowana w formie przewidzianej w ustawie o samorządzie gminnym, tj. przez radę gminy za pośrednictwem komisji rewizyjnej. Podstaw do sprawowania nadzoru przez prezydenta miasta w jakichkolwiek innych aspektach próżno szukać w przepisach prawa powszechnie obowiązującego.*

Reasumując, Regionalna Izba Obrachunkowa stoi na stanowisku, że jedynym organem, który może przeprowadzić kontrolę w instytucji kultury, która posiada odrębną osobowość prawną, a której organizatorem jest jednostka samorządu terytorialnego, jest komisja rewizyjna i to w ograniczonym, przedstawionym powyżej zakresie przedmiotowym, a także w **zakresie powierzonego jej przez organizatora mienia.**

Jednocześnie pragnę podkreślić, że jest to jedynie stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku, która nie posiada uprawnień do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa.

W przyszłości uprzejmie proszę o zastosowanie się do ww. wymogów, które są stawiane wnioskom o udzielenie wyjaśnień w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych.

Z poważaniem

Signature Not Verified

Dokument podpisany przez Luiza Budner - Iwanicka; RIO w Gdańsku
Data: 2023.07.21 13:22:58 CEST

Luiza Budner - Iwanicka
Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Gdańsku

Do wiadomości:
1) członkowie Kolegium w/m,
2) Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej w/m,
3) Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń w/m.

Publikacja:
Biuletyn Informacji Publicznej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku
ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
tel: (58) 301-86-45, fax: (58) 346-25-15
NIP 583-21-22-408 REGON 190134954
✉ gdansk@rio.gov.pl www.bip.gdansk.rio.gov.pl

Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku
ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
tel: (58) 301-86-45, fax: (58) 346-25-15
NIP 583-21-22-408 REGON 190134954
✉ gdansk@rio.gov.pl www.bip.gdansk.rio.gov.pl