REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W GDAŃSKU

RP.63.24.2026

Gdańsk, dnia 15 kwietnia 2026 r

Pan
Marek Charzewski
Burmistrz Miasta Malborka
Plac Słowiański 5
82-200 Malbork

Szanowny Panie Burmistrzu,

pismem z dnia 30 marca 2026 r., doręczonym do tut. Izby w tożsamej dacie, zwrócił się Pan z prośbą o zajęcie stanowiska w sprawie dopuszczalności przeprowadzania czynności kontrolnych i audytowych w samorządowej instytucji kultury posiadającej osobowość prawną oraz w spółkach prawa handlowego z udziałem gminy (spółki komunalne) przez pracowników komórki kontroli wewnętrznej oraz audytora wewnętrznego zatrudnionych w urzędzie miasta.

We wstępie należy podkreślić, że zasady udzielania wyjaśnień przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Gdańsku w trybie art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 r. *o regionalnych izbach obrachunkowych* (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 7) 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. Wniosek nie może również dotyczyć prośby o wskazanie sposobu rozwiązania konkretnej i indywidualnej sprawy.

Odnosząc się do treści ww. wniosku z przykrością stwierdzam, że nie spełnia on ww. wymogów, jakie zostały przewidziane dla wniosków o udzielenie wyjaśnienia w sprawie stosowania przepisów o finansach publicznych, w związku z tym, że przedmiotem wniosku nie może być pytanie o wskazanie sposobu rozwiązania konkretnej i indywidualnej sprawy, a takie cechy posiada przedłożone zapytanie. Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku **nie jest bowiem uprawniona do wydawania opinii prawnych** w indywidualnych sprawach i problemach wnioskującego, lecz jedynie do **ogólnych interpretacji przepisów związanych z funkcjonowaniem finansów publicznych.** Tymczasem, w ww. piśmie nie wskazano nawet konkretnych przepisów, które mają być przedmiotem interpretacji w ww. trybie.

Z uwagi na powyższe Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku zmuszona jest do odmowy udzielenia szczegółowej odpowiedzi na złożone zapytanie.

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

Odnosząc się ogólnie do podanych zagadnień należy mieć na uwadze następujące aspekty prawne.

W odniesieniu do problematyki dotyczącej dopuszczalności przeprowadzania czynności kontrolnych, w tym audytowych w samorządowej instytucji kultury posiadającej osobowość prawną, tut. Izba zajmowała stanowisko w piśmie z dnia 21 lipca 2023 r. (znak RP.063/in/50/1/2023) zamieszczonym na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku w zakładce: Wyjaśnienia w sprawach stosowania przepisów o finansach publicznych >>Zbiór udzielonych wyjaśnień w sprawach stosowania ustawy o finansach publicznych>>Zagadnienia pozostałe. Odnosząc się do powyższego zagadnienia tut. Izba w ww. piśmie z dnia 21 lipca 2023 r. wyjaśniła m.in., że 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 i art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 25 października 1991 r. *ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej* (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 87 z późn. zm.) wynika wyodrębnienie prawne i organizacyjne instytucji kultury oraz ich pełna autonomia i samodzielność finansowa i organizacyjna, a także brak formalnego podporządkowania organizatorowi. W wyżej wymienionym piśmie zwrócono również uwagę, że podobny pogląd został wyrażony w orzecznictwie sądowym, w tym 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 organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej 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. Jak wyjaśniono 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 ww. piśmie wskazano jednocześnie, że – w ocenie tut. Izby – dopuszczalnym pozostaje 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* (t.j.: Dz. U. z 2025 r. poz. 1153 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. W konsekwencji powyższego przyjęto, że komisja rewizyjna rady gminy może kontrolować instytucje kultury, ale tylko w zakresie wydatkowania udzielonych im dotacji, których źródłem jest budżet 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).

Uzasadniając powyższe stanowisko powołano się również na orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 15 września 2020 r., II SA/Rz 41/20, w którym 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.***

Niezależnie od powyższego tut. Izby wskazała, że z uwagi na to, że instytucja kultury jest podmiotem wyodrębnionym prawnie i organizacyjnie, posiadającym autonomię finansową i organizacyjną oraz przez wzgląd na to, że kontrola, względnie audyt wewnętrzny, może obejmować swoim zakresem jedynie działalność jednostek podległych, za niedopuszczalne uznano zlecenie przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego czynności kontrolnych, względnie audytowych, w instytucji kultury, która posiada odrębną osobowość prawną.

Reasumując, tut. Izba podtrzymuje dotychczasowe stanowisko, że jedynym organem, który może przeprowadzić kontrolę w instytucji kultury, posiadającej odrębną osobowość prawną, a której organizatorem jest jednostka samorządu terytorialnego, jest komisja rewizyjna i to w ograniczonym, przedstawionym powyżej zakresie podmiotowym, tj. w zakresie udzielonej jej dotacji, a także w zakresie powierzonego jej przez organizatora mienia.

Z kolei, w odniesieniu do problematyki dotyczącej dopuszczalności przeprowadzania czynności kontrolnych, w tym audytowych w spółce komunalnej, należy przede wszystkim zwrócić uwagę na okoliczność, że, w przeciwieństwie do samorządowej instytucji kultury, spółka komunalna nie posiada statusu jednostki sektora finansów publicznych (art. 9 pkt 14 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych;* tj. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.). Wskazana okoliczność w pewnym stopniu wpływa również na ocenę aspektu prowadzenia wspomnianych czynności kontrolnych czy audytowych w podmiocie, który nie tylko jest odrębną osobą prawną od jednostki samorządu terytorialnego, lecz również nie podlega mechanizmom przewidzianym w ww. ustawie *o finansach publicznych* pozostając poza sektorem finansów publicznych. Przepisy powszechnie obowiązujące, podobnie jak w przypadku ww. instytucji kultury, nie rozstrzygają w sposób jednoznaczny poruszonej problematyki związanej z czynnościami kontrolnym lub audytowymi w spółkach komunalnych. Z tego względu warto w ocenie prawnej uwzględnić orzecznictwo sądowe z tego zakresu przedmiotowego. Na uwagę zasługuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 sierpnia 2019 r. (sygn. akt I OSK 657/19), którym sąd oddalił skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 listopada 2018 r. (sygn. akt II SA/Go 779/18). Co istotne, **sądy obu instancji nie podważyły możliwości zlecenia przez radę miasta – komisji rewizyjnej kontroli w spółkach miasta**, przy czym w uchwale rady miasta zlecającej taką kontrolę komisji rewizyjnej powołano się w podstawie prawnej na ww. art. 18a *ustawy o samorządzie gminnym.* W ramach oceny prawnej NSA m.in. stwierdził: *Należy też przypomnieć, że spółki prawa handlowego, których jedynym właścicielem jest gmina, mają szczególny charakter, ponieważ podstawowym celem ich powołania (utworzenia) jest realizacja określonych zadań gminy (art. 9 ust. 1 u.s.g.), a nie przynoszenie zysku. Dlatego też przepisy ustawy o samorządzie gminnym w odniesieniu do tych spółek są przepisami szczególnymi w stosunku do przepisów kodeksu spółek handlowych. To zaś uzasadnia kompetencje kontrolne rady gminy nad tego rodzaju spółkami, ponieważ rada gminy musi posiadać kompetencje kontrolne w stosunku wszelkich jednostek organizacyjnych, za pomocą których gmina realizuje spoczywające na niej zadania (zob. art. 6 i 7 u.s.g.). Przekazanie zadań do spółki nie może bowiem oznaczać wyjęcia ich spod kontroli rady. Z tego względu spółki, których jedynym właścicielem jest gmina, niewątpliwie mieszczą się w pojęciu "gminnych jednostek organizacyjnych", pomimo tego, że posiadają odrębną od gminy*

osobowość prawną. Podobny kierunek interpretacyjny zawarto w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 27 lutego 2025 r. (sygn. akt III SA/Gd 501/24). W podanym orzeczeniu m.in. stwierdzono: *Mając powyższe na uwadze, należało uznać, że wykładnia art. 18a ust. 1 u.s.g. prowadzi do wniosku, iż gmina posiada uprawnienia kontrolne wobec "gminnych jednostek organizacyjnych", pod pojęciem których należy także rozumieć spółki prawa handlowego, w których dana gmina posiada pełnię władztwa właścicielskiego (por. także wyrok WSA w Opolu z dnia 12 listopada 2024 r., sygn. akt I SA/Op 800/24).*

Reasumując powyższe, w ocenie tut. Izby, należy uznać, że w odniesieniu do spółek komunalnych (w których dana jednostka samorządu terytorialnego posiada pełnię władztwa właścicielskiego) rada gminy, poprzez funkcjonującą w jej strukturze komisję rewizyjną, posiada uprawnienia kontrolne w odniesieniu do tych zadań, które spółka realizuje jako zadania przypisane ustawowo danej jednostce (np. w gminie), w tym pod względem wydatkowania środków.

Jednocześnie pragnę podkreślić, iż udzielone w ramach niniejszego pisma wyjaśnienia w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych są wyłącznie stanowiskiem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku, która nie posiada kompetencji do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa.

Uprzejmie proszę również o zastosowanie się do wymogów dotyczących składania kolejnych wniosków – zgodnie z informacją zamieszczoną na wstępie niniejszego pisma.

Z poważaniem

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