

Rzeszów, dnia 10 listopada 2025r.

OPINIA PRAWNA
dla Nowodworskiego Ośrodka Kultury w Nowym Dworze Mazowieckim

Problemy podlegające opiniowaniu:

Możliwość przeprowadzenia kontroli „instytucjonalnej” organizatora w Nowodworskim Ośrodku Kultury w Nowym Dworze Mazowieckim (NOK).

na podstawie:

1. ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 87) - zwanej dalej ustawą o działalności kulturalnej,
2. ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1153).
3. ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 277 z późn. zm.).
4. ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1483).
5. komunikatu nr 23 Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych z 16 grudnia 2009 r. - zwanego dalej Komunikatem nr 23 Ministra Finansów
6. Komunikatem nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 2, poz. 11) - zwanego dalej Komunikatem nr 3 Ministra Finansów.

Po zapoznania się z:

1. zawiadomieniem o wszczęciu postępowania kontrolnego z 17 lipca 2025 r. Burmistrza Miasta Nowy Dwór Mazowiecki skierowanym do Dyrektora Nowodworskiego Ośrodka Kultury w Nowym Dworze Mazowieckim – zwanego dalej zawiadomieniem o wszczęciu kontroli,
2. treścią upoważnień nr 121/2025, 122/2025 123/2025 do przeprowadzenia kontroli w NOK udzielonych przez Burmistrza Nowego Dworu Mazowieckiego
3. Korespondencji e-mail pomiędzy kontrolerem a Dyrektorem NOK dotyczącej dokumentacji, która ma zostać przygotowana do kontroli,
4. Zarządzenie Nr 43/2025 Burmistrza Miasta Nowy Dwór Mazowiecki z 3 marca 2025 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu kontroli wewnętrznej

opiniuję:

I. Status prawny instytucji kultury.

Zgodnie z 14 ust. 1 ustawy o działalności kulturalnej instytucja kultury z chwilą wpisu do rejestru prowadzonego przez organizatora uzyskuje osobowość prawną. Podmiotem

zarządzającym instytucją i reprezentującym ją na zewnątrz jest dyrektor instytucji kultury (art. 17 ustawy o działalności kulturalnej).

Na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o działalności kulturalnej instytucja kultury gospodaruje samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia oraz prowadzi samodzielną gospodarkę w ramach posiadanych środków, kierując się zasadami efektywności ich wykorzystania.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie już w wyroku z 20 marca 2008r. uznał, że **„Instytucja kultury, jako osoba prawna jest całkowicie odrębnym w stosunku do gminy podmiotem prawa, z własnym majątkiem, środkami trwałymi, przychodami oraz kosztami, samodzielnie gospodarującą w ramach posiadanych środków. (..)** (sygn. akt I SAWA 134/08) oraz rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Zachodniopomorskiego z 3.08.2012 r., NK.4.4131.264.2012.K, Zacho 2012, nr 1919; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Szczecinie z 5 grudnia 2001r. sygn. akt SA/Sz 734/01).

W rozstrzygnięciu nadzorczym z 10 grudnia 2021r Wojewoda Mazowiecki stwierdził, że z przepisów ustawy o działalności kulturalnej wynika wyodrębnienie prawne 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 jednostką nadrzędną** (rozstrzygnięcie WNP-R.4131.16.2021.BM)

Na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 9) ustawy o samorządzie gminnym do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty m.in. w zakresie kultury. Zgodnie z art. 9 ust. 1-2 ustawy o organizowaniu działalności kulturalnej, jednostki samorządu terytorialnego organizują działalność kulturalną, tworząc samorządowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym. Prowadzenie działalności kulturalnej jest zadaniem własnym jednostek samorządu terytorialnego o charakterze obowiązkowym. Organizator zapewnia instytucji kultury środki niezbędne do rozpoczęcia i prowadzenia działalności kulturalnej oraz do utrzymania obiektu, w którym działalność ta jest prowadzona. Organizator nadaje statut instytucji kultury, powołuje i odwołuje dyrektora, może połączyć, podzielić, współprowadzić instytucje kultury, powierzyć prowadzenie instytucji kultury innemu podmiotowi, jak również zlikwidować instytucję kultury (art.12, art. 13 ust.1, art. 18, art. 20-21a, art. 22 ustawy o działalności kulturalnej).

Współpraca pomiędzy dyrektorem instytucji kultury a organizatorem w zakresie organizacyjno-finansowym odbywa się na podstawie zawieranej między tymi podmiotami odrębnej umowy w formie pisemnej, w której strony określają warunki organizacyjno-finansowe działalności instytucji kultury oraz program jej działania (art. 15 ust. 5 ustawy o działalności kulturalnej).

Co prawda instytucja kultury funkcjonuje w ramach środków finansowych przeznaczonych w budżecie jednostki samorządu terytorialnego na jej działalność, jednakże to dyrektor kieruje jej działalnością, podejmując działania w ramach przyznanych środków (art. 17 ustawy o działalności kulturalnej; wyrok WSA w Poznaniu z 25 marca 2021 r., sygn. IV SA/Po 1643/20, czy wyrok WSA w Olsztynie z 16 listopada 2017 r., sygn.).

II. Kontrolowanie instytucji kultury przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.

W związku z tym, że organizator przekazuje instytucji kultury środki finansowe na jej działalność, ma odpowiednie narzędzie prawne do skontrolowania ich wydatkowania. W przypadku gminnej instytucji kultury wynika ono z art. 18a ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Zgodnie z tym przepisem **prawo do kontrolowania instytucji kultury ustawodawca przyznał wyłącznie organowi stanowiącemu gminy, tj. radzie gminy, która w tym celu tworzy komisję rewizyjną.**

Zakres uprawnień kontrolnych rady gminy wynikający z art. 18a ustawy o samorządzie gminnym, określa art. 5 ust. 2 ustawy o finansach publicznych w związku z art. 9 ust. 3 i art. 28 ust. 3 ustawy o działalności kulturalnej. Oznacza to, że rada gminy (czy rada miejska) uprawniona jest do kontrolowania wydatkowania przekazanych instytucji kultury w formie dotacji przez gminę środków publicznych, w tym także wykonana planu finansowego.

Ponieważ jednak instytucja kultury nie jest jednostką podległą organizatorowi, to nie ma on w stosunku do instytucji kompetencji kontrolnych w zakresie nie związanym z przekazanymi środkami finansowymi, np. w sprawach pracowniczych czy specyfikacji zleconych zadań w umowach cywilnoprawnych zawartych przez instytucję.

Rada gminy, poprzez komisję rewizyjną, jest jedynym organem gminy uprawnionym do przeprowadzania kontroli w instytucji kultury, dla której dany gmina jest organizatorem. **Organ wykonawczy, tj. wójt, burmistrz lub prezydent miasta, nie ma uprawnień do osobistego, albo przez wyznaczone osoby z urzędu lub spoza niego, kontrolowania instytucji kultury.** Kontrola podmiotu posiadającego osobowość prawną możliwa jest jedynie na podstawie przepisów ustawy, a takich poza wyżej wymienionym art. 18a ustawy o samorządzie gminnym nie ma.

III. Sprawowanie nadzoru organizatora nad samorządową instytucją kultury.

Ugruntowany w orzecznictwie sądowym jest pogląd o braku nadzoru organizatora nad instytucją kultury (wyrok WSA w Poznaniu z 25 marca 2021 r., sygn. akt IV SA/Po 1643/20, wyrok NSA z 11 stycznia 2022 r. sygn. akt III OSK 875/21, wyrok NSA z 18 stycznia 2022 r., III OSK 891/21, LEX nr 3331083).

W wyroku z 15 września 2020 r. sygn. akt II SA/Rz 41/20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie stwierdził, że **żaden przepis ustawy z 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej nie daje podstaw do sprawowania nadzoru przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego nad teatrem, który jest samorządową osobą prawną. Takich podstaw próżno szukać także w u.s.g. Brak jest takich podstaw w jakichkolwiek innych ustawach. Ewentualna kontrola (lecz nie nadzór) może być sprawowana w formie przewidzianej u.s.g., 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.

Na ww. wyrok WSA w Rzeszowie powołał się w swoim wyroku z 18 stycznia 2022r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdzając, że **żaden przepis ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej nie daje podstaw do sprawowania nadzoru przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta nad domem kultury jako samorządową osobą prawną. Takich podstaw nie zawiera także ustawa o samorządzie gminnym, ani inny akt prawny** (sygn. akt III OSK 891/21, LEX nr 3331083).

Podobnie przesądził w wyroku z 3 kwietnia 2024r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (sygn. akt IV SA/Po 147/24).

Także wojewodowie już od ponad 10 lat w rozstrzygnięciach nadzorczych konsekwentnie podkreślają brak nadzoru organizatora nad instytucją kultury (rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Podlaskiego z dnia 4 grudnia 2013 r. NK-II.4131.105.2013.AK). W wydanym rozstrzygnięciu nadzorczym z 30 września 2024 r. Wojewoda Lubelski (PN-II.4131.337.2024, Lubel 2024, nr 4664) stwierdził:

Przyjęcie natomiast, że nadzór Wójta miałby oznaczać kompetencje do kontrolowania i wpływania na działalność nadzorowanego podmiotu narusza gwarantowaną ustawowo samodzielność instytucji kultury oraz przepis art. 18a ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, zgodnie z którym działalność gminnych jednostek organizacyjnych, kontroluje rada gminy, która w tym celu powołuje komisję rewizyjną.

Wojewoda Śląski w rozstrzygnięciu nadzorczym z 4 października 2024 r. podkreślił, że **żaden z przepisów ustawy o działalności kulturalnej nie przyznaje organowi wykonawczemu jednostki samorządu terytorialnego nieograniczonych kompetencji nadzorczych w odniesieniu do samorządowej instytucji kultury** (NP.4131.1.774.2024).

Jak zauważył w cytowanym wyżej rozstrzygnięciu nadzorczym z 30 września 2024r. Wojewoda Lubelski „pojęcie „nadzór” nie posiada definicji legalnej, a doktryna prawa, kompetencji polegającej na „sprawowaniu nadzoru” przypisuje szereg daleko idących uprawnień, zarówno w zakresie kontrolowania nadzorowanego podmiotu, jak również możliwości żądania konkretnego postępowania. Przyjęcie natomiast, że nadzór Wójta miałby oznaczać kompetencje do kontrolowania i wpływania na działalność nadzorowanego podmiotu narusza gwarantowaną ustawowo samodzielność instytucji kultury oraz przepis art. 18a ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, zgodnie z którym działalność gminnych jednostek organizacyjnych, kontroluje rada gminy, która w tym celu powołuje komisję rewizyjną.

Nadzór jest instytucją prawa administracyjnego ustrojowego, która służy zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania organów nadzorowanych. Istotą nadzoru jest możliwość władczego i jednostronnego oddziaływania na działanie organu nadzorowanego, które powinno być poprzedzone rzetelną oceną stanu rzeczywistego. Dlatego nadzór nie może wynikać z postanowień np. statutu instytucji kultury, ale musi mieć swoje umocowanie w ustawie.

Organizator nie może nadać sobie uprawnień, których nie przewiduje ustawa (wyrok WSA w Rzeszowie w wyroku z 15 września 2020 r. sygn. akt II SA/RZ 41/20).

Uprawnień nadzorczych organizatora nie można domniemywać, muszą one wynikać z przepisów prawa (wyrok WSA w Warszawie z 19 stycznia 2021 r, IV SAWA 2288/20). Nie znajdziemy ich jednak ani w ustawie o działalności kulturalnej ani w ustawie o samorządzie gminy. Nie ma ich także w ustawie o finansach publicznych.

Z powyższego wynika, że prawny status samorządowej instytucji kultury ze względu na nadaną mu przez ustawę o działalności kulturalnej osobowość prawną jest wyjątkowy i nie ma sobie podobnego wśród innych jednostek organizacyjnych gminy (miasta). I chociaż formalnie na gminie spoczywa obowiązek zaspokajania zbiorowych potrzeb ludności w zakresie kultury (art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy o samorządzie gminy), to zadanie to realizowane jest przez utworzoną instytucję kultury, która samodzielnie realizuje zadania statutowe i samodzielnie gospodaruje nabytymi i wypracowanymi środkami finansowymi. Na czele instytucji kultury stoi dyrektor, który ponosi odpowiedzialność za jej funkcjonowanie

IV. Kontrola organu wykonawczego gminy w Nowodworskim Ośrodku Kultury w Nowym Dworze Mazowieckim.

Jak wynika zawiadomienia o wszczęciu postępowania kontrolnego z 17 lipca 2025 r kontrola w Nowodworskim Ośrodku Kultury miała zostać przeprowadzona na podstawie §3 pkt 3 oraz § 20 ust. 1 Regulaminu kontroli wewnętrznej w urzędzie Miejskim w Nowym Dworze Mazowieckim stanowiącym załącznik do zarządzenia nr 43/2025 Burmistrza Nowego Dworu Mazowieckiego z 3 marca 2025r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu kontroli wewnętrznej w związku z art. 247 ust. 2 oraz art. 68 i art. 69 ustawy o finansach publicznych.

Podstawy te nie dają prawa organowi wykonawczemu jednostki samorządu terytorialnego do przeprowadzenia kontroli wewnętrznej w instytucji kultury.

Należy przy tym wskazać, że pomimo określenia w ww. zawiadomieniu oraz w upoważnieniach do przeprowadzenia kontroli jej przedmiotu jako *Wydatkowanie dotacji podmiotowej w 2024 roku* i określenia zakresu kontroli, faktycznie kontrola dotyczy miała nie tylko wydatkowa dotacji podmiotowej, ale także efektywności zarządzania w NOK. Wskazuje na to zakres żądanych w wiadomościach e-mail kontrolera do Dyrektora NOK w trakcie przeprowadzenia kontroli, takich jak regulamin wynagradzania czy dokumenty związane z wypłacaniem pracownikom wynagrodzeń i nagród, treść protokołu kontroli, ale przede wszystkim powołanie także w zawiadomieniu o wszczęciu kontroli na przepisy dotyczące kontroli zarządczej, czyli kontrolowania zarządzania.

Błędne jest założenie dokonane w protokole kontroli, że NOK działam między innymi na podstawie ustawy o samorządzie gminnym. Instytucje kultury, jak już zostało wspomniane na wstępie, jest zupełnie odrębnym od organizatora podmiotem praw i obowiązków posiadającym osobowość prawną.

W związku z powyższym nie ma uzasadnienia prawnego założenie, że odrębny podmiot jakim jest jednostka samorządu terytorialnego w stosunku do instytucji kultury może przeprowadzić w niej kontrolę wewnętrzną, która nie wynika z przepisów prawa. Wskazana w upoważnieniu jako podstawę prawną art. 33 ust. 3 i 5 ustawy o samorządzie gminnym w żaden sposób nie upoważnia burmistrza gminy do przeprowadzenia kontroli wewnętrznej w instytucji kultury.

Przepis ten dotyczy uprawnień burmistrza jako kierownika urzędu gminy i zwierzchnika służbowego w stosunku do pracowników urzędu oraz kierowników gminnych jednostek organizacyjnych. Wśród jednostek tych nie znajduje się instytucja kultury właśnie ze względu posiadaną osobowość prawną.

Dyrektor instytucji kultury nie jest pracownikiem urzędu gminy, a burmistrz nie wykonuje w stosunku do niego uprawnień zwierzchnika służbowego, zatem wskazana podstawa prawna w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli wewnętrznej ma zastosowanie wyłącznie w stosunku do pracownika urzędu, a więc osób, które miały w NOK przeprowadzić kontrolę wewnętrzną.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 2 czerwca 2022r. (sygn. akt III SA/Gd 49/22) stwierdził:

*Z tego szczególnego statusu i pozycji samorządowej instytucji kultury pośród innych jednostek organizacyjnych gminy należy wywieść, że zwierzchnictwo służbowe, o jakim mowa w art. 33 ust. 5 u.s.g. kierownika urzędu gminy (wójta) nad kierownikami gminnych jednostek organizacyjnych (w tym dyrektorami GOK-ów), jest jedynie ograniczone do ich powoływania i zwalniania stosownie do art. 30 ust. 2 pkt 5 u.s.g., co zresztą w odniesieniu do dyrektorów gminnych instytucji kultury znajduje potwierdzenie i doprecyzowanie (konkretyzację) odnośnie trybu oraz koniecznych warunków ich powołania i odwołania w treści art. 15 ust. 1 u.o.p.d.k. **Nie może być zatem mowy o zwierzchnictwie organu powołującego dyrektora samorządowej instytucji kultury, rozumianym jako podleganie poleceniom służbowym, natomiast przyjęcie, że dyrektor instytucji kultury jest takim samym podwładnym wójta jak pracownicy urzędu jest sprzeczne z jego statusem (por. pismo Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 13 czerwca 2012 r., nr WA-0250/39/12).***

Zgodnie z §2 Regulaminu kontroli wewnętrznej w Urzędzie Miejskim w Nowym Dworze Mazowieckim regulamin ten określa:

- 1) ogólne podstawy systemu kontroli wewnętrznej w Urzędzie Miejskim w Nowym Dworze Mazowieckim;
- 2) ogólne ramy w dziedzinie zarządzania, wykonywania i zapewniania jakości działalności kontrolnej instytucjonalnej Miasta Nowy Dwór Mazowiecki;
- 3) szczegółowe warunki i tryb przeprowadzania **kontroli wewnętrznej instytucjonalnej Urzędu Miejskiego w Nowym Dworze Mazowieckim.**

Natomiast na podstawie § 3 Regulaminu kontrolę instytucjonalną przeprowadza się w:

- 1) komórkach organizacyjnych (wydział, samodzielne stanowiska) Urzędu Miejskiego w Nowym Dworze Mazowieckim;
- 2) jednostkach i zakładach budżetowych Miasta Nowy Dwór Mazowiecki;
- 3) **jednostkach organizacyjnych nadzorowanych przez Miasto Nowy Dwór Mazowiecki,** w zakresie udzielonych przez Miasto dotacji.

Biorąc powyższe na pod uwagę należy stwierdzić, że Regulamin kontroli wewnętrznej w Urzędzie Miejskim w Nowym Dworze Mazowieckim nie dotyczy instytucji kultury, ponieważ nie jest to jednostka nadzorowana przez Miasto Nowy Dwór Mazowiecki. Jest to rozwiązanie

prawidłowe, za nieprawidłowe natomiast należy uznać powoływanie się na ten Regulamin w zawiadomieniu o wszczęciu kontroli oraz upoważnieniach do przeprowadzenia kontroli w instytucji kultury.

V. Audyt wewnętrzny organizatora w instytucji kultury.

W zawiadomieniu o wszczęciu postępowania kontrolnego jako podstawę prawną wskazano także art. 247 ust. 2 oraz art. 68 i art. 69 ustawy o finansach publicznych.

Zgodnie z art. 247 ust. 2 zarząd jednostki samorządu terytorialnego sprawuje ogólny nadzór nad realizacją, określonych uchwałą budżetową, dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Realizacja dochodów i wydatków oznacza wykonywanie postanowień uchwały budżetowej w zgodności z przepisami prawa powszechnie obowiązującego. Przepis nie precyzuje, jakie podmioty poddane są ogólnemu nadzorowi zarządu. W literaturze przyjmuje się, że przepis ten dotyczy nadzoru nad działaniami podejmowanymi przez **podmioty i jednostki podległe organizacyjnie** (np. jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe)¹. W związku z tym co najmniej niezrozumiałe jest wskazywanie tego przepisu jako podstawy prawnej dokonania kontroli wewnętrznej w posiadającej osobowość prawną instytucji kultury, skoro podmiot ten funkcjonuje na podstawie własnego planu finansowego (art. 14, art. 27 ustawy o działalności kulturalnej), a jedynym podmiotem uprawnionym do kontrolowania go jest rada gminy (art. 18a ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym)..

Artykuły 68 i 69 ustawy o finansach publicznych dotyczą pojęcia kontroli zarządczej oraz wskazują organy właściwe do jej zapewnienia w jednostce sektora finansów publicznych.

Ustawa o finansach publicznych posługuje się pojęciem kontroli zarządczej nie definiując go. Ma ono wyraźne, nawet w swojej nazwie, odwołanie do zarządzania. Kontrola zarządcza najogólniej mówiąc dotyczy organizacji procesu zarządzania. Cele kontroli zarządczej zostały zawarte w art. 68 ustawy o finansach publicznych. Sprowadza się ona do stałego usprawniania zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększanie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych.

Pomimo nazwy sprawowanie kontroli zarządczej w istocie jest związane z nadzorem. Jak sama nazwa mówi jest to kontrolowanie zarządzania jednostką sektora finansów publicznych. W orzecznictwie sądów administracyjnych brak jest szczegółowej analizy czym w istocie jest kontrola zarządcza. Doprowadziło to do sytuacji, w której organizatorzy powołując się na art. 68 i art. 69 ust. 1 w związku z art. 272 i następne ustawy o finansach publicznych w ramach prowadzenia kontroli zarządczej w istocie nadzorują instytucje kultury.

Zgodnie z art. 69 ust. 1 pkt 2) ustawy o finansach publicznych przepisem zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy m.in. do obowiązków wójta (burmistrza, prezydenta miasta). Ta podstawa prawa nie daje jednak

¹ M. Stawiński [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, LEX/el. 2021, art. 247.

organowi wykonawczemu gminy uprawnień do kontrolowania instytucji kultury nie tylko z uwagi na art. 18a ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, ale także art. 14 ust. 1 ustawy o działalności kulturalnej. Treści art. 69 ust. 1 pkt 2) ustawy o finansach publicznych nie można odczytywać w oderwaniu od innych przepisów tej ustawy, ustawy o samorządzie gminnym oraz ustawy o działalności kulturalnej.

Na podstawie art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wyłaniają się dwa poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, do których szczegółowo nawiązano w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów. Komunikat nie ma co prawda mocy przepisów powszechnie obowiązujących, jednak na podstawie art. 69 ust. 3 ustawy o finansach publicznych ustawodawca upoważnił Ministra Finansów do określenia formie komunikatu i ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Wobec powyższego zasadne jest uzupełnienie wiedzy o kontroli zarządczej właśnie z tego komunikatu.

Pierwszy poziom funkcjonowania kontroli zarządczej odnieść należy do kierowników poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych. Jest to podstawowy poziom funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych. **Pierwszym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w instytucji kultury jest więc dyrektor i to on ponosi za nią odpowiedzialność, co wynika przede wszystkim z art. 69 ust. 1 pkt 3) ustawy o finansach publicznych.**

Za drugi poziom kontroli zarządczej odpowiada minister w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, zaś **wyłącznie w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego.** Jak czytamy w pkt 2.5 Komunikatu nr 23 w ustawie nie przewidziano szczególnych kompetencji dla ministrów i odpowiednio wójtów (burmistrzów, prezydentów miast), starostów i marszałków województw w stosunku do jednostek podległych i nadzorowanych z tytułu odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub **w jednostce samorządu terytorialnego** (a nie w samorządowej jednostce organizacyjnej za jaką uważa się instytucję kultury). **Zadania te powinny być realizowane w ramach i na podstawie kompetencji przyznanych ministrom, odpowiednio wójtom (burmistrzom, prezydentom miast), starostom i marszałkom województw, w przepisach odrębnych.**

Należy zwrócić uwagę, że w Komunikacie nr 23 mowa jest o kompetencjach w stosunku do jednostek podległych i nadzorowanych. Instytucję kultury do kategorii tych podmiotów zaliczyć nie można. Z założenia kontrola zarządcza nie może być sprawowana przez podmiot zewnętrzny, a takim w stosunku do instytucji kultury jest gmina jako organizator. Mijałoby się to celami kontroli wyrażonymi w art. 68 ustawy o finansach publicznych i w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów.

Do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów odniósł się w wyroku z 30 września 2022 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. Sąd ten uznał, że przepis art. 68 ustawy o finansach publicznych określa jedynie cele kontroli zarządczej, a z **przepisu art. 69 tej ustawy nie wynika wprost, że kompetencje wójta (odpowiednio burmistrza, prezydenta miasta) w zakresie kontroli zarządczej dotyczą również gminnych jednostek organizacyjnych.** Przepis określający cele działania określonego podmiotu władzy publicznej

nie stanowi jednak dostatecznej podstawy prawnej do formułowania kompetencji służących realizacji tych celów, w szczególności kompetencji o charakterze dyrektywnym - kierowniczym, zarządczym, w stosunku do podmiotów w sensie ustrojowo i organizacyjnym odrębnych (wyrok WSA w Warszawie z 30.09.2022 r., II SA/Wa 3896/21, LEX nr 3486530).

Przyjmujemy, że ustawodawca jest racjonalny. Skoro w art. 14 ust. 1 ustawy o działalności kulturalnej nadał instytucji podmiotowość prawną, a w art. 18a ustawy o samorządzie gminnym ustanowił podmiot uprawniony do jej kontrolowania, to błędem jest przyjęcie, że ustawa o finansach publicznych w przepisach dotyczących kontroli zarządczej to zmienia.

Zgodnie z Komunikatem nr 3 Ministra Finansów – wydanym na podstawie art. 273 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, **audyt wewnętrzny jest jednym z procesów samooceny w ramach wykonywania czynności doradczych w kontroli zarządczej**. Jak zostało wyżej wspomniane w istocie kontrola, która została przeprowadzona w NOK była kontrolą wewnętrzną o cechach nadzoru, a więc audytu.

Zgodnie z art. 274 ust. 3 ustawy o finansach publicznych **audyt wewnętrzny** prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. **W jednostkach samorządu terytorialnego, a nie samorządowych jednostkach organizacyjnych**. Ustawodawca w sposób wyraźny w art. 274 ustawą o finansach publicznych określił jednostki zobowiązane do przeprowadzenia audytu wewnętrznego, w tym ww. jednostki samorządu terytorialnego, i podmioty do tego uprawnione. Podmiotem uprawnionym jest instytucja kultury, ale to dyrektor może podjąć decyzję o przeprowadzeniu „u siebie” audytu wewnętrznego. Zgodnie z art. 274 ust. 4 ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach sektora finansów publicznych, w których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego.

W Dziale VI ustawy o finansach publicznych zamieszczono rozdział pod tytułem Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Z tytułu rozdziału wynika, że dotyczy on jedynie audytu wewnętrznego, a więc prowadzonego wewnątrz jednostki organizacyjnej do tego uprawnionej. Zgodnie z art. 272 ustawy o finansach publicznych 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. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce.

Audyt wewnętrzny jest jednym z procesów służących do samooceny jednostki sektora finansów publicznych w ramach prowadzonej kontroli zarządczej. Wynika to z treści Komunikatu nr 3 Ministra Finansów. W komunikacie tym czytamy, że samoocena kontroli zarządczej, to proces, w którym dokonywana jest ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przez pracowników i kierownictwo jednostki. Audyt wewnętrzny może brać udział w procesie samooceny w ramach wykonywania czynności doradczych.

(...) Należy pamiętać, że podstawowym zadaniem audytora wewnętrznego jest dostarczanie kierownikowi jednostki niezależnej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce.

Udział audytora wewnętrznego w procesie samooceny nie może wpływać na realizację jego podstawowych zadań, ani nie powinien wpływać na jego obiektywizm czy niezależność.

Rola audytu wewnętrznego w procesie samooceny powinna **zostać pisemnie uzgodniona pomiędzy audytem wewnętrznym, kierownikiem jednostki oraz osobą odpowiedzialną za koordynację samooceny oraz być przestrzegana przez wszystkie te osoby w praktyce.**

VI. Podsumowanie

Powyższego wynika, że audyt wewnętrzny (kontrola wewnętrzna) w instytucje kultury może być zainicjowany wyłącznie przez kierownika jednostki, a więc dyrektora. Nie jest ani obowiązkiem ani uprawnieniem wójta (burmistrza, prezydenta miasta) przeprowadzenie jakichkolwiek inicjatyw w zakresie kontroli zarządczej, w tym audytu wewnętrznego, w instytucji kultury ze względu na jej wyodrębnienie organizacyjne i prawne. Potwierdza to aktualne orzecznictwo sądowe. W wyroku z 11 lutego 2025r. (sygn. akt II SA/Ke 629/24) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach stwierdził:

Sąd nie podziela stanowiska organu, że w niniejszej sprawie organ był uprawniony do przeprowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie przepisów ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2024 r., poz. 1530), dalej jako u.f.p. Katalog podmiotów, które są zobowiązane stosować audyt wewnętrzny, został zawarty wprost w art. 274 u.f.p. Jak stanowi ust. 3 tego przepisu, audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000tys. zł Przepis art. 274 ust. 3 u.f.p. odnosi się do jednostek samorządu terytorialnego u.s.t. odpowiedniego szczebla tj. gminy, powiatu, województwa i to pod warunkiem przekroczenia określonej w tym przepisie kwoty dochodów i przychodów lub kwoty wydatków i rozchodów. Zgodnie z art. 274 ust. 4 u.f.p. audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego, przy czym stosownie do art. 276 u.f.p., w jednostce samorządu terytorialnego zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Z tych regulacji wynika, że ustawodawca w art. 274 u.f.p. wskazuje podmioty, w których prowadzi się audyt wewnętrzny, przyjmując jako zasadę, że decyzję o przeprowadzeniu audytu podejmuje kierownik jednostki i precyzując w art. 276 u.f.p. kogo należy rozumieć pod pojęciem kierownika jednostki, który wykonuje zadania dotyczące audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego. **Uprawnienia wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego zakresie przeprowadzenia audytu wewnętrznego zostały zatem ograniczone do jednostek samorządu terytorialnego.**

Zgodnie z art. 33 u.s.g. wójt (burmistrz, prezydent) wykonuje zadania przy pomocy urzędu gminy (ust. 1); Kierownikiem urzędu jest wójt (ust. 3); Kierownik urzędu wykonuje uprawnienia

zwierzchnika służbowego w stosunku do pracowników urzędu oraz kierowników gminnych jednostek organizacyjnych (ust. 5).

Miejskie Centrum Kultury w (...) należy do podmiotów tworzących sektor finansów publicznych (art. 9 pkt 13 u.f.p.). Jest jednostką, która posiada osobowość prawną (art. 14 ustawy (chodzi o ustawę o działalności kulturalnej – przypisek opiniującej)), gospodaruje samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia oraz prowadzi samodzielne gospodarstwo w ramach posiadanych środków, kierując się zasadami efektywności ich wykorzystania (art. 27 ustawy). Dyrektor instytucji kultury zarządza instytucją i reprezentuje ją na zewnątrz (art. 17 ustawy). Prezydent Miasta nie jest zwierzchnikiem służbowym w stosunku do Dyrektora MCK i zatrudnionych tam pracowników. **W świetle art. 274 ust. 4 u.f.p. oznacza to, że audyt wewnętrzny w MCK może zarządzić wyłącznie jej dyrektor, nie zaś prezydent jako organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.**

Jak wynika z wiadomości e-mail kontrolera do Dyrektora NOK oraz protokołu kontroli, kontrola w NOK w istocie ta dotyczyć miała także zarządzania instytucją kultury w zakresie zasadności i celowości przyznawania nagród, premii uznaniowych, nagród jubileuszowych i odpraw emerytalnych a także zasad dotyczących wykorzystywania przez pracowników samochodów prywatnych dla celów służbowych oraz zasad naliczania ekwiwalentu za pranie i używanie odzieży roboczej, a także zasad odbywania delegacji krajowych i zagranicznych, podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez pracowników. Nawet rada gminy działająca poprzez komisję rewizyjną na podstawie art. 18 a ustawy o samorządzie gminy, nie jest uprawniona do przeprowadzania kontroli instytucji kultury w tym zakresie. Kontrola rady gminy (miasta) ograniczać powinna się wyłącznie do rozliczenia dotacji z odpowiednimi zapisami w planie finansowym, nie ma przy tym znaczenia dla organizatora w jakich wysokościach nastąpiły wypłaty dla pracowników z tytułu na przykład nagród, jeżeli nie nastąpiło przekroczenie planu finansowego w zakresie wynagrodzeń. Tym bardziej uprawnień do kontrolowania zadań z zakresu prawa pracy nie ma organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego. Dyrektor instytucji kultury zarządza nią samodzielnie i wykonuje w imieniu instytucji kultury czynności z zakresu prawa pracy (art. 17 ustawy o działalności kulturalnej oraz art. 3 §1 kodeksu pracy). W związku z brakiem nadzoru organizatora nad instytucją kultury podmiot ten nie ma żadnego wpływu na wysokość i zasady przyznawania pracownikom wynagrodzeń i innych świadczeń związanych z prawem pracy. Jedynym podmiotem uprawnionym do przeprowadzania kontroli w zakresie poprawności dokonywania wypłat wynagrodzeń i innych świadczeń związanych z pracą na podstawie regulaminu wynagradzania jest Państwowa Inspekcja Pracy, co wynika z art. 10 ust. 1 ustawy z 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1712 z późn. zm.).

Należy jeszcze zwrócić uwagę, że organizator lub wyznaczone przez niego osoby nie są uprawnione do przetwarzania danych osobowych pracowników instytucji kultury. Administratorem tych danych i jedynym uprawnionym do ich przetwarzania jest instytucja kultury. Prawidłowo więc Dyrektor NOK odmówił kontrolerom upoważnionym przez Burmistrza Miasta Nowy Dwór Mazowiecki udostępnienia dokumentów z zakresu prawa pracy znajdujących się w aktach osobowych pracowników (np. umów dot. używania prywatnych samochodów dla celów służbowych). Wydanie żądanych dokumentów mogłoby narazić

dyrektora na odpowiedzialność z tytułu nieprzestrzegania RODO oraz ewentualnych roszczeń pracowników z tytułu naruszenia dóbr osobistych.

I wreszcie powołując się w zawiadomieniu o wszczęciu postępowania kontrolnego w NOK na art. 68 i art. 69 ustawy o finansach publicznych, organizator w istocie uznał, że zaplanowana przez niego kontrola będzie kontrolą zarządczą (wewnętrzną), do czego nie był uprawniony z przyczyn wyżej wskazanych.

RADCA PRAWNY

Anna Gotkowska