

Przeprowadzanie audytu wewnętrznego w samorządowych instytucjach kultury – uzupełnienie stanowiska MF

Informujemy, że komunikat Ministerstwa Finansów z 29.01.2019 r. zamieszczony na stronie internetowej w zakładce „Wyjaśnienia w zakresie przepisów o audycie wewnętrznym” odnośnie prowadzenia audytu wewnętrznego w samorządowych instytucjach kultury jest aktualny. Poniżej prezentujemy uzupełnienie naszego stanowiska w tej sprawie.

Prowadzenie działalności kulturalnej jest jednym z zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego o charakterze obowiązkowym. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej¹ jednostki samorządu terytorialnego organizują działalność kulturalną tworząc samorządowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym. Działalność kulturalna polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury, a formami organizacyjnymi działalności kulturalnej są w szczególności: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury.

Samorządowe instytucje kultury są jednostkami sektora finansów publicznych (art. 9 pkt. 13 ustawy o finansach publicznych², dalej: uofp). Kontrola zarządcza wprowadzona przepisami Rozdziału 6 uofp określa ogólne ramy budowania systemu dobrego zarządzania, dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych³ (dalej: standardy), określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Celem standardów jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża i warunków, w których jednostka działa.

Według przepisu art. 69 ust. 1 pkt 2 uofp zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego należy odpowiednio do obowiązków wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu. Kontrola zarządcza powinna obejmować całą jednostkę samorządu terytorialnego, tj. wraz z jej jednostkami organizacyjnymi, celem właściwej realizacji nałożonych na nią zadań. Pojęcie „jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego”, używane w przepisach uofp, dotyczy zarówno jednostek, które nie mają własnej osobowości prawnej (ich byt prawny jest oparty o osobowość prawną danej jednostki samorządu terytorialnego), jak również tzw. samorządowych osób prawnych, w tym utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Wójt jest więc obowiązany do sprawowania kontroli zarządczej

¹ Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2024 r. poz. 87).

² ustawa z dnia z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.).

³ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84).

drugiego poziomu także wobec instytucji kultury, dla których jest organizatorem. Z kolei dyrektor instytucji kultury, jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych, jest obowiązany do zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w tej jednostce na podstawie art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp (pierwszy poziom kontroli zarządczej).

Audyt wewnętrzny prowadzony na podstawie przepisu art. 274 ust. 3 uofp w jednostce samorządu terytorialnego powinien dotyczyć urzędu tej jednostki oraz wszystkich jej jednostek organizacyjnych, które są jednostkami sektora finansów publicznych. Status samorządowej instytucji kultury jako gminnej jednostki organizacyjnej był już przedmiotem analiz Departamentu Prawnego Ministerstwa Finansów w kontekście objęcia jej prowadzeniem audytu wewnętrznego. Stanowisko Ministerstwa Finansów w sprawie przeprowadzania audytu wewnętrznego w samorządowych instytucjach kultury zawiera komunikat dostępny na stronie internetowej pod adresem:

<https://www.gov.pl/web/finanse/interpretacje-audit-wewnetrzny>.

Audyt wewnętrzny, co do zasady, przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego, którego sposób sporządzania oraz elementy określają przepisy rozporządzenia metodycznego⁴. Zgodnie z art. 287 ust. 1 uofp do przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego, w tym w jej jednostkach organizacyjnych, audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego upoważnia odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Pojęcie „jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego”, użyte w tym przepisie uofp, dotyczy również samorządowych osób prawnych. Przy określeniu zatem zakresu pojęcia „gminnej jednostki organizacyjnej” przesądzające znaczenie ma utworzenie przez gminę na podstawie uchwały rady gminy oraz powiązanie organizacyjne z gminą. Dlatego gminną instytucję kultury należy traktować jako jednostkę organizacyjną gminy i ma do niej zastosowanie powołany przepis art. 287 ust. 1 uofp. Dodatkowo można wskazać, że art. 59 ust. 1 oraz art. 59a uofp wprost (poprzez odesłanie do art. 9 pkt 13 tej ustawy) zaliczają samorządowe instytucje kultury do jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego.

Utożsamianie pojęcia „kontroli zarządczej” z przeprowadzaniem kontroli zewnętrznej jest niewłaściwe. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- 2) skuteczności i efektywności działania;

⁴ rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z 2018 r. poz. 506).

- 3) wiarygodności sprawozdań;
- 4) ochrony zasobów;
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- 7) zarządzania ryzykiem.

Podobnie nie można utożsamiać prowadzenia audytu wewnętrznego w gminnych jednostkach organizacyjnych ze sprawowaniem nadzoru przez organizatora nad samorządową instytucją kultury. Audyt wewnętrzny ma umocowanie w systemie finansów publicznych i koncentruje się na usprawnieniu zarządzania jednostek tego sektora, a nie na sprawowaniu nadzoru zewnętrznego. Podkreślić też należy rozróżnienie prowadzenia audytu wewnętrznego, jako obowiązku ustanowienia takiej funkcji w jednostce sektora finansów publicznych, realizującej swoje zadania na podstawie planu rocznego – od przeprowadzania audytu wewnętrznego, rozumianego jako realizacji zadań audytowych zgodnie z planem rocznym lub poza tym planem.

Biorąc powyższe pod uwagę, w opinii Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego mogą upoważniać na podstawie art. 287 ust. 1 uofp audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego do przeprowadzania audytu wewnętrznego w samorządowych instytucjach kultury utworzonych przez tę jednostkę. Zakres tego audytu powinien odnosić się do celu funkcji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, o którym mowa w art. 272 uofp.