PWSZ IPiA STUDIA LUBUSKIE
Tom VI Sulechów 2010

MONIKA KACZURAK-KOZAK
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Główny księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego – jego rola, zakres kompetencji i status

1. Wstęp

Za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych odpowiada kierownik jednostki (art. 53 Ustawy *o finansach publicznych*[1]). Może on jednak powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki[2].

Stosowaną praktyką jest przekazywanie obowiązków z obszaru gospodarki finansowej głównym księgowym. W jednostkach sektora finansów publicznych regulacje dotyczące głównego księgowego wynikają z Ustawy *o finansach pu-*

[1] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych* (Dz. U. Nr 157, poz. 1240).

[2] Podobny zapis zawiera ustawa o rachunkowości. Artykuł 4 ust. 5 stanowi, iż odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości ponosi kierownik jednostki, również w przypadku, gdy określone obowiązki (z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury) zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przyjęcie przez osobę inną niż kierownik jednostki odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości powinno być stwierdzone w formie pisemnej.

blicznych. Ma ona podstawowe znaczenie dla pełnienia tej funkcji. Przepisy dotyczące głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych odnoszą się również do głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego, którego ustawodawca określił mianem skarbnika.

2. Zakres obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych

Zgodnie z art. 54 ust. 1 Ustawy *o finansach publicznych*, głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych, jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:

1) prowadzenia rachunkowości jednostki,
2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi,
3) dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
4) dokonywania wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Zakres rachunkowości jednostki (o której mowa w punkcie 1) wynika z art. 4 ust. 3 Ustawy *o rachunkowości*[3] i obejmuje:

1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,
7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Zakres obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych można podzielić na trzy obszary[4]:

---

[3] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości* (DzU z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

[4] A. Waryszak, *Organizacja służb finansowo-księgowych jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] „Poradnik Rachunkowości Budżetowej" 2009, nr 7.

1. Obowiązki wynikające z Ustawy *o rachunkowości*

Każda jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, co wynika z art. 10 ust. 1 Ustawy *o rachunkowości*. Ustalenie i aktualizowanie tej dokumentacji jest wprawdzie obowiązkiem kierownika jednostki (art. 10 ust. 2), jednak w praktyce powierza on opracowanie projektu tej dokumentacji głównemu księgowemu. Ustalając zasady polityki rachunkowości, główny księgowy powinien uwzględnić fakt, iż w sektorze finansów publicznych obowiązują również szczególne rozwiązania w zakresie rachunkowości. Ich zakres zawiera art. 40 ust. 3 Ustawy *o finansach publicznych*. Szczególne zasady rachunkowości dotyczą**:**

1) ewidencji wykonania budżetu,
2) ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym (wchodzi w życie z dniem 1.01.2012 r.[5]),
3) ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
4) wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów,
5) sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.

Zasady te zostały ustalone przez Ministra Finansów w wydanym przez niego rozporządzeniu *w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych*[6].

Kolejnym obowiązkiem z zakresu rachunkowości jest gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych w sposób zabezpieczający je przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem.

Ustawa *o rachunkowości* podaje sposób i miejsce przechowywania wspomnianej dokumentacji, ksiąg rachunkowych, dowodów księgowych, dokumentów inwetaryzacyjnych i sprawozdań finansowych, zasady udostępniania ich osobie trzeciej, itp. W kompetencjach głównego księgowego znajduje się więc również zapewnienie przechowywania i archiwizowania dokumentów, w okresach określonych w art. 74 Ustawy *o rachunkowości*, a także należyta ochrona danych (art. 71).

---

[5] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – *Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych* (DzU Nr 157, poz. 1241), art. 1 pkt 1.

[6] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. *w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych* (DzU Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.).

Kolejny obszar obowiązków wynikających z Ustawy *o rachunkowości*, to inwentaryzacja, której celem jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. O jej szczególnym znaczeniu świadczy fakt umieszczenia zaniechania przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenia lub rozliczenia jej w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, wśród katalogu czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Zagadnienia związane z rachunkowością obejmują także obowiązek sporządzania sprawozdań. W jednostkach sektora finansów publicznych sporządza się dwa rodzaje sprawozdań: finansowe oraz budżetowe.

Zakres sprawozdawczości finansowej wynika z Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. i obejmuje: bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki. Zasady ich sporządzania nie są określone w ustawie o rachunkowości lecz we wspomnianym wyżej rozporządzeniu, jednakże element ten związany jest nieodłącznie z rachunkowością.

2. Obowiązki wynikające z Ustawy *o finansach publicznych*

Główny księgowy zazwyczaj zajmuje się koordynacją realizacji zadań poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki w procesie planowania budżetowego. W związku z tym jednym z jego głównych obowiązków (określonym w art. 54 Ustawy *o finansach publicznych*) jest dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym. Obowiązki głównego księgowego w tym zakresie wiążą się również ze stałym kontrolowaniem stopnia realizacji planu, zaangażowania wydatków, zagrożeń przekroczenia lub niewykonania planu (w całości i w poszczególnych pozycjach), a także zapewnieniem terminowego rozliczania należności i zobowiązań.

Artykuł 41 Ustawy *o finansach publicznych* zobowiązał Ministra Finansów do wydania rozporządzenia określającego rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań budżetowych, ich odbiorców oraz jednostki zobowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań[7]. Obowiązkiem głównego księgowego jest więc sporządzanie sprawozdań budżetowych i ich terminowe przekazywanie, zgodnie z rozporządzeniem.

[7] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU Nr 115, poz. 781 z późn. zm.); wynika z art. 18 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*.

3. Inne obowiązki

Obowiązki głównego księgowego wynikają również z innych aktów prawnych niż Ustawa *o rachunkowości* i Ustawa *o finansach publicznych*. Związane są one z ogólnym funkcjonowaniem jednostki i jej poszczególnych komórek. Są więc porównywalne z obowiązkami głównych księgowych w jednostkach sektora prywatnego, które nie są objęte przepisami Ustawy *o finansach publicznych*. Obowiązki te dotyczą takich spraw, jak:

- naliczanie i wypłata wynagrodzeń, w tym naliczanie innych należności, zasiłków, prowadzenie stosownej ewidencji, dokonywanie potrąceń od wynagrodzeń itp.,
- terminowe naliczanie i odprowadzanie składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, a także prowadzenie ewidencji wymaganej przez ZUS,
- ewidencja i rozliczenia podatkowe (podatki dochodowe, lokalne, VAT itp.),
- funkcjonowanie kasy jednostki, rozliczanie inkasentów i zaliczkobiorców,
- rozliczenia pieniężne (art. 22 Ustawy *o swobodzie działalności gospodarczej*[8]) i ochrona wartości pieniężnych (rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji w sprawie szczegółowych zasad i wymagań, jakim powinna odpowiadać ochrona wartości pieniężnych przechowywanych i transportowanych przez przedsiębiorców i inne jednostki organizacyjne[9]),
- ochrona danych osobowych – szczególnie zgromadzonych w dokumentacji płacowej, podatkowej itp.

Wykonując swoje obowiązki główny księgowy ma prawo:

1) żądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia dokumentów i wyliczeń będących ich źródłem;
2) wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu wykonywania przez inne komórki organizacyjne prac niezbędnych do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

---

[8] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. *o swobodzie działalności gospodarczej* (DzU z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 z późn. zm.).

[9] Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 14 października 1998 r. (DzU Nr 129, poz. 858 z późn. zm.).

Wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi to wszelkie czynności o charakterze technicznym, wynikające z decyzji kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnionej. Główny księgowy wykonuje czynności prawne bez materialnego dysponowania zasobami pieniężnymi lub rachunkami pozwalającymi na wykonywanie płatności. Wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi obejmuje zapewnienie od strony finansowej prawidłowości umów zawieranych przez jednostkę, terminowość dochodzenia przysługujących jej należności i roszczeń spornych oraz spłaty zobowiązań[10].

Kontrola wstępna realizowana jest jeszcze przed podjęciem i wykonaniem właściwej czynności kontrolnej. Jej podstawę stanowią głównie dokumenty ujmujące treść przyszłych operacji gospodarczo-finansowych. Ma ona charakter prewencyjny i daje możliwość zapobiegania wykonania czynności niezgodnych z prawem, planem finansowym lub zasadami gospodarności[11]. Polega bowiem na kontroli czynności zamierzonych. Jej wyrazem jest zgoda na wykonanie określonej czynności czy zadania. Dokumentuje ją podpis głównego księgowego złożony na dokumencie dotyczącym danej operacji – kontrasygnata.

Obecnie rola głównego księgowego, obok spełniania wymienionych wyżej funkcji, jest znacznie szersza. Powinien on być także menedżerem przygotowującym decyzje w sprawach finansowych i koordynującym ich realizację, dokonywać wstępnego rachunku ekonomicznego zamierzonych działań, prowadzić analizę budżetu jednostki, proponować optymalne metody i sposoby pozyskiwania dochodów i wydatkowania środków pieniężnych przez jednostkę itp.[12]

Ze stanowiskiem głównego księgowego związana jest znaczna odpowiedzialność i zakres obowiązków, wynikające z regulacji ustawowych, które zostaną omówione w dalszej części artykułu.

---

[10] I. Motowilczuk, *Prawa i obowiązki głównych księgowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej" 2008, nr 8.

[11] J. Glumińska-Pawlic, *Na czym polega kontrola wykonywana przez skarbnika?*, [w:] „Finanse Samorządowe" 2005, red. C. Kosikowskiego, Warszawa 2004, s. 451.

[12] A. Waryszak, *Przyjęcie obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych*, „Rachunkowość Budżetowa" 2007, nr 13.

3. Wymogi kwalifikacyjne głównych księgowych jednostek sektora finansów publicznych

Ustawa *o finansach publicznych*, w art. 54 ust. 2, określa wymogi, które należy spełnić, ubiegając się o to stanowisko. Głównym księgowym może być osoba, która:

1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego,
2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych,
3) nie była prawomocnie skazana za przestępstwa: przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego, przeciwko wiarygodności dokumentów lub za przestępstwo skarbowe,
4) spełnia jeden z poniższych warunków:

– ukończyła ekonomiczne jednolite studia magisterskie, ekonomiczne wyższe studia zawodowe, uzupełniające ekonomiczne studia magisterskie lub ekonomiczne studia podyplomowe i posiada co najmniej 3-letnią praktykę w księgowości,
– ukończyła średnią, policealną lub pomaturalną szkołę ekonomiczną i posiada co najmniej 6-letnią praktykę w księgowości,
– jest wpisana do rejestru biegłych rewidentów na podstawie odrębnych przepisów,
– posiada certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych lub świadectwo kwalifikacyjne uprawniające do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wydane na podstawie odrębnych przepisów.

W stosunku do skarbnika (głównego księgowego budżetu) mają zastosowanie również przepisy Ustawy *o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne*[13].

[13] Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 roku *o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne* (DzU z 2006 r. Nr 216, poz. 1584 z późn. zm.).

Skarbnik, w okresie pełnienia funkcji nie może: (art. 4)

1) być członkiem zarządów, rad nadzorczych lub komisji rewizyjnych spółek prawa handlowego,
2) być zatrudniony lub wykonywać innych zajęć w spółkach prawa handlowego, które mogłyby wywołać podejrzenie o ich stronniczość lub interesowność,
3) być członkiem zarządów, rad nadzorczych lub komisji rewizyjnych spółdzielni, z wyjątkiem rad nadzorczych spółdzielni mieszkaniowych,
4) być członkiem zarządów fundacji prowadzących działalność gospodarczą,
5) posiadać w spółkach prawa handlowego więcej niż 10% akcji lub udziały przedstawiające więcej niż 10% kapitału zakładowego – w każdej z tych spółek,
6) prowadzić działalności gospodarczej na własny rachunek lub wspólnie z innymi osobami, a także zarządzać taką działalnością lub być przedstawicielem czy pełnomocnikiem w prowadzeniu takiej działalności; nie dotyczy to działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, w formie i zakresie gospodarstwa rodzinnego.

Ponadto, przed upływem roku od zaprzestania pełnienia funkcji skarbnika, osoby te nie mogą być zatrudnione lub wykonywać innych zajęć u przedsiębiorcy jeżeli brały udział w wydaniu rozstrzygnięcia w sprawach indywidualnych dotyczących tego przedsiębiorcy. Nie dotyczy to decyzji administracyjnych w sprawie ustalenia wymiaru podatków i opłat lokalnych na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem decyzji dotyczących ulg i zwolnień w tych podatkach lub opłatach.

4. Skarbnik i jego miejsce w strukturze służb finansowo-księgowych

Skarbnik to szczególny urzędnik, którego status (określony ustawowo) wyznaczany jest zakresem jego obowiązków oraz uprawnień. Jego pozycja w strukturze jednostki samorządu terytorialnego wynika z ustaw samorządowych[14].

Pod względem hierarchii służbowej stanowisko skarbnika traktowane jest równorzędnie ze stanowiskiem zastępcy kierownika jednostki, co widoczne jest na schematach organizacyjnych prezentowanych przez wiele urzędów gmin, starostw

[14] Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym* (DzU z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.); Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym* (DzU z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.); Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa* (DzU z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

powiatowych i urzędów wojewódzkich, jako załącznik do ich regulaminu organizacyjnego. Skarbnik bierze udział w pracach organu wykonawczego, jednak bez prawa głosu. Z analizy przepisów odnoszących się do uczestnictwa skarbnika w pracach organów jednostek samorządu terytorialnego wynika, że ma ono charakter jedynie doradczy. Świadczą o tym art. 37 ust. 2 Ustawy *o samorządzie powiatowym* oraz art. 44 ust. 2 Ustawy *o samorządzie województwa*: „Skarbnik powiatu i województwa uczestniczy w pracach zarządu oraz w obradach odpowiednio rady powiatu (i jej komisji) i sejmiku województwa z głosem doradczym". W przypadku gminy ustawodawca nie zawarł podobnego zapisu. Wynika to z faktu istnienia w gminie jednoosobowego organu wykonawczego – wójta, burmistrza lub prezydenta miasta. Prawo uczestnictwa skarbnika w sesjach rady gminy zawierane jest generalnie w statucie danej gminy.

Skarbnik nie jest organem jednostki samorządu terytorialnego. Nie można go również traktować jako organu administracji finansowej, gdyż dysponowanie środkami publicznymi należy do organów gminy, powiatu i województwa. Skarbnik jest jedynie wykonawcą decyzji przez nich podjętych. Oznacza to, że w działalności finansowej jednostki samorządu terytorialnego wyróżnia się dwie rodzajowo różne funkcje:

1) zarządzanie finansami jednostki samorządu terytorialnego – uprawnienia w tym zakresie posiadają organy jednostek samorządu terytorialnego,
2) wykonywanie działalności finansowej – sfera ta wchodzi w zakres praw i kompetencji skarbnika i służb finansowych[15].

Sposób powoływania i odwoływania skarbnika określają ustawy samorządowe. Mianowicie:

- w gminie – przez radę gminy, na wniosek wójta (burmistrza, prezydenta miasta) – art. 18 ust. 2 pkt 3 Ustawy *o samorządzie gminnym*,
- w powiecie – przez radę powiatu, na wniosek starosty powiatu – art. 12 pkt 3 Ustawy *o samorządzie powiatowym*,
- w województwie – przez sejmik, na wniosek marszałka województwa – art. 18 pkt 17 Ustawy *o samorządzie województwa*.

Przedstawione zapisy wskazują, że we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego skarbnika powołuje organ stanowiący, jednak kandydat na skarbnika jest wskazywany przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starostę, marszałka.

Sposób jego powoływania i odwoływania świadczy o dążeniu ustawodawcy do dobrej współpracy na linii skarbnik – wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa[16].

---

[15] E. Kokowska, *Status skarbnika w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Poradnik Buchaltera dla jednostek sektora finansów publicznych" Nr 13, „Buchalter" 2004, Nr 25.

Funkcja skarbnika nie ma charakteru kadencyjnego. Nie wygasa więc z chwilą upływu kadencji organów stanowiących i wykonawczych gminy, powiatu i województwa.

Do odwołania z pełnienia funkcji skarbnika wymagana jest uchwała organu stanowiącego. Nie ma wymogu zawarcia we wniosku przyczyn odwołania, jednak w praktyce wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek zazwyczaj uzasadniają przyczynę swojej decyzji. Powody mogą mieć rozmaite podłoże, np. brak kompetencji, stan zdrowia, zmiana kadencji. Ustawodawca przewidział dwa przypadki obligujące organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego do odwołania skarbnika:

1) niezłożenie w ustalonym przez ustawy terminie oświadczenia majątkowego, oświadczeń o działalności gospodarczej członków rodziny, informacji o zatrudnieniu członków swojej rodziny w jednostkach organizacyjnych danej jednostki samorządu terytorialnego, związku jednostek samorządu terytorialnego lub świadczeniu przez nich pracy lub wykonywaniu czynności zarobkowych na innej podstawie w spółkach handlowych, w których co najmniej 50% akcji lub udziałów posiada jednostka samorządu terytorialnego.

Odwołanie następuje w drodze uchwały najpóźniej po upływie 30 dni od dnia, w którym upłynął termin do złożenia oświadczenia lub informacji (art. 24k ust. 2 Ustawy *o samorządzie gminnym*; art. 25f ust. 2 Ustawy *o samorządzie powiatowym*; art.27f ust. 2 Ustawy *o samorządzie województwa*),

2) naruszenie zakazów zawartych w art. 4 Ustawy *o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej* (wymienione wcześniej) przez osoby pełniące funkcje publiczne. Odwołanie z pełnionej funkcji następuje po upływie miesiąca od dnia, w którym przewodniczący organu stanowiącego uzyskał informację o przyczynie odwołania.

Realizacja zadań z zakresu gospodarki finansowej wymaga zorganizowania odpowiednich służb finansowo-księgowych. Są one umiejscowione w strukturze organizacyjnej urzędu danej jednostki samorządu terytorialnego i podlegają bezpośrednio nadzorowi merytorycznemu skarbnika. Wielkość tych komórek organizacyjnych (zarówno pod względem ilości zespołów, jak i osób wchodzących w ich skład) jest zróżnicowana. W zależności od wielkości jednostki samorządu terytorialnego są mniej lub bardziej rozbudowane wewnętrznie. Złożoność i znaczna liczba realizowanych zadań uzasadnia tworzenie stanowisk zastępców głównych księgowych. W mniejszych jednostkach takiej potrzeby nie ma.

---

[16] E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2003, s. 48.

Służby finansowo-księgowe w większości urzędów nazywane są Referatem / Wydziałem Finansowym (Księgowości). W jego skład wchodzą zespoły wykonujące wyodrębnione zadania, składające się na sprawy gospodarki finansowej. I tak, w ogólnym zarysie można wyodrębnić komórki do spraw:

- wymiaru i egzekucji zobowiązań podatkowych,
- księgowości podatkowej,
- księgowości budżetowej,
- gospodarki płacowej,
- obsługi kasowej.

Skarbnik wykonuje więc czynności z zakresu rachunkowości i gospodarki finansowej, tj. prowadzi księgi rachunkowe, dokonuje ewidencji zdarzeń gospodarczych, przeprowadza inwentaryzację i dokonuje jej rozliczania oraz sporządza na podstawie danych księgowych odpowiednie sprawozdania, przy pomocy zespołu pracowników. Natomiast do jego bezpośrednich obowiązków należy zorganizowanie pracy w wydziale/referacie oraz sprawowanie nadzoru i bieżącej kontroli czynności wykonywanych przez poszczególnych pracowników.

Aktywna funkcja skarbnika przejawia się w[17]:

1) zbieraniu i przygotowywaniu materiałów niezbędnych do opracowania przez organ wykonawczy projektu budżetu na rok następny,
2) przygotowywaniu informacji o przebiegu wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego za pierwsze półrocze oraz sprawozdania rocznego z wykonania budżetu,
3) nadzorze nad wykonywaniem budżetu poprzez pełnienie kontroli *ex ante*,
4) nadzorze nad przestrzeganiem dyscypliny finansów publicznych – kontrola *ex post*.

5. Zaciąganie zobowiązań w jednostkach samorządu terytorialnego

Ustawy samorządowe[18] zawierają wymóg kontrasygnaty skarbnika (głównego księgowego budżetu) lub upoważnionej przez niego osoby do skuteczności czynności prawnej, z której wynika zobowiązanie pieniężne (majątkowe).

---

[17] E. Stolarz-Krzisz, *Skarbnik jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] „Samorządowy Poradnik Budżetowy na 2003 rok, red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 2003, s. 180.

[18] Art. 46 ust. 3 Ustawy *o samorządzie gminnym*; art. 78 ust. 3 Ustawy *o samorządzie powiatowym*; art. 57 ust. 3 Ustawy *o samorządzie województwa*.

Zobowiązanie, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 20 Ustawy *o rachunkowości* to wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki.

Zagadnieniu zobowiązań poświęcono również Księgę Trzecią Kodeksu cywilnego[19]. Artykuły 353 oraz 353^1 określają, iż zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić. Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Możliwość zaciągania zobowiązań przez jednostki samorządu terytorialnego wynika z zapisów Ustawy *o finansach publicznych*. Zgodnie z art. 46, jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obligatoryjne oraz płatności wynikające z zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego może ustalić dla podległych jednostek dodatkowe ograniczenia zaciągania zobowiązań bądź dokonywania wydatków.

Realizacja wydatków przez jednostki samorządu terytorialnego powinna się odbywać zgodnie z przepisami art. 44 Ustawy *o finansach publicznych*. Stanowią one, iż wydatki publiczne powinny być ponoszone na cele i w wysokości ustalonych w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego i planach finansowych podległych jej jednostek, zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków. Ponadto powinny być dokonywane:

1) w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:
   – uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
   – optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów,
2) w sposób umożliwiający terminową realizację zadań,
3) w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Dodatkowo należy mieć na uwadze fakt, iż jednostki sektora finansów publicznych zawierają umowy, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane, na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych.

---

[19] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – *Kodeks cywilny* (DzU Nr 16, poz. 93 z późn. zm.).

6. Charakter prawny kontrasygnaty

Dowodem dokonania kontroli, o której mowa w art. 54 Ustawy *o finansach publicznych*, określającym zakres obowiązków głównego księgowego, jest podpis głównego księgowego na dokumentach dotyczących danej operacji. Wymóg kontrasygnaty skarbnika (głównego księgowego budżetu) zawarty w przepisach ustaw samorządowych powoduje, że pełni on szczególną rolę w strukturze ustrojowej jednostek samorządu terytorialnego. Podpis ten, złożony obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że:

1) nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem,
2) nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów, dotyczących tej operacji,
3) zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

Skarbnik dokonując kontrasygnaty potwierdza rzetelność dokumentu, legalność i prawidłowość dokumentowania operacji gospodarczej oraz to, że operacja ta została ujęta w budżecie i są środki finansowe na jej zrealizowanie[20]. Podpis ten jest dowodem dokonania przez niego wstępnej kontroli i potwierdzeniem, że jednostka posiada środki finansowe na uregulowanie zobowiązania. Jest on również wyrazem realizacji przez skarbnika obowiązku dbałości o prawidłowe gospodarowanie środkami budżetowymi.

Świadczy to o bardzo dużej odpowiedzialności nałożonej na głównych księgowych, która dotyczy wszystkich etapów poprzedzających płatność dochodów i wydatków budżetu, a w zakresie wydatków także zaangażowania środków. Zaangażowanie środków powstaje w momencie podpisania umowy i już wówczas powinna nastąpić kontrola czy przyszły wydatek wynikający z danej umowy ma pokrycie w planie finansowym[21].

Należy przy tym zaznaczyć, że główny księgowy składając podpis nie występuje w tym momencie w charakterze osoby reprezentującej jednostkę na zewnątrz. Kontrasygnata skarbnika nie oznacza oświadczenia woli w rozumienia prawa cywilnego. Osoby składające oświadczenia woli w jednostkach samorządu terytorialnego wskazują odpowiednie przepisy ustaw samorządowych, mianowicie:

---

[20] J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 247.

[21] E. Kowalewska, *Zaciąganie zobowiązań a podpis głównego księgowego*, „Poradnik Buchaltera dla jednostek sektora finansów publicznych" Nr 7, „Buchalter" 2005, nr 14.

1) w gminie – jednoosobowo wójt lub działający na podstawie jego upoważnienia zastępca wójta samodzielnie lub wraz z inną upoważnioną przez wójta osobą (art. 46 ust. 1 Ustawy *o samorządzie gminnym*),
2) w powiecie – dwóch członków zarządu lub jeden członek zarządu wraz z osobą upoważnioną przez zarząd (art. 48 ust. 1 Ustawy *o samorządzie powiatowym*),
3) w województwie – marszałek województwa wraz z członkiem zarządu województwa, chyba że statut województwa stanowi inaczej (art. 57 ust. 1 Ustawy *o samorządzie województwa*).

Główny księgowy, w razie ujawnienia nieprawidłowości, zwraca dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w razie nieusunięcia nieprawidłowości odmawia jego podpisania.

O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy zawiadamia pisemnie kierownika jednostki. Kierownik jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji.

Jeżeli kierownik – wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa – wyda na piśmie polecenie realizacji zakwestionowanej operacji skarbnik jest zobowiązany dokument podpisać i powiadomić o tym fakcie organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego oraz właściwą regionalną izbę obrachunkową.

Należy zaznaczyć, iż niektóre czynności prawne dokonane bez kontrasygnaty skarbnika są traktowane szczególnie. Wskazuje na to art. 262 Ustawy *o finansach publicznych*. Dla ważności czynności prawnych polegających na zaciąganiu kredytów i pożyczek, udzielaniu pożyczek, poręczeń i gwarancji oraz emisji papierów wartościowych konieczna jest kontrasygnata skarbnika jednostki samorządu terytorialnego. Jak podkreśla K. Sawicka, regulacja ta „stanowi *lex specialis* w stosunku do odpowiednich regulacji ustaw ustrojowych, a określona w niej sankcja nieważności bezwzględnej odnosi się do czynności prawnych kreujących dług publicznych i tym jest uzasadniona”[22].

Jednym z poglądów wyrażanych w doktrynie i orzecznictwie jest to, że brak kontrasygnaty nie prowadzi do nieważności czynności prawnej.

W wyroku z dnia 27 marca 2000 r. (sygn. akt III CKN 608/98; OSCE 2000/9/172) Sąd Najwyższy stwierdził, że „po spełnieniu świadczenia z umowy wzajemnej przez kontrahenta gminy powoływanie się przez nią na brak kontrasygnaty skarbnika, jako przyczynę odmowy zapłaty, jest bezskuteczne”. Sąd uznał,

[22] J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 248.

że kontrahent w umowie z gminą jest słabszą stroną stosunku prawnego, stąd też konieczność zapewnienia ochrony prawnej tej stronie. Instytucja kontrasygnaty została przez Sąd potraktowana niemal wyłącznie jako narzędzie dyscypliny finansów publicznych[23][24]. Nie dotyczy to czynności wymienionych w art. 194 Ustawy *o finansach publicznych* (przedstawionych wcześniej), w stosunku do których kontrasygnata jest bezwzględną przesłanką ważności czynności prawnej.

7. Odpowiedzialność głównego księgowego

Skarbnik (główny księgowy jednostki samorządu terytorialnego) jest odpowiedzialny za dyscyplinę finansów publicznych. Zasady i zakres odpowiedzialności za naruszenie tej dyscypliny zawarte zostały w Ustawie z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (DzU z 2005 r. Nr 14, poz. 11 z późn. zm.).

W art. 4 ustawy podano zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów. Podlegają jej:

1) osoby wchodzące w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych albo jednostki niezaliczanej do tego sektora otrzymującej środki publiczne lub zarządzającego mieniem tych jednostek,
2) kierownicy jednostek sektora finansów publicznych,
3) pracownicy jednostek sektora finansów publicznych, którym powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej lub czynności przewidziane w przepisach o zamówieniach publicznych,
4) osoby gospodarujące środkami publicznymi przekazanymi jednostkom niezaliczanym do sektora finansów publicznych.

Jak z powyższego wykazu wynika, główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych nie został wprost wymieniony jako podmiot odpowiedzialny. Jednak jest on bez wątpienia pracownikiem jednostki sektora finansów publicznych, co oznacza ponoszenie przez niego odpowiedzialności.

W praktyce często odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przypisywana jest głównym księgowym. Jednak w większości przypad-

---

[23] Kontrasygnata jest jedynie narzędziem dyscypliny budżetowej, a nie ograniczeniem kompetencji władz gminy w kwestii gospodarowania mieniem komunalnym (glosa do wyroku SN z dnia 27 marca 2000 roku, sygn. akt III CKN 608/98; ST 2001/5/54, teza 1).

[24] J. Nowicka, *Konsekwencje odmowy udzielenia kontrasygnaty przez skarbnika*, „Gazeta Samorządu i Administracji" 2008, Nr 18.

ków nie jest to uzasadnione. Jak sygnalizują E. Ruśkowski i J.M. Salachna, mimo szczególnej pozycji, jaką zajmują wśród pracowników jednostek sektora finansów publicznych główni księgowi (skarbnicy), możliwości pociągnięcia ich do odpowiedzialności według przepisów ustawy o finansach publicznych są dość ograniczone[25]. Wynika to głównie z konstrukcji znamion czynów uznanych przez ustawodawcę za naruszenie dyscypliny, jak i z tego, że – szczególnie w przypadku rozporządzania środkami publicznymi – wykonują oni w zasadzie czynności o charakterze technicznym[26].

Za co więc odpowiada główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych? Zakres obowiązków głównego księgowego ustawodawca zawarł w art. 54 Ustawy *o finansach publicznych* (wymienione wcześniej). Jednak M. Karlikowska[27] podkreśla, że czynności wykonywane w ramach tych obowiązków nie mogą powodować naruszenia dyscypliny finansów publicznych i pociągnąć do odpowiedzialności głównego księgowego. Obowiązujące obecnie przepisy nie dają podstawy do obciążenia głównego księgowego odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z realizacją jego ustawowych zadań. Wynika to z następujących faktów:

1) wśród katalogu karalnych czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie występują takie, które obejmowałby niewłaściwe wywiązywanie się z obowiązków wymienionych w art. 54 Ustawy *o finansach publicznych*,
2) odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów jest nierozerwalnie związana z procesami decyzyjnymi dotyczącymi gospodarowania środkami publicznymi, a główny księgowy nie ma w zakresie swoich ustawowo określonych obowiązków kompetencji do dysponowania środkami finansowymi.

Znajduje to potwierdzenie w uzasadnieniu orzeczenia Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 22 stycznia 2009 r. Stwierdza ona:

„wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi nie jest tożsame z dysponowaniem środkami finansowymi, w praktyce oznacza wykonywanie czynności związanych z przesunięciem środków pieniężnych w wyniku decyzji podjętych

[25] W praktyce najczęściej pociągani są do odpowiedzialności za czyny określone w art. 18 Ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.*

[26] E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Wpływ zmian regulacji zasad publicznej gospodarki finansowej na odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne" 2006, nr 10.

[27] M. Karlikowska, *Odpowiedzialność głównego księgowego*, „Finanse Publiczne" 2007, nr 4.

przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych i nie stanowi podstawy odpowiedzialności głównego księgowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Główny księgowy (skarbnik) może ponosić odpowiedzialność wtedy, gdy powierzone mu zostaną określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej jednostki na zasadach określonych w art. 44 ust. 2 ustawy o finansach publicznych[28] oraz art. 4 pkt. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych"[29].

Takie określenie odpowiedzialności głównego księgowego powoduje, iż jest ona tożsama z odpowiedzialnością innych pracowników. Może to budzić wątpliwości, ze względu na szczególną pozycję głównego księgowego wśród pracowników jednostek sektora finansów publicznych.

7. Skarbnik a główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych

Główny księgowy budżetu JST określany jest mianem skarbnika. Skarbnik jest głównym księgowym budżetu, ale niekoniecznie głównym księgowym urzędu gminy, starostwa powiatowego czy urzędu marszałkowskiego. W dużych urzędach jednostek samorządu terytorialnego zasadne jest zatrudnianie także zastępców skarbników oraz niezależnie głównego księgowego. Konieczne jest zatem dostrzeganie różnicy między statusem głównego księgowego budżetu gminy, powiatu, województwa, a głównym księgowym jednostki organizacyjnej – urzędu gminy, starostwa powiatowego czy urzędu marszałkowskiego[30].

Powyższe twierdzenie ma swoje uzasadnienie w ustawie o finansach publicznych. Ustawodawca podając w ust. 1-7 art. 54 zakres obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych, wymogi kwalifikacyjne i zasady wykonywania przez niego zadań, w ust. 8 wskazuje, iż przepisy dotyczące głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych stosuje się odpowiednio również do skarbnika – głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. O odrębności tych stanowisk świadczy również ich wyodrębnianie w tabelach zawierających wykaz stanowisk w urzędach (m.in. gmin,

---

[28] Obecnie zapis tego artykułu znajduje się w art. 53 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku – przyp. aut.

[29] Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej Nr BDF/4900/92/79/08/1016.

[30] E. Kokowska, *Status skarbnika w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] „Poradnik Buchaltera dla jednostek sektora finansów publicznych" nr 13, „Buchalter" 2004, nr 25.

miast, starostw powiatowych, marszałkowskich), minimalne wymogi kwalifikacyjne i zasady ich wynagradzania ujęte w Rozporządzeniu w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych[31].

Skarbnik wykonuje zadania przypisane głównemu księgowemu jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej na podstawie budżetu, prowadzenia rachunkowości, sprawowania kontroli wewnętrznej czy opracowywania projektów przepisów wewnętrznych dotyczących prowadzenia rachunkowości. Natomiast jako główny księgowy budżetu realizuje dodatkowe obowiązki w zakresie kontroli legalności dokumentów dotyczących wykonywania budżetu oraz opracowywania zbiorczych sprawozdań finansowych z wykonania budżetu i ich analiz[32].

Chief accountant in the bodies of territorial self–government – role, competences and status

S u m m a r y

Management of public funds, planning, keeping a record and reporting their use requires appropriate financial and accountancy services. The chief accountant of the body of the public finance sector plays here the main role. The scope of duties is wide, resulting mainly from the law on accountancy, the statute on public finance and other legal acts. Management of finances entails considerable responsibility. The chief accountant in a territorial self–government body is known as treasurer, playing an important role in local financial management.

[31] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 marca 2009 r. *w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych* (DzU Nr 50, poz. 398).

[32] J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 246.

Der Hauptbuchhalter in den Einheiten der kommunalen Selbstverwaltung – seine Rolle, Kompetenzen und sein Status

Z u s a m m e n f a s s u n g

Die Haushaltung mit öffentlichen Mitteln bedarf entsprechender finanzbuchhalterischer Dienste, die sich mit ihrer Planung, Zusammenstellung und Erfassung in den Berichten solcher Ereignisse beschäftigen, die Einfluss auf diese Mittel haben können. Die Hauptrolle in dieser Struktur spielt der Hauptbuchhalter der Einheiten aus dem Sektor der öffentlichen Finanzen. Sein Zuständigkeitsbereich ist breit und in dem Rechnungslegungsgesetz, dem Gesetz über öffentliche Finanzen sowie in anderen Rechtsakten begründet. Da der Hauptbuchhalter über Finanzmittel verfügt, ist sein Posten mit großer Verantwortung verbunden. Für den Hauptbuchhalter einer Einheit der kommunalen Selbstverwaltung wird die Bezeichnung Schatzmeister verwendet. Im Bereich der Finanzwirtschaft jeder Einheit der kommunalen Selbstverwaltung erfüllt er eine sehr wichtige Rolle.