

Dawid Czesyk

Uniwersytet Szczeciński

ORCID: 0000-0002-0164-9296

dawid.czesyk@usz.edu.pl

Pozycja prawna głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych i jej ewolucja

Wstęp

Jednostki sektora finansów publicznych realizują zadania publiczne, wykorzystując w tym celu środki publiczne. Do ich dysponowania uprawniony jest kierownik jednostki, jednak właściwe gromadzenie dochodów i ponoszenie wydatków nie byłoby możliwe bez udziału głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych. Szczególną rolę sprawuje główny księgowy budżetu jednostki samorządu terytorialnego, tj. skarbnik, którego działania rzutują na możliwości realizacji zadań publicznych na rzecz społeczności lokalnej. W niniejszej publikacji zostanie przedstawiona pozycja prawna głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych (dawniej jednostki budżetowej) i jej ewolucja z uwzględnieniem restytucji samorządu terytorialnego i przypisaniu głównemu księgowemu budżetu jednostki samorządu terytorialnego funkcji skarbnika.

W literaturze finansowej wskazuje się, że główny księgowy to inżynier finansowy, który dysponuje wiedzą z zakresu makroekonomii, finansów, zarządzania, statystyki, ekonomii, logiki, a także psychologii społecznej oraz socjologii¹. Do wskazanych dziedzin bez wątpienia należałoby doliczyć prawo, które stanowi dyrektywę oraz granicę działań dla głównego księgowego i jednostki, której operacje finansowe nadzoruje. Aldona Kamela-Sowińska podnosi, że główny księgowy powinien także legitymować się interdyscyplinarną wiedzą o organizacji gospodarczej², zaś w ocenie Zbigniewa Luty główny księgowy powinien posiadać umiejętności właściwej organizacji pracy, sprawowa-

¹ R. Ignatowski, *Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość – wczoraj, dziś, jutro*, Warszawa 2007, s. 509.

² A. Kamela-Sowińska, *Rachunkowość na zakręcie*, „Rachunkowość” 2007, nr 5, s. 7.

nia kontroli formalnej i rachunkowej oraz ewidencji komputerowej³. W oparciu o wskazaną wiedzę do zadań głównego księgowego należy koordynacja zadań poszczególnych komórek organizacyjnych w zakresie planowania budżetowego, a nadto z przeprowadzaniem stałej analizy wykonania realizacji planu, zaangażowania wydatków, występujących zagrożeń oraz zapewnienia terminowego rozliczania należności i zobowiązań⁴.

Przepisy prawa regulują zadania oraz kompetencje głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych, a także wymogi formalne, które musi spełniać osoba zajmująca przedmiotowe stanowisko. Na przestrzeni lat rozwiązania te poddawane były zmianom. W niniejszej publikacji zostanie przedstawiona ewolucja przepisów prawa kształtujących pozycję prawną głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych (wcześniej budżetowej), a po reformie administracji publicznej z 1999 r. i utworzeniu jednostek samorządu terytorialnego – ich skarbnika. Za punkt wyjścia przyjęto przepisy prawa obowiązujące od lat 50. XX w.

Główny księgowy jednostki budżetowej – zadania i rola w jednostce

Zgodnie z § 2 uchwały nr 112 Rady Ministrów z dnia 21 lutego 1951 r. w sprawie praw i obowiązków głównych (starszych) księgowych jednostek budżetowych⁵ głównym księgowym jednostki budżetowej był kierownik komórki prowadzącej rachunkowość budżetu i pozabudżetowych środków specjalnych. W przypadku gdy jednostka budżetowa nie posiadała specjalnej komórki rachunkowości, wówczas niniejsze przepisy stosowano do pracownika, który prowadził rachunkowość.

W drodze wskazanego aktu prawnego główny księgowy był odpowiedzialny za zachowanie dyscypliny finansowo-budżetowej oraz zasad prawidłowej i oszczędnej gospodarki budżetowej. Na mocy § 8 uchwały Rada Ministrów określiła obowiązki głównego księgowego wskazując, że należało do nich:

- 1) czuwanie nad prawidłowością gospodarki kredytami budżetowymi oraz pozabudżetowymi środkami specjalnymi,
- 2) nadzór nad terminowym pobieraniem dochodów budżetowych,
- 3) organizowanie i prowadzenie księgowości i sprawozdawczości finansowej, organizowanie prawidłowego obiegu dokumentów oraz przestrzeganie ustalonych zasad i wzorów dokumentacji księgowej,

³ Z. Luty, *Dylematy zawodu księgowego*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), op. cit., s. 428.

⁴ M. Kaczurak-Kozak, *Główny księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego – jego rola, zakres kompetencji i status*, „Studia Lubuskie 2010”, t. VI, s. 274.

⁵ M.P. z 1951 r., Nr 18, poz. 234.

- 4) prawidłowe księgowanie środków budżetowych i pozabudżetowych środków specjalnych,
- 5) bieżące i prawidłowe kwalifikowanie dowodów,
- 6) prawidłowe i terminowe obliczanie oraz uiszczanie podatków i opłat publicznych, należnych od jednostki budżetowej lub potrąconych z wynagrodzeń jej pracowników,
- 7) przeprowadzanie inwentaryzacji środków materialnych w terminach ustalonych w obowiązujących przepisach,
- 8) terminowe i prawidłowe sporządzanie i składanie sprawozdań,
- 9) instruowanie i szkolenie wewnętrzne personelu rachunkowego,
- 10) należyte przechowywanie i zabezpieczenie ksiąg i dokumentów,
- 11) kontrola gospodarki środkami materialnymi oraz prawidłowości dokumentów, dotyczących zużycia, uszkodzeń, braków lub nadwyżek tych środków,
- 12) kontrola prawidłowego wydatkowania funduszu płać przez przestrzeganie ustalonych etatów i stawek,
- 13) kontrola przestrzegania zasad dyscypliny finansowej w zakresie inwestycji,
- 14) kontrola terminowego rozliczania zaliczek budżetowych i regulowania zobowiązań,
- 15) instruowanie i szkolenie personelu rachunkowego podporządkowanych jednostek budżetowych,
- 16) nadzór nad prawidłowym prowadzeniem rachunkowości i sprawozdawczości finansowej przez podporządkowane jednostki.

Zgodnie z § 9 główny księgowy jednostki budżetowej ustalał szczegółowe obowiązki służbowe podporządkowanych sobie pracowników. Natomiast w celu realizacji nałożonych na niego zadań stosownie do § 10 wszystkie komórki organizacyjne jednostki budżetowej i zakładów pomocniczych obowiązane były przysyłać głównemu księgowemu niezbędne dla rachunkowości i kontroli dokumenty, jak również wszelkiego rodzaju umowy, ustalenia dotyczące norm i inne materiały związane z gospodarką budżetową jednostki budżetowej.

W drodze § 12 z funkcją głównego księgowego powiązano instytucję kontrasygnaty. Zgodnie ze wskazanym przepisem główny księgowy, udzielając kontrasygnaty, dokonywał badania wszelkich dokumentów dotyczących obrotu pieniężnego, obrotu materiałami i towarami, jak również dokumentów o charakterze rozliczeniowym i kredytowym, stanowiących podstawę do otrzymania lub wydania środków pieniężnych, materiałów albo towarów. Już w latach 50. XX w. przepisy stanowiły, że główny księgowy może również odmówić podpisania i wykonania zleceń dotyczących operacji sprzecznych z przepisami oraz z zasadami prawidłowej i oszczędnej gospodarki. Jednocześnie przepisy uchwały regulowały w drodze katalogu otwartego przykładowe przesłanki determinujące odmowę udzielenia kontrasygnaty, zaliczając do nich m.in. bezprawne wydanie materiałów, urządzeń lub innych środków, objętych inwentarzem, dodatkową wypłatę pracownikom za prace, wchodzące w zakres

ich zwykłych obowiązków służbowych, a nieprzewidzianych w obowiązujących przepisach, wydatkowanie środków pieniężnych, powodujących przekroczenie etatów, stawek i funduszu płac, wydatkowanie środków pieniężnych na cele nieprzewidziane w budżecie bądź przekraczające kredyty budżetowe lub preliminarz pozabudżetowych środków specjalnych.

Na mocy opisywanej uchwały z 1951 r. uregulowano jedynie szczątkowo tryb nawiązania stosunku pracy głównego księgowego, postanawiając, że nawiązanie stosunku pracy następuje na podstawie mianowania. Jednocześnie Rada Ministrów wskazała, że jego zatrudnienie nastąpić może za zgodą jednostki nadrzędnej. Rozwiązanie to nie dotyczyło jednak głównych księgowych jednostek budżetowych, będących władzami naczelnymi i urzędami centralnymi. Jednocześnie, co istotne, nie określono wymagań formalnych stawianych osobom, które mogą zostać zatrudnione na stanowisku głównego księgowego jednostki budżetowej.

Powyższe rozwiązania prawne dotyczące głównego księgowego jednostki budżetowej uległy zmianie na skutek wejścia w życie uchwały nr 187 Rady Ministrów z dnia 12 maja 1959 r. w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych⁶. W myśl § 30 uchwały w każdej jednostce budżetowej (zakładzie budżetowym) realizującej samodzielnie budżet powinno być ustanowione stanowisko głównego księgowego. W uzasadnionych przypadkach, jak np. w jednostkach małych lub dla kilku jednostek blisko siebie położonych, jednostka nadrzędna mogła zarządzić wykonywanie funkcji głównego księgowego przez głównego księgowego innej jednostki budżetowej lub wykonywać te funkcje we własnym zakresie.

Podobnie jak we wcześniejszej uchwale, Rada Ministrów określiła obowiązki głównego księgowego, wskazując, że polegają one na kierowaniu rachunkowością jednostki budżetowej która obejmować miała m.in. zorganizowanie księgowości, kalkulacji i sprawozdawczości finansowej (budżetowej) zgodnie z obowiązującymi przepisami, zorganizowanie prawidłowego obiegu dokumentów niezbędnych dla rachunkowości oraz bieżące prowadzenie rachunkowości, kierowanie pracą podległych sobie pracowników oraz ich instruktaż i szkolenie, wykonywanie kontroli wewnętrznej polegającej na wstępnej kontroli badaniu legalności, rzetelności oraz prawidłowości dokumentów, opracowywanie planów finansowych, realizacji operacji budżetowych oraz opracowywanie analiz stanu majątkowego i wyników finansowych jednostki budżetowej. Ponadto, stosownie do § 31 ust. 4 uchwały, do obowiązków głównego księgowego jednostki budżetowej zaliczono sprawowanie nadzoru nad wykonywaniem obowiązków głównego księgowego jednostki budżetowej podległej oraz kierowanie lub przeprowadzanie rewizji okresowej w tych jednostkach.

⁶ M.P. z 1959 r., Nr 58, poz. 278.

W sposób zbliżony do uchwały zmienianej na głównego księgowego nałożono obowiązek udzielania kontrasygnaty operacji gospodarczej lub finansowej jednostki. Zgodnie z § 24 ust. 2 uchwały wszelkie dokumenty podlegające kontroli wstępnej, a także sprawozdania finansowe powinny być – na dowód ich skontrolowania – podpisane przez głównego księgowego lub osobę przez niego upoważnioną. Co istotne, główny księgowy został zobowiązany do odmowy złożenia podpisu dokumentów nierzetelnych, nieprawidłowych lub dotyczących operacji sprzecznych z obowiązującymi przepisami, jednak z tą różnicą, w porównaniu do poprzedniego stanu prawnego, że w razie powtórnej decyzji dyrektora przedsiębiorstwa, podtrzymującej decyzję poprzednią, główny księgowy obowiązany był podpisać dokument, zaopatrując go ewentualnie w klauzulę o złożonym przez siebie zastrzeżeniu.

Uchwała Rady Ministrów nr 187 również nie określiła wymagań formalnych niezbędnych do zajmowania stanowiska głównego księgowego jednostki budżetowej. Określono jedynie tryb nawiązywania stosunku pracy głównego księgowego, postanawiając, że głównego księgowego jednostki budżetowej powołuje i odwołuje kierownik jednostki nadrzędnej na wniosek kierownika jednostki budżetowej, zaopiniowany przez głównego księgowego jednostki nadrzędnej. Powyższa zasada nie miała zastosowania do głównych księgowych urzędów centralnych, którzy byli powoływani i odwoływani przez kierowników tych urzędów, jak również do głównych księgowych prezydiów wojewódzkich rad narodowych, powoływanych i odwoływanych przez prezydium wojewódzkich rad narodowych.

Sytuacja prawna głównego księgowego jednostki budżetowej uległa zmianie wraz z podjęciem przez Radę Ministrów uchwały nr 210 z dnia 24 sierpnia 1973 r. w sprawie głównych księgowych i dyplomowanych księgowych oraz badania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych państwowych jednostek organizacyjnych⁷. Zgodnie z § 2 w Ministerstwie Finansów działał główny księgowy budżetu państwa, w ministerstwach (urzędach centralnych) działali główni księgowi budżetów resortów, a w urzędach terenowych organów administracji państwowej – główni księgowi budżetów terenowych.

W § 4 uchwały Rada Ministrów określiła obowiązki głównego księgowego, których rozwiązania były zbliżone do poprzednich regulacji. Rada Ministrów postanowiła również o dodatkowych obowiązkach spoczywających na głównych księgowych jednostek nadrzędnych, m.in. sprawowanie kontroli nad należytym wykonywaniem przez głównych księgowych jednostek podległych, w tym również instruowanie ich w zakresie tworzenia systemu wewnętrznej informacji ekonomicznej i organizacji rachunkowości, organizowanie badania i zatwierdzania sprawozdań finansowych jednostek podległych oraz opracowywanie zbiorczych sprawozdań finansowych i ich analiz.

⁷ M.P. z 1973 r., Nr 37, poz. 226.

Przepisy uchwały nr 210 Rady Ministrów wyróżniły odrębną kategorię stanowiska głównego księgowego – głównego księgowego budżetu. Do zadań przypisanych na tym stanowisku należało sprawowanie kontroli nad głównymi księgowymi jednostek i zakładów budżetowych oraz instruowanie ich w zakresie organizacji rachunkowości, wstępna kontrola legalności dokumentów dotyczących wykonywania budżetu oraz jego zmian, opracowywanie zbiorczych sprawozdań finansowych i ich analiz.

Zgodnie z postanowieniami uchwały Rady Ministrów kierownik jednostki w uzasadnionych wypadkach mógł rozszerzyć zakres działania głównego księgowego na inne zadania, do których zaliczono kierowanie gospodarką finansową jednostki, pełnienie funkcji głównego ekonomisty, kierowanie organizacyjnie wyodrębnionym ośrodkiem przetwarzania danych, a także kierowanie komórką zakładowej rewizji gospodarczej, a w jednostkach nadrzędnych – komórką rewizji gospodarczej. Wobec powyższego decyzją kierownika jednostki zakres zadań oraz związanych z nimi kompetencji głównego księgowego mógł ulec zdecydowanemu zwiększeniu.

W myśl § 7, w celu realizacji zadań wyznaczonych głównemu księgowemu, mógł on żądać od innych służb udzielenia mu w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wycieżeń, będących źródłem tych informacji i wyjaśnień, a także usunięcia w wyznaczonym terminie nieprawidłowości. Głównemu księgowemu przyznano również możliwość żądania przeprowadzenia w niezbędnym zakresie rewizji gospodarczej lub zakładowej rewizji gospodarczej działalności jednostki.

Rada Ministrów w uchwale nr 210 zdefiniowała kontrasygnatę, opisując ją jako: dokonaniem przez głównego księgowego kontrola wewnętrzna określonej operacji gospodarczej jest zamieszczenie podpisu na dokumentach dotyczących tej operacji. Podpis ten oznaczał, że główny księgowy sprawdził, iż operacja została uznana przez właściwych rzeczowo pracowników jednostki za prawidłową pod względem merytorycznym i stwierdził formalno-rachunkową prawidłowość dokumentu dotyczącego tej operacji, a w konsekwencji nie zgłasza zastrzeżeń co do legalności operacji. Odmowa podpisania przez głównego księgowego dokumentu poddanego przezeń kontroli wstępnej lub kontroli bieżącej wstrzymywać miała realizację operacji gospodarczej, której dokument ten dotyczył. Odmowa podpisania przez głównego księgowego dokumentu poddanego kontroli następnej miała powodować księgowanie kwoty zakwestionowanej operacji gospodarczej, której dokument dotyczy, jako kwoty do dalszego rozliczenia.

Podobnie jak w przypadku wcześniejszych aktów prawnych, powyższą uchwałą określono sposób nawiązania stosunku pracy na stanowisku głównego księgowego, wskazując, że główny księgowy jest powoływany i odwoływany przez kierownika jednostki nadrzędnej na wniosek kierownika jednostki,

w której główny księgowy ma zostać zatrudniony. Co ważne, kandydatura głównego księgowego powinna być zaopiniowana przez głównego księgowego jednostki nadrzędnej. W strukturze zatrudnienia główny księgowy podlegał bezpośrednio kierownikowi jednostki, a samo stanowisko głównego księgowego było pod względem hierarchii służbowej i uposażenia równorzędne ze stanowiskiem zastępcy kierownika jednostki. Tym samym, mocą przepisów uchwały, Rada Ministrów zaliczyła głównego księgowego do kadry kierowniczej jednostki budżetowej.

Z punktu widzenia niniejszej publikacji w analizowanej uchwale Rady Ministrów nr 210, tj. w drodze aktu prawnego, po raz pierwszy określono wymogi formalne stawiane kandydatom na stanowisko głównego księgowego jednostki budżetowej. Zgodnie z § 3 ust. 4 uchwały głównym księgowym mogła być jedynie osoba, która posiada wyższe wykształcenie ekonomiczne lub prawnicze i tytuł dyplomowanego biegłego księgowego. Stosownie zaś do postanowień § 8 uchwały tytuł zawodowy „dyplomowany biegły księgowy” mogła otrzymać osoba posiadająca wykształcenie wyższe ekonomiczne lub prawnicze i co najmniej 3-letnią praktyką w zakresie rachunkowości w jednostkach gospodarki uspołecznionej, w tym co najmniej 1 rok na stanowisku głównego księgowego, rewidenta lub inne kierownicze lub samodzielne stanowisko w służbie finansowo-księgowej bądź na stanowisku pracownika nauki w dziedzinie rachunkowości lub nauczyciela rachunkowości w szkole średniej. Jednocześnie Rada Ministrów dopuściła do uzyskania wskazanego tytułu zawodowego osobę, która posiada wykształcenie średnie lub uznane za równorzędne i co najmniej 8-letnią praktykę w zakresie rachunkowości w jednostkach gospodarki uspołecznionej, w tym co najmniej 3 lata na stanowisku głównego księgowego, rewidenta lub na innym kierowniczym lub samodzielnym stanowisku w służbie finansowo-księgowej. Pozostałe wymogi stanowiło posiadanie nienagannej opinii moralnej i zawodowej oraz pozytywny wynik egzaminu państwowego na biegłego księgowego i złożenie odpowiedniego przyrzeczenia. Stosownie do ust. 3 Minister Finansów mógł zwolnić z obowiązku zdawania egzaminu państwowego osobę, która miała wówczas wyższe wykształcenie ekonomiczne lub prawnicze, a ponadto wykazała się długoletnim stażem pracy na odpowiedzialnych stanowiskach i udokumentowanym poważnym dorobkiem dla postępu rachunkowości bądź poważnymi osiągnięciami naukowymi z zakresu rachunkowości.

Dnia 26 lipca 1982 r., na podstawie art. 83 ust. 2 ustawy z dnia 25 listopada 1970 r. Prawo budżetowe⁸, przez Radę Ministrów wydane zostało rozporządzenie z dnia 26 lipca 1982 r. w sprawie głównych księgowych przedsiębiorstw i innych państwowych jednostek organizacyjnych⁹. Przedmiotowe rozporzą-

⁸ Dz.U. Nr 29, poz. 244 z późn. zm.

⁹ Dz.U. Nr 25, poz. 179 z późn. zm.

dzenie znalazło zastosowanie w centralnych oraz terenowych urzędach administracji państwowej.

Wzorem poprzednich regulacji określono zadania głównego księgowego, przy czym Rada Ministrów postanowiła dodatkowo, że do obowiązków głównego księgowego przedsiębiorstwa wielozakładowego należy ponadto sprawowanie kontroli nad należytym wykonywaniem przez głównych księgowych zakładów (oddziałów, filii) powierzonych im obowiązków oraz instruowanie ich w zakresie organizacji rachunkowości, a także opracowywanie zbiorczych sprawozdań finansowych i dokonywanie ich analizy.

Przepisy rozporządzenia w sposób analogiczny do uchwały Rady Ministrów nr 210 normowały kwestię kontrasygnaty i konsekwencję jej nieudzielenia z tą jednak różnicą, że Rada Ministrów w drodze § 7 ust. 5 postanowiła, iż w razie gdy wykonanie polecenia dyrektora przedsiębiorstwa (kierownika jednostki) stanowiłoby przestępstwo lub wykroczenie, główny księgowy obowiązany był powiadomić o tym organy powołane do ścigania przestępstw.

W przeciwieństwie do uchwały nr 210 Rady Ministrów, w przywołanym rozporządzeniu z dnia 26 lipca 1982 r. nie określono wymogów formalnych stawianych osobie zatrudnionej na stanowisku głównego księgowego (uregulowano jedynie organ właściwy i tryb nawiązania stosunku pracy – powołanie przez kierownika jednostki).

Restytucja samorządu terytorialnego i jej wpływ na stanowisko głównego księgowego

Aktem prawnym stanowiącym o ewolucji pozycji głównego księgowego (skarbnika) jednostki budżetowej była ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym¹⁰, która przewidywała w swoich postanowieniach stanowisko głównego księgowego budżetu – skarbnika gminy. Ustawodawca w drodze art. 18 ust. 2 pkt 3 przewidział kompetencję organu stanowiącego do powoływania i odwoływania skarbnika gminy. Pierwszy zatem raz od czasu powojennej Rzeczypospolitej Polskiej pozycja skarbnika została uregulowana w akcie prawnym rangi ustawy. Jednocześnie w drodze art. 34 ustawodawca postanowił, że skarbnik gminy uczestniczy w posiedzeniach zarządu gminy bez prawa głosu. Ponadto ustawodawca mocą art. 46 uregulował instytucję kontrasygnaty w przypadku czynności prawnej, która może spowodować powstanie zobowiązań pieniężnych przez gminę. Ustawodawca postanowił również, że główny księgowy budżetu (skarbnik gminy), który odmówił kontrasygnaty, dokona jej jednak na pisemne polecenie zwierzchnika, powiadamiając o tym radę gminy oraz regionalną izbę obrachunkową.

¹⁰ Dz.U. Nr 16, poz. 95.

Z wyżej przywołaną ustawą o samorządzie terytorialnym ściśle wiązała się ustawa z dnia 22 marca 1990 r. o pracownikach samorządowych¹¹. To na jej mocy prawodawca określił status prawny pracowników, zatrudnionych w urzędach gminy, jej jednostkach pomocniczych, związkach komunalnych, zwanych dalej związkami, biurach sejmików samorządowych i innych określonych w przepisach jednostkach administracyjnych gminy, których zdefiniował jako pracowników samorządowych. Na mocy art. 2 ustawodawca zaliczył do tej grupy zawodowej również skarbnika gminy, wskazując jednocześnie, że jego stosunek pracy nawiązuje się na podstawie aktu powołania. Należy zauważyć, że w art. 3 prawodawca określił wymogi stawiane pracownikom samorządowym, jak również w pozostałych przepisach ustawy ich prawa i obowiązki. Co jednak istotne, ustawa ta miała charakter generalny, stanowiąc punkt wyjścia do rozwiązań szczegółowych, skierowanych do pracowników na wyspecjalizowanych stanowiskach pracy.

Kolejnym aktem prawnym, który wywarł wpływ na instytucję głównego księgowego (skarbnika) jednostki budżetowej, była ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe¹². Po restytucji samorządu terytorialnego w Polsce i utworzeniu jednostek samorządu terytorialnego na stopniu gmin ustawodawca w art. 8 i innych postanowieniach ww. ustawy postanowił, że rady gmin uchwalają budżety gmin na okres roku kalendarzowego w terminach i na zasadach określonych w ustawie o samorządzie terytorialnym. Przewidział zatem realizację polityki finansowej na stopniu zdecentralizowanym. W oparciu o powyższe, na mocy art. 56 ustawy, Rada Ministrów została upoważniona do określenia praw i obowiązków głównego księgowego budżetu państwa, głównych księgowych budżetów resortów, państwowych jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz głównych księgowych (skarbników) gmin.

Rada Ministrów, na mocy rozporządzenia z dnia 2 maja 1991 r. w sprawie praw i obowiązków głównych księgowych budżetów, jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych¹³, przyznała głównemu księgowemu uprawnienia niezbędne do realizacji nałożonych na niego zadań, przewidując możliwość wskazania trybu, według którego mają być wykonywane przez inne służby prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz księgowości, kalkulacji wynikowej kosztów i sprawozdawczości finansowej. Ponadto główny księgowy mógł żądać od innych służb udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień, a także żądać od innych służb usunięcia w wyznaczonym terminie nieprawidłowości dotyczących zwłaszcza przyjmowania,

¹¹ Dz.U. Nr 21, poz. 124.

¹² Dz.U. Nr 4, poz. 18 z późn. zm.

¹³ Dz.U. Nr 40, poz. 174 z późn. zm.

wystawiania, obiegu i kontroli dokumentów, systemu kontroli wewnętrznej, systemu wewnętrznej informacji ekonomicznej. Jednocześnie do kompetencji głównego księgowego należało występowanie do kierownika jednostki z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli określonych zagadnień w zakresie działania głównego księgowego.

Naczelny organ administracji rządowej, podobnie jak w poprzednich regulacjach, określił zasady dokonywania kontrasygnaty wskazując, że dowodem dokonania przez głównego księgowego kontroli wewnętrznej operacji gospodarczej jest jego podpis złożony na dokumentach tej operacji. Natomiast w przypadku ujawnienia nieprawidłowości formalno-rachunkowych dokumentu, dokument należało zwrócić właściwemu rzeczowo pracownikowi w celu ich usunięcia. A w przypadku nierzetelnego dokumentu lub dokumentu, w którym została ujęta nielegalna operacja gospodarcza lub zobowiązanie niemające pokrycia w budżecie lub planie finansowym, z wyjątkiem wypadków dopuszczonych w przepisach, główny księgowy zobowiązany został do odmowy podpisania. Odmowa dokonania kontrasygnaty, podobnie jak we wcześniejszym stanie prawnym, wstrzymywała realizację operacji gospodarczej, której dokument ten dotyczył. Ponadto główny księgowy miał zawiadomić na piśmie kierownika jednostki o odmowie podpisania dokumentu i odmowę tę umotywić oraz przedstawić wniosek co do sposobu rozliczenia kwestionowanej operacji gospodarczej.

Z punktu widzenia organizacyjnego, zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia z dnia 2 maja 1991 r., główny księgowy podlegał bezpośrednio kierownikowi jednostki. W myśl ust. 2 stanowisko głównego księgowego jednostki było – pod względem hierarchii służbowej, wynagrodzenia i innych świadczeń – równorzędne stanowisku zastępcy kierownika jednostki, z wyłączeniem głównych księgowych w ministerstwach, urzędach centralnych oraz urzędach wojewódzkich, natomiast zgodnie z ust. 3 w Ministerstwie Finansów, ministerstwach i urzędach centralnych oraz urzędach wojewódzkich równorzędne stanowisku wicedyrektora departamentu lub jednostki organizacyjnej o podobnym charakterze.

W ślad za powyższym trendem ustawodawca w pozostałych samorządowych ustawach ustrojowych uregulował, przynajmniej częściowo, instytucję skarbnika. Wraz z dalszym etapem rozwoju decentralizacji władzy publicznej utworzono jednostki samorządu terytorialnego stopnia powiatowego oraz wojewódzkiego, stanowiąc właściwe dla nich akty prawne rangi ustawowej, tj. ustawę z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym¹⁴ oraz ustawę z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa¹⁵. W obydwu przewidziano instytucję skarbnika z rozdzieleniem na poszczególne stopnie samorządu, a więc odpowiednio skarbnika powiatu oraz skarbnika województwa. Z punktu wi-

¹⁴ Dz.U. Nr 91, poz. 578, dalej jako u.s.p.

¹⁵ Dz.U. Nr 91, poz. 576, dalej jako u.s.w.

dzenia problematyki badawczej należy wskazać, że na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 sierpnia 2005 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników samorządowych zatrudnionych w urzędach gmin, starostwach powiatowych i urzędach marszałkowskich¹⁶ stanowisko skarbnika gminy zostało zaliczone do kierowniczych stanowisk urzędniczych.

Po restytucji samorządu terytorialnego główny księgowy jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, województwa) pełnił jedną z najistotniejszych ról w jednostce samorządu terytorialnego. Zajmował się przygotowaniem uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, obejmującej plan dochodów i wydatków, stanowiących podstawę prowadzenia gospodarki finansowej jednostki, a tym samym realizację jej zadań publicznych. Biorąc pod uwagę wyodrębnienie stanowiska głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego, najczęściej w dużych jednostkach samorządowych występowały dwa spokrewnione ze sobą stanowiska: skarbnika, będącego głównym księgowym budżetu, oraz głównego księgowego, którego zakres zadań obejmował najczęściej zagadnienia księgowe i rachunkowe, zaś w ramach struktury organizacyjnej zajmował stanowisko podporządkowane skarbnikowi jednostki¹⁷.

Ustawodawca w analogiczny sposób wyposażył organ stanowiący – radę powiatu (sejmik województwa) w kompetencję powołania i odwołania skarbnika, dokonywane na wniosek starosty powiatu (marszałka województwa). A zatem procedura powołania skarbnika przewidywała zastosowanie instytucji współdziałania organu wykonawczego z organem stanowiącym¹⁸. Należy zwrócić uwagę na istotną różnicę przy powoływaniu skarbnika województwa. Ustawodawca w u.s.w. wskazał bowiem, że powołanie skarbnika mogło nastąpić bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy ustawowego składu sejmiku, w głosowaniu tajnym. Takiej regulacji nie zastosowano w ramach pozostałych ustaw samorządowych.

W obydwu aktach prawnych prawodawca w sposób obligatoryjny przewidział udział skarbnika w pracach zarządu powiatu (województwa), postanawiając jednocześnie o jego fakultatywnym udziale w pracach rady powiatu (województwa) lub jej komisji. Jednocześnie, podobnie jak w przypadku u.s.w., prawodawca zrehabilitował rozwiązania odnoszące się do instytucji kontrasygnaty w przypadku zobowiązań powiatu oraz województwa z tą jednak różnicą, że w przypadku u.s.w. ustawodawca posłużył się wyrażeniem „główny księgowy budżetu województwa”, a w u.s.p. „skarbnik powiatu”. Treść normatywna jest jednak tożsama, albowiem mocą art. 48 ust. 3 i 4 u.s.p. (art. 57 ust. 3 i 4 u.s.w.)

¹⁶ Dz.U. Nr 146, poz. 1223 z późn. zm.

¹⁷ Por. M. Kaczurak-Kozak, op. cit., s. 288.

¹⁸ Por. A. Wierzbiца, *Pozycja prawna skarbnika jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 4, s. 6–7; S. Płażek, *O obecnym statusie pracowniczym skarbnika jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 5, s. 6.

ustawodawca wskazał, że jeżeli czynność prawna może spowodować powstanie zobowiązań majątkowych, do jej skuteczności potrzebna jest kontrasygnata skarbnika powiatu (województwa) lub osoby przez niego upoważnionej. Skarbnik, który odmówił kontrasygnaty, miał jednak obowiązek jej dokonania na pisemne polecenie starosty (marszałka), przy równoczesnym powiadomieniu o tym rady powiatu (sejmiku województwa) i regionalnej izby obrachunkowej.

Z dniem 1 stycznia 1999 r., w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych¹⁹, utraciła moc ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe. Nowa ustawa normowała kwestie dotyczące prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki sektora finansów publicznych, jak również zagadnienia poświęcone głównemu księgowemu jednostki sektora finansów publicznych. Celem wyjaśnienia zakresu znaczeniowego stanowiska głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych należy wskazać za ustawodawcą, że do sektora finansów publicznych zalicza się m.in.: organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne oraz inne państwowe jednostki organizacyjne nieobjęte KRS, których działalność jest finansowana ze środków publicznych w całości lub części, z wyjątkiem przedsiębiorstw państwowych, banków państwowych oraz spółek prawa handlowego. Ustawodawca dokonał jednocześnie podziału sektora finansów publicznych na sektor rządowy oraz sektor samorządowy, obejmujący jednostki samorządu terytorialnego i ich organy oraz podległe tym organom jednostki organizacyjne. Tym samym stanowisko głównego księgowego jednostek sektora finansów publicznych wiązało się ściśle z zadaniami w ramach ww. jednostek.

Powyższa ustawa zachowała delegację dla Rady Ministrów do wydania rozporządzenia określającego prawa i obowiązki głównego księgowego budżetu państwa, głównych księgowych części budżetowych, państwowych jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz skarbników i głównych księgowych jednostek samorządu terytorialnego, zachowując w mocy rozporządzenie z dnia 2 maja 1991 r. Dopiero na mocy nowelizacji ustawy o finansach publicznych z dnia 27 lipca 2001 r.²⁰ rozporządzenie zostało wygaszone, a do ustawy wprowadzono przepisy normujące zagadnienia dotyczące głównego księgowego jednostek sektora finansów publicznych.

Na mocy znowelizowanego art. 35 ustawy o finansach publicznych prawodawca określił zakres obowiązków głównego księgowego, postanawiając, że głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki, wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, dokonywania wstępnej kontroli komplet-

¹⁹ T.j. Dz.U. z 2003 r., Nr 15, poz. 148 z późn. zm.

²⁰ Dz.U. Nr 102, poz. 1116.

ności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Na gruncie ustawy o finansach publicznych z 1998 r. Sąd Najwyższy dokonał oceny kontrasygnaty, tj. kontroli operacji gospodarczej, wskazując, że czynności dokonywane przez głównego księgowego nie są „zatem li tylko formalne, wizualne »przejrzenie« dokumentu finansowego”²¹.

Prawodawca przepisami ustawy określił wymogi formalne stawiane osobom zatrudnionym na stanowisku skarbnika, wskazując, że głównym księgowym może być osoba, która ma obywatelstwo polskie, posiada pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych, nie była prawomocnie skazana za przestępstwa: przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego, przeciwko wiarygodności dokumentów lub za przestępstwo karne skarbowe, a także 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, lub średnią, policealną lub pomaturalną szkołę zawodową o kierunku rachunkowość i posiada co najmniej 6-letnią praktykę w księgowości.

Członkostwo Polski w Unii Europejskiej i jego wpływ na stanowisko głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych

Kolejne zmiany legislacyjne w zakresie dotyczącym stanowiska głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych przyniosła ustawa o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r.²² Prawodawca w drodze art. 45 ust. 2 wskazanej ustawy określił wymogi formalne stawiane osobom zatrudnionym na stanowisku głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych, wskazując, że może nim być osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), 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 karne skarbowe;

²¹ Wyrok SN z 7 marca 2003 r., sygn. akt WA 8/03, Lex nr 184299.

²² Dz.U. Nr 249, poz. 2104.

4) spełnia jeden z poniższych warunków:

- a) 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,
- b) ukończyła średnią, policealną lub pomaturalną szkołę ekonomiczną i posiada co najmniej 6-letnią praktykę w księgowości,
- c) jest wpisana do rejestru biegłych rewidentów na podstawie odrębnych przepisów,
- d) posiada świadectwo kwalifikacyjne uprawniające do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych lub certyfikat księgowy, wydane na podstawie odrębnych przepisów.

Powyższy katalog wymogów formalnych wskazuje na dokonanie zmiany w stosunku do rozwiązań poprzednio obowiązujących. Ustawodawca zrezygnował z bezwzględnego wymogu posiadania wykształcenia wyższego, dopuszczając możliwość posiadania średniego wykształcenia połączonego z co najmniej 6-letnią praktyką w księgowości albo wpisu do rejestru biegłych rewidentów albo posiadania świadectwa kwalifikacyjnego uprawniającego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych lub posiadanie certyfikatu księgowego. Ponadto odnosi się do obywatelstwa w państwach członkowskich Unii, co wskazuje na konsekwencje przystąpienia Polski do UE.

W 2008 r. dokonano nowelizacji ustawy o pracownikach samorządowych²³, która normuje zagadnienia dotyczące pracowników stanowiących aparat pomocniczy jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych. Na mocy przedmiotowej ustawy do grupy pracowników samorządowych zaliczono skarbnika jednostki samorządu terytorialnego, którego stosunek pracy, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2, nawiązuje się na podstawie powołania. Jednocześnie ustawodawca określił wymogi formalne stawiane pracownikom samorządowym, postanawiając w drodze art. 6, że pracownikiem samorządowym może być osoba, która jest obywatelem polskim, ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych, posiada kwalifikacje zawodowe wymagane do wykonywania pracy na określonym stanowisku. Ponadto pracownikiem samorządowym zatrudnionym na podstawie wyboru lub powołania może być osoba, która nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo ścigane z oskarżenia publicznego lub umyślne przestępstwo skarbowe. W literaturze przedmiotu słusznie zwraca się uwagę, że z przepisów prawa nie wynika, aby stanowisko skarbnika jednostki samorządu terytorialnego zaliczane było do stanowisk urzędniczych lub wyższych stanowisk urzędniczych²⁴.

²³ Dz.U. Nr 223, poz. 1458.

²⁴ S. Płażek, op. cit., s. 8.

Dnia 1 stycznia 2010 r. weszła w życie ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²⁵, która mocą zawartych w niej przepisów uregulowała zagadnienia dotyczące prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki sektora finansów publicznych, jak również kwestie dotyczące zadań i kompetencji głównego księgowego jednostki, w tym skarbnika jednostki samorządu terytorialnego. Wskazana ustawa nie wprowadziła wielu zmian w zakresie dotyczącym głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pozostawiając jednocześnie liberalne wymogi dotyczące kwalifikacji kandydatów²⁶. Zgodnie z art. 54 głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki, wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, dokonywania wstępnej kontroli: zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Wzorem wcześniejszych regulacji prawodawca zrehabilitował przepisy określające zasady dokonywania kontrasygnaty. W przypadku ujawnienia nieprawidłowości, główny księgowy zwraca dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w razie nieusunięcia nieprawidłowości, odmawia jego podpisania. Jednocześnie 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.

Ustawodawca w drodze art. 54 ustawy określił wymogi formalne stawiane kandydatom na stanowisku głównego księgowego budżetu jednostki sektora finansów publicznych przewidując jednocześnie możliwość zatrudnienia głównego księgowego w jednostce w ramach stosunku pracy, wyłączając możliwość powierzenia realizacji zadań innym podmiotom posiadającym certyfikat księgowy²⁷. Jak wskazała Małgorzata Cilak, ww. wymogi formalne zostały dostosowane do członkostwa Polski w UE i zapewnienia swobody w zatrudnieniu, stąd zrezygnowano z konieczności posiadania przez głównego księgowego obywatelstwa polskiego, a przewidziano wymóg znajomości języka polskiego²⁸.

Z punktu widzenia przedmiotu niniejszego artykułu za ważne uznać należy również rozwiązania przewidziane w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące

²⁵ Dz.U. Nr 157, poz. 1240.

²⁶ S. Płażek, op. cit., s. 5–6.

²⁷ Por. C. Kosikowski, *Komentarz do art. 54 ustawy o finansach publicznych*, [w:] idem, *Ustawa o finansach publicznych*, 2011, Lex.

²⁸ M. Cilak, *Komentarz do art. 54 ustawy o finansach publicznych*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, 2021, Lex.

funkcje publiczne²⁹, zgodnie z którą skarbnik w okresie zajmowania stanowiska nie może:

- 1) być członkiem zarządu, rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej spółki prawa handlowego lub likwidatorem takiej spółki, a także być pełnomocnikiem wspólnika, o którym mowa w art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (Dz.U. z 2023 r., poz. 343);
- 2) być syndykiem lub zastępcą syndyka w postępowaniu upadłościowym lub nadzorczą lub zarządcą w postępowaniu restrukturyzacyjnym;
- 3) być zatrudniony lub wykonywać innych zajęć w spółkach prawa handlowego, które mogłyby wywołać podejrzenie o jego stronniczości lub interesowości;
- 4) być członkiem zarządu, rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej spółdzielni, z wyjątkiem rady nadzorczej spółdzielni mieszkaniowych;
- 5) być członkiem zarządu fundacji prowadzącej działalność gospodarczą;
- 6) posiadać w spółkach prawa handlowego więcej niż 10% akcji lub udziały przedstawiające więcej niż 10% kapitału zakładowego – w każdej z tych spółek;
- 7) 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, z wyłączeniem nie dotyczy to działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, w formie i zakresie gospodarstwa rodzinnego, a także pełnienia funkcji członka zarządu na podstawie umowy o świadczenie usług zarządzania, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2016 r. o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami (Dz.U. z 2020 r., poz. 1907).

Przedstawiając rozwiązania prawne dotyczące pracowników zatrudnionych na stanowisku głównego księgowego, nie sposób nie wspomnieć o przypisywanej lub możliwej do przypisania im odpowiedzialności związanej z realizacją obowiązków zawodowych. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że odpowiedzialność głównego księgowego może powstać w wyniku popełnienia różnych czynów penalizowanych w kilku ustawach³⁰. Bezpośredni zakres odpowiedzialności głównego księgowego został określony w przepisach ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych³¹. Odpowiedzialność głównego księgowego może także obejmować popełnienie czynów zabronionych określonych przepisami ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny³² oraz ustawy z dnia 10 września 1999 r.

²⁹ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1090.

³⁰ M. Cilak, op. cit.

³¹ T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 289 z późn. zm.; tak również: ibidem.

³² T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1138 z późn. zm.

Kodeks karny skarbowy³³. Główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych może odpowiadać również za czyny penalizowane przepisami rozdziału 9 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³⁴, o ile na podstawie art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych kierownik jednostki powierzy mu obowiązki kierownika wynikające z ustawy o rachunkowości, a ich przyjęcie zostanie potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki. M. Cilak zwróciła również uwagę, że odpowiedzialność głównego księgowego może obejmować także czyny penalizowane przepisami rozdziału 8 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej³⁵. Ze względu na ograniczenia objętościowe niniejszego artykułu, zagadnienie dotyczące odpowiedzialności głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych jedynie zasygnalizowano.

Podsumowanie

Stanowisko głównego księgowego jednostki budżetowej sektora finansów publicznych w polskim systemie prawnym występuje co najmniej od lat 50. XX w. Przedstawiona w niniejszej publikacji analiza rozwiązań prawnych wskazuje, że na przestrzeni ponad 70 lat stanowisko to ulegało bardziej ewolucji niż rewolucji. Katalog zadań stawianych głównemu księgowemu, uregulowany w uchwale Rady Ministrów z 1951 r., z niewielkimi zmianami utrzymał się do czasów współczesnych, podobnie instytucja kontrasygnaty, stanowiąca kontrolę operacji gospodarczej lub finansowej, dokonywana przez głównego księgowego. Ewolucję należy dostrzegać w zagadnieniach ustrojowych i wraz z restytucją samorządu terytorialnego wyodrębnienie głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego – skarbnika jednostki samorządu terytorialnego. Na przestrzeni lat prawodawca określił wymogi formalne wymagane od osoby zajmującej stanowisko skarbnika, co nie zawsze było legislacyjnym standardem. Wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej wymogi formalne przewidywały możliwości zatrudnienia na stanowisku głównego księgowego osobę, która posiada obywatelstwa państwa członkowskiego Unii, a nie posiada obywatelstwa polskiego. Przewidziano jednak warunek znajomości języka polskiego. Wreszcie wskazać należy, że zmianie uległ akt prawny stwarzający podstawę normowania zagadnień poświęconych skarbnikowi. O ile od lat 50. do lat 80. XX w. były to uchwały Rady Ministrów, tak na skutek zmiany ustroju Polski dziś regulację podstawową stanowią akty prawne rangi ustawowej – ustawa o finansach publicznych oraz samorządowe ustawy ustrojowe.

³³ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 654 z późn. zm.

³⁴ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 z późn. zm.

³⁵ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 773.

Wykaz literatury

- Cilak M., *Komentarz do art. 54 ustawy o finansach publicznych*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, 2021, Lex.
- Ignatowski R., *Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość – wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa 2007.
- Kamela-Sowińska A., *Rachunkowość na zakręcie*, „Rachunkowość” 2007, nr 5.
- Kosikowski C., *Komentarz do art. 54 ustawy o finansach publicznych*, [w:] idem, *Ustawa o finansach publicznych*, 2011, Lex.
- Luty Z., *Dylematy zawodu księgowego*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość – wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa 2007.
- Kaczurak-Kozak M., *Główny księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego – jego rola, zakres kompetencji i status*, „Studia Lubuskie 2010”, t. VI.
- Plażek S., *O obecnym statusie pracowniczym skarbnika jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 5.
- Wierzbica A., *Pozycja prawna skarbnika jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 4.

Summary

The legal position of the chief accountant of a unit public finance sector and its evolution

Keywords: financial law, administrative law, chief accountant, treasurer, local government units, public finance sector.

The chief accountant of a unit public finance sector is one of the most important positions in each unit. The tasks of the chief accountant involve a great deal of responsibility, including criminal law. A special role is played by the chief accountant of the budget of a local government unit – the treasurer, whose activities affect public tasks for the local community. The object of the article is to present the legal position of the chief accountant of a public finance sector unit (formerly a budget unit) and its evolution over the years. The analysis of legal solutions shows that over the course of over 70 years, they have undergone more evolution than revolution. The catalogue of tasks assigned to the chief accountant has remained unchanged to this day with minor changes. The evolution should be seen in systemic issues and with the restitution of local government, as well as with Poland's accession to the EU.