

## Odpowiedzialność za rachunkowość jednostki w świetle regulacji prawnych

Joanna Góralska\*

**Streszczenie:** *Cel* – celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zakresu odpowiedzialności za rachunkowość jednostki gospodarczej. *Metodologia badań* – w opracowaniu zastosowano klasyczne metody badawcze, takie jak analiza literatury przedmiotu oraz metodę dedukcji. *Wynik* – analizując podstawowe akty prawne dotyczące tematu można wskazać osoby odpowiedzialne za prowadzenie rachunkowości w jednostkach oraz zakres ich odpowiedzialności. *Oryginalność/Wartość* – w artykule zestawiono i przeanalizowano najważniejsze akty prawne dotyczące odpowiedzialności za rachunkowość w przedsiębiorstwie oraz dokonano oceny regulacji prawnych.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, etyka zawodu

### Wprowadzenie

Według słownika języka polskiego odpowiedzialność jest obowiązkiem moralnym lub prawnym odpowiadania za swoje czyny i ponoszenia za nie konsekwencji. Najczęściej odpowiada się przed kimś, wobec kogoś, za kogoś lub za coś. Odpowiedzialność może być osobista, zbiorowa, społeczna, moralna, materialna. Odpowiedzialność spoczywa lub ciąży na kimś, spada na kogoś. Można pociągnąć do odpowiedzialności, wytoczyć sprawę, postawić kogoś w stan oskarżenia przed sądem. Pewne czyny są zabronione pod odpowiedzialnością sądową bądź zabronione pod groźbą kary (Szymczak 1999: 448).

W wypadku odpowiedzialności za rachunkowość ma się również do czynienia z osobami lub zespołem osób odpowiadających za swoje działania, które to osoby ponoszą konsekwencje wynikające z tych działań uregulowane w szeregu przepisów prawnych. Odpowiedzialność za rachunkowość jednostki może być „skoncentrowana” lub „rozproszona”. Pierwszy przypadek występuje wtedy, gdy jedynie kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za prowadzenie rachunkowości, natomiast drugi – gdy w drodze umowy część odpowiedzialności przechodzi na głównego księgowego lub biuro rachunkowe, a kierownik jednostki odpowiada za rachunkowość z tytułu nadzoru (Gos 2007: 385).

W związku z tym celem niniejszego opracowania jest przegląd podstawowych regulacji prawnych, w zakresie odpowiedzialności za rachunkowość oraz rozdzielenie odpowiedzialności między kierownikiem jednostki a osobami prowadzącymi rachunkowość.

---

\* mgr Joanna Góralska, doktorantka, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, e-mail: joannamalgorzata2012@gmail.com.

## **1. Podstawowe regulacje prawne dotyczące odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości**

Do podstawowych aktów prawnych regulujących zakres odpowiedzialności za rachunkowość w jednostce należą ustawa o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...), ordynacja podatkowa (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997...), ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa z dnia 26 lipca 1991...) i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa z dnia 15 lutego 1992...).

Ustawa o rachunkowości bardzo szczegółowo określa proces organizacyjny rachunkowości w jednostce, zawiera regulacje dotyczące prowadzenia ksiąg, sporządzania i ogłaszania sprawozdań finansowych. Wprowadza pojęcie kierownika jednostki i wskazuje osoby odpowiedzialne za prawidłowe wykonanie postanowień ustawy. Przepisy ordynacji podatkowej zawierają natomiast definicje obowiązku i zobowiązania podatkowego, podatku, podatnika, płatnika, inkasenta i organu podatkowego. Określają sposób powstania zobowiązania podatkowego, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające. Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz od osób prawnych nakładają i określają elementy konstrukcyjne podatku, ale z nich również wynikają określone obowiązki osób zajmujących się prowadzeniem ksiąg rachunkowych.

Odpowiedzialność za czynności związane z prowadzeniem rachunkowości jest również określona w kodeksach. Omawiając odpowiedzialność za rachunkowość w jednostce należy odwołać się co najmniej do kilku. Podstawowym kodeksem, który jest stosowany w omawianym temacie jest Kodeks karny skarbowy (Ustawa z dnia 10 września 1999...). Prawo karne skarbowe reguluje podstawowe kwestie związane z odpowiedzialnością karną skarbową za popełnione przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Jest ono specyficzną dziedziną prawa, znajdującą się na pograniczu wielu gałęzi prawa (Kubacki, Bartosiewicz 2005: 11). Zasady odpowiedzialności karnej reguluje również zespół przepisów prawnych zawartych w Kodeksie karnym (Ustawa z dnia 6 czerwca 1997...). Kodeks pracy (Ustawa z dnia 26 czerwca 1974...) oraz Kodeks cywilny (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964...) nie zawiera zasad odpowiedzialności za rachunkowość, a jedynie reguluje stosunki między stronami, które zajmują się prowadzeniem rachunkowości jednostki wynikające ze stosunku pracy lub umowy cywilnej, zwanej kontraktową.

Istotnym aktem prawnym jest też ustawa o przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu i zmianie niektórych ustaw (Ustawa z dnia 25 czerwca 2009...), która dotyczy tzw. instytucji obowiązanej, w tym wypadku są to biura rachunkowe. Zestawienie wymienionych aktów prawnych i zakres regulacji dotyczących odpowiedzialności za rachunkowość zawiera tabela 1.

Wymienione akty prawne stanowią podstawę regulacji prawnych dotyczących odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości. Wiele innych ustaw, rozporządzeń, komunikatów ministra finansów, również nakłada na poszczególne osoby lub podmioty określone obowiązki w związku z prowadzeniem rachunkowości w jednostce gospodarczej.

**Tabela 1**

Podstawowe akty prawne dotyczące odpowiedzialności za rachunkowość

Akty prawne	Zakres odpowiedzialności
Ustawa o rachunkowości	<ul style="list-style-type: none"> <li>– przestrzeganie zasad rachunkowości</li> <li>– prowadzenie ksiąg</li> <li>– gromadzenie i przechowywanie wymaganej dokumentacji</li> <li>– sporządzanie sprawozdań finansowych</li> <li>– badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych</li> <li>– poddanie sprawozdania finansowego badaniu</li> <li>– ogłoszenie sprawozdania finansowego</li> <li>– złożenie sprawozdania finansowego lub z działalności</li> </ul>
Ordynacja podatkowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>– obliczenie podatku, jego pobranie i wpłacenie we właściwym terminie</li> <li>– wyznaczenie osoby odpowiedzialnej za obliczenie, pobranie i terminowe wpłacenie podatku</li> <li>– składanie i przekazywanie informacji podatkowej określonym organom</li> </ul>
Ustawy o podatku dochodowych	<ul style="list-style-type: none"> <li>– pobór podatku lub zaliczek przez płatników</li> <li>– składanie deklaracji, sprawozdań finansowych we właściwym urzędzie skarbowym</li> </ul>
Kodeks karny skarbowy	<ul style="list-style-type: none"> <li>– nieprowadzenie ksiąg lub prowadzenie w sposób nierzetelny bądź wadliwy</li> <li>– przechowywanie ksiąg w miejscu niezgodnym ze zgłoszeniem</li> <li>– zawiadomienia w terminie o prowadzeniu ksiąg przez doradcę bądź biuro podatkowe w imieniu podatnika</li> <li>– nieokazywanie, niszczenie, ukrywanie lub usuwanie ksiąg bądź dokumentów</li> <li>– przewinienia związane z nierzetelną rejestracją przychodów, w szczególności związane z wystawianiem bądź przechowywaniem faktur</li> <li>– uporczywe nie wpłacanie podatku w terminie</li> </ul>
Kodeks karny	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wyrządzenie znacznej szkody majątkowej podmiotowi wskutek nadużycia udzielonych uprawnień lub niedopełnienia obowiązków</li> <li>– przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów oraz obrotowi gospodarczemu</li> </ul>
Kodeks pracy	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wyrządzenie szkody pracodawcy w skutek niewykonania lub nienależytego wykonania powierzonych obowiązków</li> </ul>
Kodeks cywilny	<ul style="list-style-type: none"> <li>– odszkodowanie za wyrządzenie szkody zleceniodawcy</li> </ul>
Ustawa o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz ...	<ul style="list-style-type: none"> <li>– weryfikacja klienta i rzeczywistego beneficjenta</li> <li>– monitoring transakcji</li> <li>– badanie źródeł pochodzenia wartości majątkowych</li> <li>– analiza ryzyka pod kątem prania brudnych pieniędzy i finansowania terroryzmu</li> <li>– informowanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej o podejrzeniu popełnienia takich czynów</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw (Ustawa z 29 września 1994...; Ustawa z 29 sierpnia 1997...; Ustawa z 26 lipca 1991...; Ustawa z 15 lutego 1992...; Ustawa z 10 września 1999...; Ustawa z 6 czerwca 1997...; Ustawa z 26 czerwca 1974...; Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964...; Ustawa z dnia 25 czerwca 2009...).

## 2. Odpowiedzialność kierownika jednostki

Definicja kierownika jednostki jest określona w Ustawie o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994...: art. 3, ust. 6). Ustawa właśnie temu organowi uprawnionemu do zarządzania jednostką przypisuje większość obowiązków związanych z prowadzeniem rachunkowości. Wiele z nich dotyczy prowadzenia ksiąg, z których dane przenoszone są do sprawozdań finansowych. Konsekwentnie ustawa zobowiązuje kierownika jednostki oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie o działalności spełniały wymagania przewidziane w tej ustawie. Za niedopełnienie tego wymogu kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego odpowiadają solidarnie wobec spółki za wyrządzoną szkodę (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 4a, ust. 1, 2).

Warto zauważyć, że zwiększenie obowiązków rady nadzorczej wynika z implementacji Dyrektywy nr 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. Jednym z motywów jej uchwalenia była konieczność objęcia wspólną odpowiedzialnością członków organów administrujących, zarządzających oraz nadzorczych spółki (Grzybkowski i in. 2014). Powołana regulacja weszła w życie w maju 2008 roku na mocy ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 18 marca 2008...). Najnowsza Dyrektywa nr 2013/34/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 czerwca 2013 r., również podtrzymuje stanowisko, że członkowie organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki powinni co najmniej być wspólnie odpowiedzialni wobec jednostki za sporządzanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności. Organa te działają w ramach kompetencji przyznanych im przez prawo krajowe. Państwa członkowskie są zobligowane do zapewnienia, by ich własne przepisy ustawodawcze, wykonawcze i administracyjne dotyczące odpowiedzialności prawnej, przynajmniej wobec jednostki, miały zastosowanie do członków organów administrujących, zarządzających oraz nadzorujących jednostkę (Dyrektywa nr 2013/34/UE...: art. 33). Rada nadzorcza ponosi zatem, wspólnie z zarządem, odpowiedzialność za należyte sporządzenie sprawozdań wymaganych przepisami ustawy o rachunkowości. Nie każda jednostka ma rozbudowaną strukturę zarządzającą i nadzorującą, jednak bez względu na tę strukturę sporządzane sprawozdanie finansowe powinno jasno i rzetelnie odzwierciedlać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki. W związku z tym ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na oznaczony moment i weryfikacja z danymi wynikających z ksiąg jest bardzo istotne. W związku z tym za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury odpowiada wyłącznie kierownik jednostki i należy do obowiązków, których skutecznie nie może przekazać innym osobom (Ustawa z dnia 29 września 1994 r...: art. 4, § 5).

Ponadto w świetle ustawy o rachunkowości kierownik jednostki odpowiada za:

- posiadanie przez jednostkę dokumentacji opisującej w języku polskim przyjętej przez nią polityki rachunkowości, którą ustala i aktualizuje w formie pisemnej,
- powiadomienie właściwego urzędu skarbowego o miejscu prowadzenia ksiąg w innym niż siedziba, co zapewnia dostępność do badania tych ksiąg,
- podjęcie decyzji o stosowaniu metod prowadzenia ksiąg pomocniczych dla poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę,
- podjęcie decyzji o wliczeniu w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia,

- wprowadzenie w razie uzasadnionego braku dokumentów źródłowych zastępczych dowodów dokumentujących operacje gospodarcze, sporządzone przez osoby dokonujące te operacje z wyłączeniem tych, których przedmiotem są towary opodatkowane podatkiem towarów i usług oraz skupu metali nieżelaznych od ludności,
- wskazanie dowodu, który będzie podstawą dokonania zapisu w przypadku, gdy jedną operację dokumentuje więcej niż jeden dowód lub więcej niż jeden egzemplarz,
- zapewnienie sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego nie później, niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego i przedstawienie go właściwym organom,
- złożenie podpisu pod sporządzonym sprawozdaniem wraz z osobą, która je sporządziła,
- zapewnienie biegłemu rewidentowi i przeprowadzającemu badanie sprawozdania finansowego dostępu do ksiąg rachunkowych i dokumentów źródłowych, jak i również składania wyjaśnień i dodatkowych informacji,
- złożenie we właściwym rejestrze sądowym rocznego sprawozdania finansowego wraz z wymaganymi odpisami uchwał. Jeżeli jednostka podlega badaniu kierownik jednostki załącza opinię biegłego rewidenta,
- udzielenie zgody na udostępnienie osobie trzeciej zbiorów rachunkowości lub ich części (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 10, ust. 2; art. 11a; art. 17, ust. 2, pkt 1–3, 4; art. 20, ust. 4; art. 22, ust. 4; art. 52, ust. 1, 2; art. 67, ust. 1; art. 69; art. 75).

Z tych obowiązków, które nakłada ustawa wynika, że kierownik organizuje i nadzoruje prowadzenie rachunkowości w jednostce. Za nieprzestrzeganie postanowień ustawy przewidziane są sankcje karne w postaci grzywny, kary pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności.

W świetle ustawy o rachunkowości odpowiedzialność karna kierownika jednostki dotyczy:

- nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych,
- niesporządzania sprawozdań, sporządzaniu ich niezgodnie z przepisami prawa lub zawarciu w nich nierzetelnych danych,
- niepoddawaniu sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta, jeżeli spółka podlega badaniu,
- nieudzielania lub udzielania fałszywych informacji, wyjaśnień, oświadczeń, biegłemu rewidentowi albo niedopuszczenia go do pełnienia obowiązków,
- nieskładania sprawozdania finansowego lub sprawozdania z działalności we właściwym rejestrze sądowym,
- nieudostępniania sprawozdania finansowego i innych wymaganych dokumentów (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 77; art. 70, ust. 1–5).

Odpowiedzialność karną za nieprawidłowo prowadzone księgi, a zatem też nieprawidłowo prowadzoną rachunkowość określa Kodeks karny skarbowy. Należy wspomnieć, że pojęcie ksiąg zawarte w kodeksie obejmuje wszelkie ewidencje, które musi prowadzić podatnik na potrzeby rozliczeń podatkowych. Natomiast, zgodnie z Ordynacją podatkową księgi podatkowe to:

- księgi rachunkowe,
- podatkowa księga przychodów i rozchodów,
- ewidencje,

- rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie innych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997...: art. 3, ust. 4).

Kierownik odpowiada, również za przestrzeganie wykonania postanowień Ordynacji podatkowej i ustaw podatkowych.

Należy bowiem pamiętać, że podatnicy są zobowiązani do ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, składania deklaracji, ujawniania prowadzenia działalności oraz terminowo opłacaniu podatku pod groźbą kary. Ponadto Kodeks karny skarbowy przewiduje kary za utrudniania czynności sprawdzających księgi przez organy uprawnione do kontroli, przestępstwa związane z wystawianiem i przechowywaniem dokumentów, rachunków i innych dowodów. Za wykonanie wszystkich tych postanowień i obowiązków odpowiada osoba zarządzająca jednostką.

### **3. Odpowiedzialność głównego księgowego**

Kierownik jednostki może część swoich obowiązków związanych z prowadzeniem rachunkowości przekazać księgowemu. Jednak nadal pozostaje odpowiedzialny z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Jak już wcześniej wspomniano, wyłączeniu w przypadku przekazania odpowiedzialności podlega przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury, za którą zawsze odpowiada tylko kierownik. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 4, § 5). Jednak w wypadku, gdy nie został sporządzony odpowiedni dokument przekazujący obowiązki i zakres odpowiedzialności, pracownik odpowiada ze stosunku pracy. Zajmując się prowadzeniem rachunkowości musi na czas sporządzać deklaracje, zamykać księgi bądź sporządzać sprawozdania. Ponadto prowadząc księgi, księgowy powinien je prowadzić zgodnie z przepisami ustaw, a zawarte w nich dane muszą być prawdziwe i rzetelne. Należy wspomnieć, że sprawozdanie podpisuje zarówno kierownik jednostki, jak i osoba sporządzająca te sprawozdanie. Można więc przyjąć, że odpowiedzialność kierownika i księgowego jest solidarna.

Księgowy zatrudniony na umowę o pracę ponosi odpowiedzialność, przede wszystkim, przed pracodawcą z tytułu niewłaściwego wykonania swoich obowiązków na gruncie przepisów Kodeksu pracy. Odpowiedzialność cywilna księgowego jest ograniczona, jeżeli wyrządził szkodę nieumyślnie, a jedynie wskutek zaniedbania (Ustawa z dnia 26 czerwca 1974...: art. 114–119). Jeżeli jednak jego działanie było umyślne, jest zobowiązany do naprawienia szkody w pełnej wysokości (Ustawa z dnia 26 czerwca 1974...: art. 122).

Główny księgowy ponosi również odpowiedzialność karną i karno-skarbową. Odpowiedzialność karna dotyczy, przede wszystkim, przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów bądź obrotowi gospodarczemu (Ustawa z dnia 6 czerwca 1997...: art. 270, 296–297). Odpowiedzialność karno-skarbowa dotyczy artykułu Kodeksu karno-skarbowego (Ustawa z dnia 10 września 1999...: art. 9, § 3), który stanowi, że za przestępstwa lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca, także ten, kto na podstawie decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność

prawną. Księgowy, zajmując się sprawami gospodarczymi jednostki, może na mocy tego artykułu zostać ukarany jako sprawca za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Zawód księgowego powinien być zawodem zaufania publicznego, co oznacza, że osoby zajmujące się prowadzeniem rachunkowości w jednostce gospodarczej wykonują swoją pracę profesjonalnie i z poszanowaniem zasad etyki zawodu. Zasady etyki zawodowej zawarte są w kodeksie międzynarodowym (*Kodeks etyki...* 2011) opracowanym przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC), który może stanowić wzorzec dla kodeksów krajowych oraz w Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości (*Kodeks zawodowej...* 2007) wydanym przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Jednak przynależność do organizacji bądź stowarzyszenia, za wyjątkiem biegłych rewidentów, którzy należą obowiązkowo do Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, w wypadku pozostałych osób wykonujących zawód księgowego jest nieobowiązkowa. Oznacza to, że każda osoba zajmująca się rachunkowością, jednostka usługowo prowadząca rachunkowość może dobrowolnie złożyć w SKwP oświadczenie o przyjęciu i stosowaniu Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości (Buczowska 2011: 55). Warto więc sprawdzić czy księgowy, który jest zatrudniony w jednostce jest sygnatariuszem takiego kodeksu.

#### 4. Odpowiedzialność osób prowadzących usługowo księgi rachunkowe

Działalność polegająca na usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych uregulowana jest w rozdziale 8a ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...). Ustawa o rachunkowości nakłada na osoby zajmujące się usługowym prowadzeniem ksiąg do zdobycia odpowiednich kwalifikacji i zawarcie umowy ubezpieczenia odpowiedzialności ogólnej za wyrządzone szkody w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Najczęściej osoby zajmujące się usługowym prowadzeniem ksiąg jako przedsiębiorcy realizują te czynności zakładając biura rachunkowe.

Biuro rachunkowe może zostać pociągnięte do odpowiedzialności z Kodeksu karnoskarbowego. Za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe bowiem karani są ich sprawcy. Zakres tej odpowiedzialności zależy jednak od treści umowy łączącej strony. Istotne są również okoliczności danej sprawy, w dużym stopniu zależy to również od rzetelności klienta biura. Odpowiedzialność karną może ponosić osoba zatrudniona w biurze prowadząca księgi z tytułu ich nieprowadzenia (Ustawa z dnia 10 września 1999...: art. 60, § 1, 2), jak i też z tytułu prowadzenia ksiąg w sposób nierzetelny lub wadliwy, jeżeli te działania mają charakter umyślny (Ustawa z dnia 10 września 1999...: art. 61, § 1, 3).

Zgodnie z przepisami Kodeksu karnego prowadzący biuro rachunkowe, jako przedsiębiorca ponosi odpowiedzialność karną w przypadku, gdy zajmując się sprawami majątkowymi lub działalnością innego podmiotu, wyrządzi temu podmiotowi znaczną szkodę majątkową, wskutek nadużycia udzielonych mu uprawnień bądź niedopełnienia obowiązków (Kiziukiewicz 2011: 767). Biuro odpowiada również za przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu związanego z dokumentacją zlecniodawcy (Ustawa z dnia 6 czerwca 1997...: art. 303, § 1)

Najistotniejszą dla podmiotu zlecającego prowadzenie ksiąg jest odpowiedzialność wynikająca z Kodeksu cywilnego. Na podstawie artykułu Kodeksu cywilnego (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964...: art. 471) biuro ponosi odpowiedzialność kontraktową, na mocy której klient może domagać się naprawienia szkody wskutek niewykonania lub niewłaściwego wykonania umowy zawartej pomiędzy stronami. Jeżeli biuro naraziło zlecniodawcę na

szkodę (sankcję karną lub administracyjną) może on dochodzić swoich spraw przed sądem powszechnym.

Dodatkowy zakres obowiązków i związanej z nimi odpowiedzialności nałożyła na biuro rachunkowe nowelizacja ustawy o przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu. Zgodnie z nią biura rachunkowe zostały zaliczone do tzw. instytucji obowiązanych, które muszą stosować środki bezpieczeństwa finansowego zawarte w ustawie (Kizukiewicz 2011: 769). Do instytucji obowiązanej zalicza się, także biegłego rewidenta związanego z rachunkowością jednostek, jednak w tym artykule został pominięty.

Warto wspomnieć, że załącznik do komunikatu Ministra Finansów (Komunikat z dnia 18 maja 2010...) w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości dotyczącej niektórych zasad prowadzenia ksiąg określa, że powierzenie prowadzenia ksiąg rachunkowych przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie zwalnia kierownika jednostki z odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości. Zgodnie z punktem załącznika do komunikatu kierownik jednostki jest zobowiązany do starannego wyboru biura rachunkowego, skonstruowania odpowiedniej umowy o usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych i kontroli dotrzymywania tych warunków. Ponadto szczególną uwagę należy zwrócić na te postanowienia umowy, które przewidują odpowiedzialność innych – obok kierownika jednostki – osób za określone obszary rachunkowości. Kierownik jednostki powinien efektywnie sprawować nadzór nad usługowo prowadzonymi księgami rachunkowymi i wdrożyć program pozwalający na bieżącą kontrolę zapisów. Zobowiązany jest również do uzyskania informacji dotyczących kwalifikacji, w tym uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, osób faktycznie wykonujących te czynności w imieniu przedsiębiorcy oraz informację dotyczącą posiadania ważnych polis ubezpieczenia OC (Komunikat z dnia 18 maja 2010...: pkt 25).

## **5. Orzecznictwo sądowe dotyczące odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości**

W celu zaprezentowania wybranych zagadnień związanych z odpowiedzialnością za rachunkowość w jednostce warto dokonać przeglądu orzeczeń sądu. Można zauważyć, że w większości wyroków sądu osobami ukaranymi w omawianym zakresie są przede wszystkim osoby zarządzające jednostkami. W pierwszej kolejności będzie przedstawiony wyrok sądu w związku z nieterminowym przekazaniem zaliczek na podatek, a w związku z tym naruszeniem artykułu ustawy o podatku dochodowym (Ustawa z dnia 26 lipca 1991...), drugi przypadek dotyczy naruszenia przepisów ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...), natomiast trzeci pokazuje, że za popełnione przestępstwa przez księgowego odpowiedzialność kierownika jednostki jest wobec jednostki solidarna.

Wyrokiem Sądu Rejonowego we Wrocławiu (Vk 1629/12) uznano oskarżoną prezes sp. z o.o. winną naruszeniu artykułu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa z dnia 26 lipca 1991...: art. 38), w związku z niewpłaceniem w ustawowym terminie pobieranego podatku od wypłaconych wynagrodzeń. Popełniła ona, więc przestępstwo skarbowe z artykułu Kodeksu karno-skarbowego (Ustawa z dnia 10 września 1999...: art. 77, § 2) w związku innym artykułem tego Kodeksu (Ustawa z dnia 10 września 1999...:



art. 9, § 3), który określa osobę odpowiadającą za zajmowanie się sprawami gospodarczymi jednostki. Ponadto sąd zauważył, że w tym przypadku w spółce nie wyznaczono w trybie artykułu Ordynacji podatkowej osoby pełniącej funkcję płatnika. W związku z tym obowiązki te ciążyą na wszystkich członkach zarządu. W tym czasie prezes spółki z o.o. była jedynym członkiem zarządu. Sąd wymierzył karę grzywny, a na spółkę nałożono odpowiedzialność posiłkową za grzywnę wobec prezesa spółki na podstawie artykułu Kodeksu karno-skarbowego (Ustawa z dnia 10 września 1999...: art. 163).

Wyrokiem Sądu Okręgowego we Wrocławiu (IV Ka 309/13) uznano za winnego wiceprezesa spółki z o.o., który był odpowiedzialny za wykonanie obowiązków w zakresie rachunkowości. Dopuszczył on do prowadzenia ksiąg rachunkowych wbrew przepisom ustawy o rachunkowości przez nieewidencjonowanie na bieżąco operacji gospodarczych i niezamykaniu ksiąg (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 77, § 1). Ponadto dopuścił do niesporządzenia w terminie sprawozdania finansowego (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 77, § 2). Sąd wymierzył karę łączną w postaci grzywny. Z orzeczenia sądu wynika, że osobą odpowiedzialną za nadzór nad prowadzeniem ksiąg i wypełnianie postanowień ustawy o rachunkowości jest kierownik jednostki, w tym przypadku był to wiceprezes spółki, czyli członek organu zarządzającego, który w zakresie swoich obowiązków miał powinność zajmowania się sprawami finansowymi spółki i w ramach tych obowiązków powinien dbać o rzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Poznaniu (II Aka 159/13) uznano za winnych oskarżonych prezesa spółdzielni i główną księgową. Główna księgową została uznana za winną z artykułów kodeksu karnego (Ustawa z dnia 6 czerwca 1997...) tego, że zajmując stanowisko głównej księgowej, działając w krótkim okresie czasu, przywłaszczyła sobie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej powierzone jej mienie znacznej wartości w postaci pieniędzy, czym uczyniła sobie stałe źródło dochodu. Ponadto, oskarżoną uznano za winną w związku z podawaniem nierzetelnych danych dotyczących wyniku finansowego Spółdzielni w sprawozdaniach finansowych, celem ukrycia faktu przywłaszczenia pieniędzy. Przedstawiane dane nie odzwierciedlały faktycznej sytuacji finansowej Spółdzielni. Księgową działając w ten sposób postąpiła wbrew przepisom ustawy (Ustawa z dnia 29 września 1994...) o rachunkowości, na podstawie ustawy (Ustawa z dnia 29 września 1994...) sąd wymierzył karę oskarżonej. Natomiast w omawianym wyroku za winnego został uznany również prezes spółdzielni, który na mocy uchwały zajmował się sprawami majątkowymi. Nie dopełnił on ciężących na nim obowiązków nadzoru nad działaniami finansowo-księgowymi zatrudnionej na stanowisku księgowej, czym stworzył jej warunki do sprzeniewierzenia mienia, co wyrządziło Spółdzielni znaczną szkodę majątkową. Wbrew przepisom ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...) w wyniku nienależytego nadzoru nad księgową, której powierzono obowiązki w zakresie rachunkowości, dopuścił do podawania nierzetelnych danych dotyczących wyniku finansowego w sprawozdaniach finansowych. Należy zauważyć, że prezes spółdzielni działał nieumyślnie. Księgową i prezes spółdzielni zostali skazani na kary pozbawienia wolności w zawieszeniu oraz kary grzywny. Dodatkowo Prezes spółdzielni dostał zakaz pełnienia funkcji w organach zarządzających i nadzorczych spółdzielni na ograniczony okres 5 lat. Sąd zobowiązał solidarnie oskarżonych do naprawienia wyrządzonej szkody w całości poprzez zapłatę na rzecz spółdzielni sprzeniewierzonej kwoty.

Przedstawione orzeczenia sądu ukazują, że zakres odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości jest określony w przepisach ustaw wyszczególnionych w artykule, nato-

miast osobami najczęściej karanymi za nieprzestrzeganie postanowień tych ustaw są osoby zarządzające jednostką.

### **Uwagi końcowe**

Na podstawie analizy obowiązujących regulacji prawnych i orzeczeń sądowych, dotyczących odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości należy stwierdzić, że największą odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki, właściciel. Nawet jeżeli realizowanie działań z zakresu prowadzenia rachunkowości jest powierzone osobie trzeciej lub przedsiębiorcy zajmującym się usługowym prowadzeniem ksiąg, osoba zarządzająca jednostką odpowiada za nadzór na tych czynnościach. Należy stwierdzić, że przepisy prawa za mało restrykcyjnie chronią osoby prowadzące działalność gospodarczą przed nierzetelnymi księgowymi lub biurami rachunkowymi. Brak w ustawach, a w szczególności w ustawie o rachunkowości zapisów odnoszących się do zawodu księgowego sprawia, że część osób wykonujących prace z zakresu rachunkowości działa nieprofesjonalnie i z brakiem poszanowania dla etyki zawodu księgowego. Jak już wspomniano przynależność do Stowarzyszenia Księgowych w Polsce jest dobrowolne. Oznacza to, że nie wszyscy stają się sygnatariuszami Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości. Kodeks ten jest zestawieniem zasad i wartości etyczno-moralnych oraz profesjonalnych, które powinny cechować księgowych oraz stanowi zbiór postaw i zachowań oczekiwanych od osób wykonujących zawód zaufania publicznego. Osoby, posiadające odpowiednie kompetencje o wysokich walorach moralnych, nie powinny mieć problemu z przyjęciem zasad zawartych w kodeksie. Warto wspomnieć, że skutki nierzetelnie prowadzonej rachunkowości najbardziej obciążają samą jednostkę, a także otoczenie (kontrahentów, banki, akcjonariuszy). Bezpiecznie dla wszystkich byłoby więc zwiększenie odpowiedzialności świadczących usług w zakresie rachunkowości i reglamentacja zawodu księgowego w postaci licencji, a nie wprowadzanie deregulacji i dopuszczanie na rynek usług księgowych każdego chętnego.

### **Literatura**

- Buczowska A. (2011), *Etyka zawodu księgowego w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668.
- Dyrektywa nr 2013/34/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, DzU UE L 182/19.
- Dyrektywa nr 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, 83/349/ EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, 86/635/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji, DzU UE L z dnia 16 sierpnia 2006 r.
- Grzybowski, Guzek, Jackowski (2014), *Analiza obowiązków rady nadzorczej w spółce akcyjnej*, [www.grzybkowski.guzek.pl/pl/opinie-prawne/69-analiza-obowiazkow-rady-nadzorczej-w-spolce-akcyjnej.html](http://www.grzybkowski.guzek.pl/pl/opinie-prawne/69-analiza-obowiazkow-rady-nadzorczej-w-spolce-akcyjnej.html)
- Gos W. (2007), *Odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg rachunkowych i sprawozdanie finansowe*, „Rachunkowość wczoraj, dziś i jutro”, SKwP, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (2011), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych* (2011), Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych IFAC, tłum. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości* (2007), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

- Komunikat Ministra Finansów nr 10, z dnia 18 maja 2010 r., w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, Dz. Urz. Min. Fin. 2010, nr 6, poz. 26
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, DzU 1998, nr 21, poz. 94, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, DzU 1997, nr 88, poz. 553, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, DzU 2012, poz. 186, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy, DzU 1998, nr 21, poz. 94, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2012, poz. 361, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011, nr 74, poz. 397, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU 2012, poz. 749, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 25 czerwca 2009 r. o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz przeciwdziałaniu finansowania terroryzmu oraz zmianie niektórych innych ustaw, DzU 2009, nr 166, poz. 1317, z późn. zm.
- Szymczak M. (1999), *Słownik Języka Polskiego PWN L-P*, PWN, Warszawa.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 19.09.2013, sygn. akt II Aka 159/13.
- Wyrok Sądu Okręgowego we Wrocławiu z dnia 04.09.2013, sygn. akt IVKa 309/13.
- Wyrok Sądu Rejonowego we Wrocławiu z dnia 31.01.2013, sygn. akt VK 1629/12.

#### RESPONSIBILITY FOR THE ACCOUNTING UNIT IN THE LIGHT LEGAL REGULATIONS

**Abstract:** *Purpose* – the aim of the following article is to introduce the range of responsibility for the accountancy of an economic unit. *Design/Methodology/approach* – classic research methods, such as the analysis of the subject literature and deduction have been employed here. *Findings* – by analysing the acts relating to the subject matter, figures responsible for keeping accountancy in units are to be indicated as well as the range of their responsibilities. *Originality/value* – basic acts relating to the responsibility for the accountancy in business have been set together, analysed and the issues of the legal basis have been evaluated.

**Keywords:** accountancy, professional ethics

#### Cytowanie

- Górska J. (2014), *Odpowiedzialność za rachunkowość jednostki w świetle regulacji prawnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 57–67; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).