

Joanna Koczar

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ODPOWIEDZIALNY KSIĘGOWY?

1. Wstęp

Przymiotnik „odpowiedzialny” definiowany jest jako „mający poczucie obowiązku, gotowy do ponoszenia konsekwencji za swoje działanie, postępowanie; mający obowiązek pilnowania czegoś, odpowiadający za wykonanie czegoś...” (*Słownik poprawnej polszczyzny* 1995, s. 443).

„Księgowy” to osoba (lub służba organizacyjna jednostki – wówczas używa się określenia „księgowość”) „zajmująca się prowadzeniem ksiąg rachunkowych oraz realizująca czynności z zakresu rachunku kosztów i sprawozdawczości finansowej, zob. (Klimas 1997, s. 284). Księgowy może być pracownikiem podmiotu, którego księgi rachunkowe prowadzi, lub wykonywać swoją pracę jako partner zewnętrzny.

Asumpt do napisania tego artykułu stanowią pojawiające się w ostatnich tygodniach publikacje prasowe, które poruszają problem odpowiedzialności księgowych. Autorzy publikacji wskazują na występowanie w praktyce niesłusznych oskarżeń i wyroków zapadających w stosunku do księgowych (Rochowicz 2005). Jako jedną z przyczyn takiego stanu rzeczy wskazują niewystarczające, ich zdaniem, przepisy regulujące odpowiedzialność księgowych.

2. Odpowiedzialność za rachunkowość a uregulowania ustawowe

Za co, zgodnie z prawem, odpowiedzialny jest księgowy, a za co kierownik jednostki? W tabeli 1 usystematyzowano podział odpowiedzialności za obowiązki wynikające z ustawy o rachunkowości.

Prawo bilansowe w sposób precyzyjny reguluje problem podziału odpowiedzialności między księgowego a kierownika jednostki gospodarczej. Należy podkreślić, że

nawet zlecenie prowadzenia ksiąg rachunkowych na zewnątrz nie zwalnia kierownika jednostki z odpowiedzialności za wykonanie obowiązków ustawy o rachunkowości. Odpowiedzialność ta może być delegowana do podmiotu przyjmującego zlecenie jedynie w części, podobnie jak powierzenie części tej odpowiedzialności księgowemu zatrudnionemu w podmiocie. Jej delegowanie wymaga pisemnego potwierdzenia przyjęcia tej odpowiedzialności, a zatem powinno to zostać zapisane w umowie (Koczar 2005, s. 81).

Tabela 1. Podział odpowiedzialności za obowiązki wynikające z ustawy o rachunkowości

Przedmiot odpowiedzialności	Księgowy/zleceniobiorca	Kierownik jednostki
Odpowiedzialność za rachunkowość art. 4, pkt 5	– nie odpowiada za całość rachunkowości, może przyjąć odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg rachunkowych – potwierdzenie przyjęcia odpowiedzialności wymaga formy pisemnej, w postaci umowy	– z funkcji nadzoru odpowiada za rachunkowość podmiotu, niezależnie od tego, kto i gdzie prowadzi księgi, a zatem również w przypadku zlecenia prowadzenia ksiąg na zewnątrz
Odpowiedzialność za inwentaryzację art. 4, pkt 5	– nie może z mocy ustawy przyjąć odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji	– odpowiada za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury oraz za jej udokumentowanie
Odpowiedzialność za politykę rachunkowości art. 10, pkt 2	– nie odpowiada za opracowanie i aktualizowanie dokumentacji opisującej politykę rachunkowości	– odpowiada za ustalenie w formie pisemnej i za aktualizowanie dokumentacji opisującej politykę rachunkowości – opis wymogów dotyczących dokumentacji zawiera pkt 1 tego artykułu
Odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania art. 52, pkt 1 i 2	– może przyjąć odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego – przyjmując odpowiedzialność za jego sporządzenie, zobowiązuje się do jego podpisania	– odpowiada za zapewnienie sporządzenia sprawozdania finansowego – przedstawia je właściwym organom we właściwych terminach – podpisuje sprawozdanie finansowe
Odpowiedzialność za zbadanie i złożenie sprawozdania finansowego art. 79	– nie odpowiada za niepoddanie sprawozdania badaniu, może natomiast zostać upoważniony do udzielania wyjaśnień biegłemu rewidentowi	– odpowiada za niepoddanie rocznego sprawozdania badaniu przez biegłego rewidenta oraz za nieudzielenie mu wyjaśnień – odpowiada za niedopuszczenie biegłego rewidenta do pełnienia obowiązków – odpowiada za niezłożenie sprawozdania we właściwym rejestrze sądowym

Źródło: (Koczar 2005, s. 82).

3. Odpowiedzialność za rachunkowość a umowy cywilnoprawne

Umowa o zlecenie prowadzenia ksiąg rachunkowych na zewnątrz (tzw. umowa o outsourcing rachunkowości) jest w polskim prawie umową nienazwaną i jako taka może być swobodnie kształtowana przez strony. Istnieje więc możliwość bardzo precyzyjnego jej sformułowania. W praktyce umowy te często są formułowane w sposób ogólny, co może prowadzić do nieporozumień między stronami. Zawieranie umów o wysokim poziomie ogólności dotyczy w głównej mierze małych podmiotów gospodarczych i mikroprzedsiębiorstw (Koczar 2005, s.150). W przypadku dużych podmiotów, będących uczestnikami rynku usług z zakresu rachunkowości, umowy o outsourcing rachunkowości formułowane są w sposób precyzyjny (Rochowicz 2005).

Podobnie umowa o pracę zawarta z księgowym zatrudnionym wewnątrz podmiotu może i powinna być precyzyjna. Załącznik do niej powinien stanowić zakres obowiązków, które bierze na siebie księgowy. Logiczną konsekwencją przyjęcia zakresu obowiązków jest przyjęcie odpowiedzialności za ich wykonanie. Nadanie temu formy pisemnej ogranicza powstanie w przyszłości nieporozumień.

Należy też podkreślić, że odpowiedzialność w świetle prawa bilansowego to jedno, natomiast czym innym jest odpowiedzialność zewnętrznego partnera wobec zleceniodawcy czy pracownika wobec pracodawcy. Odpowiedzialność zleceniobiorcy wynika z art. 471 kodeksu cywilnego, na którego podstawie dłużnik zobowiązany jest do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania (DzU 1964 nr 16, poz. 93). Odpowiedzialność pracownika wobec pracodawcy wynika z kodeksu pracy i na mocy przepisów kodeksu podlega ograniczeniu.

Księgowy wykonujący swoje obowiązki jako zewnętrzny partner musi też, zgodnie z prawem, być ubezpieczony od odpowiedzialności cywilnej. Obowiązek ten został wprowadzony rozporządzeniem Ministra Finansów z 2003 r. (DzU 2003 nr 217, poz. 2130). Podmioty świadczące usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych lub doradztwa podatkowego zobowiązane są do zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej (DzU 1994 nr 121, poz. 591), a osoby, które świadczą usługi prowadzenia ksiąg bez posiadania wymaganych uprawnień lub wykonują czynności doradztwa podatkowego bez umowy ubezpieczenia podlegają karze grzywny lub ograniczenia wolności. Zawarcie umowy ubezpieczenia OC powoduje, że zleceniobiorca jest ubezpieczony od odpowiedzialności cywilnej wobec zleceniodawcy, nie chroni go jednak przed odpowiedzialnością za naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości czy ustaw podatkowych. Nie stanowi również zabezpieczenia przed odpowiedzialnością wynikającą z kodeksu karnego skarbowego.

Księgi rachunkowe są, w rozumieniu prawa podatkowego, zaliczane do ksiąg podatkowych. Przekazanie ich na zewnątrz nie zwalnia podmiotu, jako podatnika, z odpowiedzialności za nie (DzU 1999 nr 9-83, poz. 930). Natomiast w części, na podstawie kodeksu karnego skarbowego, odpowiedzialność poniosą osoby bezpośrednio prowadzące księgi (art. 61). Również w tym przypadku w ustaleniu winnego pomocna jest precyzyjna umowa zawarta między księgowym (pracownikiem lub zleceniobiorcą) a podmiotem, którego ksiąg umowa ta dotyczy.

4. Zakończenie

Podsumowując to krótkie, syntetyczne zestawienie przepisów obowiązujących w Polsce w zakresie podziału obowiązków i odpowiedzialności za rachunkowość finansową i podatkową, można stwierdzić, że problem ten w polskim prawie jest uregulowany w sposób precyzyjny. Jednak pojawiają się sygnały o niesprawiedliwych wobec księgowych wyrokach sądowych (Rochowicz 2005). W związku z tym postawmy następujące pytania:

- Czy istnieje potrzeba wprowadzenia zmian w obowiązującym prawie normującym odpowiedzialność księgowych za księgi rachunkowe? Jeżeli tak, to jakie zmiany byłyby konieczne?
- Czy istnieje potrzeba wprowadzenia zmian w obowiązującym prawie normującym odpowiedzialność księgowych za księgi podatkowe? Jeżeli tak, to jakie zmiany byłyby konieczne?

Odpowiedzi na nie pozwolą zaprezentować stanowisko części przedstawicieli praktyki i teorii rachunkowości. Pytania te wraz z kilkoma innymi zostały umieszczone w ankiecie, o której wypełnienie zwracamy się do Państwa. Dane zebrane za pomocą tej ankiety zostaną wykorzystane w formie zagregowanej. W ankiecie umieszczono blok dotyczący danych osobowych, które zbierane są w celu udokumentowania badania. Dane te nie zostaną ujawnione, jednak ankieta może pozostać anonimowa.

Ankieta dla uczestników konferencji

Wrocław, grudzień 2005

STANDARYZACJA RACHUNKOWOŚCI I REWIZJI FINANSOWEJ

Blok danych osoby ankietowanej (ankieta może pozostać anonimowa, jeżeli taka jest Państwa decyzja, prosimy tylko o zaznaczenie wykonywanego zawodu)*		Zawód (proszę zaznaczyć krzyżykiem odpowiedź, w przypadku innego zawodu, proszę wpisać zawód wykonywany)	
Imię i nazwisko:		Biegły rewident	
Tel. kontaktowy:		Księgowy	
e-mail:		Inny:	
Adres do korespondencji:			
1.	Proszę wskazać, czy Pani/Pana zdaniem istnieje potrzeba wprowadzenia zmian w obowiązującym prawie normującym odpowiedzialność księgowych za księgi rachunkowe	TAK	NIE
2.	Jeżeli TAK, proszę wskazać, jakie zmiany byłyby Pani/Pana zdaniem konieczne, jeżeli NIE, proszę krótko uzasadnić swoje stanowisko:		
3.	Proszę wskazać, czy Pani/Pana zdaniem istnieje potrzeba wprowadzenia zmian w obowiązującym prawie normującym odpowiedzialność księgowych za księgi podatkowe	TAK	NIE
4.	Jeżeli TAK, proszę wskazać, jakie zmiany byłyby Pani/Pana zdaniem konieczne, jeżeli NIE, proszę krótko uzasadnić swoje stanowisko:		
5.	Czy w swojej praktyce spotkali się Państwo z przypadkami niesłusznymi wyroków dotyczących księgowych?	TAK	NIE
6.	Jeżeli TAK, to czy zechcieliby Państwo podać przykłady?		
7.	Jakie czynności należałoby podjąć, aby bez zmian obowiązującego prawa poprawić sytuację?		

* Dane osobowe zbierane są w celu udokumentowania przeprowadzenia ankiety i nie zostaną ujawnione. Dane zebrane za pomocą tej ankiety wykorzystane zostaną w formie zagregowanej. Adres kontaktowy: joanna.koczar@ae.wroc.pl, gdyby woleli Państwo wypełnić ankietę w formie elektronicznej.

Literatura

- Klimas M., *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa 1997.
- Koczar J., *Rachunkowość w warunkach outsourcingu*, rozprawa doktorska, Wrocław 2005.
- Olchowicz I., *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa 2001.
- Rochowicz P., *Buchalter na celowniku*, „Rzeczpospolita” 2005, nr 263.
- Rochowicz P., *Niewinność zapisana w umowie*, „Rzeczpospolita” 2005, nr 264.
- Rochowicz P., *Podatki sędziom obce*, „Rzeczpospolita” 2005, nr 265.
- Słownik poprawnej polszczyzny*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.

Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2003 roku w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podmiotów uprawnionych do wykonywania działalności usługowej w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, DzU 2003 nr 217, poz. 2130.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 roku *Kodeks karny skarbowy*, DzU. 1999 nr 83, poz. 930.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku *Kodeks cywilny*, DzU 1964 nr 16, poz. 93, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 121 poz. 591 z 1994 r., z późn. zm.

RESPONSIBLE ACCOUNTANT?

Summary

The aim of this article is to formulate some necessary questions that not only accountants but also scientists should be asked. These questions are as follows: Is it necessary to introduce changes in Polish legal regulations relating to accountant's responsibility for accountancy? Is it possible to improve this situation without changes in law?