

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –  
polityka makroekonomiczna –  
globalizacja**

Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Hanna Jurek

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-507-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Jacek Adamek:</b> Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
<b>Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek:</b> Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
<b>Melania Bąk:</b> Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska:</b> Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect .....	55
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko:</b> Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
<b>Grzegorz Bucior:</b> <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym .....	74
<b>Jolanta Chluska:</b> Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
<b>Marek Garbowski:</b> Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
<b>Magdalena Giedroyć:</b> Relewantność informacji sprawozdawczych .....	114
<b>Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka:</b> Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego .....	123
<b>Magdalena Janowicz:</b> Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego .....	150
<b>Katarzyna Kobiela-Pionnier:</b> Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
<b>Mariola Kotłowska:</b> Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie .....	173
<b>Edyta Łazarowicz:</b> Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
<b>Edward PieliCHATy:</b> Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

<b>Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk:</b> Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych...	203
<b>Małgorzata Rówińska:</b> Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów – analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie .....	212
<b>Beata Sadowska:</b> Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	222
<b>Karol Schneider:</b> Przestępczość ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości .....	234
<b>Joanna Toborek-Mazur:</b> Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości .....	242
<b>Piotr Wanicki:</b> Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych .....	250
<b>Małgorzata Anna Węgrzyńska:</b> Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych .....	261
<b>Edward Wiszniowski:</b> Waluty wirtualne w rachunkowości .....	273
<b>Grzegorz Zimon:</b> Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw .....	283

## Summaries

<b>Jacek Adamek:</b> The profile of a Muslim accountant – influencing elements	11
<b>Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek:</b> Compliance testing in theory and practice of financial auditing .....	21
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Transformation of internal audit in Poland – from compliance audit to performance audit .....	36
<b>Melania Bąk:</b> Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension .....	45
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska:</b> Accounting policy used by the NewConnect listed companies .....	55
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko:</b> The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ...	64
<b>Grzegorz Bucior:</b> <i>Datio in solutum</i> in accounting and tax terms .....	74
<b>Jolanta Chluska:</b> Information aspects of the equity funds of the independent public health care units .....	82
<b>Halina Chłodnicka:</b> The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example .....	91
<b>Marek Garbowski:</b> The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system ..	104
<b>Magdalena Giedroyć:</b> Relevance of reporting information .....	114

<b>Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka:</b> The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study .....	123
<b>Magdalena Janowicz:</b> The role of an auditor in the process of business combinations.....	134
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law .....	142
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates .....	150
<b>Katarzyna Kobiela-Pionnier:</b> Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards.....	160
<b>Mariola Kotłowska:</b> Determinants of performance measurement at the level of processes in a company .....	173
<b>Edyta Łazarowicz:</b> The significance and future of the prudence principle ...	183
<b>Edward Pielichaty:</b> The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping .....	191
<b>Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk:</b> Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives.....	203
<b>Małgorzata Rówińska:</b> Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange .....	212
<b>Beata Sadowska:</b> Accounting in the State Forests National Forest Holding	222
<b>Karol Schneider:</b> Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting.....	234
<b>Joanna Toborek-Mazur:</b> Controversy over mergers accounting in the international accounting standards.....	242
<b>Piotr Wanicki:</b> Methods of research and development work effects valuation .....	250
<b>Małgorzata Anna Węgrzyńska:</b> Identification of economic safety in literature and legal regulations .....	261
<b>Edward Wiszniowski:</b> Virtual currencies in accounting .....	273
<b>Grzegorz Zimon:</b> Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies .....	283

**Aldona Kamela-Sowińska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: [aldona.kamelasowinska@ue.poznan.pl](mailto:aldona.kamelasowinska@ue.poznan.pl)

---

## OBRÓT GOSPODARCZY JAKO DOBRO PRAWNIE CHRONIONE PRZEZ USTAWĘ O RACHUNKOWOŚCI

---

## ECONOMIC TURNOVER AS AN INTEREST LEGALLY PROTECTED BY ACCOUNTING LAW

---

DOI: 10.15611/pn.2015.390.14

JEL Classification: M4, K2.

**Streszczenie:** Celem artykułu jest analiza ustawy o rachunkowości (UoR lub ustawa) z punktu widzenia pełnienia przez nią funkcji ochrony obrotu gospodarczego. Teza sprowadza się do stwierdzenia, że zadaniem UoR w obszarze penalnym jest ochrona obrotu gospodarczego jako dobra prawnego. Zadanie to wywodzi się z informacyjnej funkcji rachunkowości. W artykule zamiennie jest stosowany termin „jednostka”, w rozumieniu UoR, i „przedsiębiorstwo”, w rozumieniu ogólnym. Ilekroć treść tego wymaga, powoływana jest forma prawna, np. spółka. W artykule zastosowano metodę badania teoretyczno-prawnego i badania nad stanem i funkcjonowaniem prawa obowiązującego. Wykazano, że przepisy UoR nie spełniają funkcji ochrony obrotu gospodarczego z powodu ich nieprecyzyjności i braku określenia celu ich stosowania poprzez wskazania, że to obrót gospodarczy jest przedmiotem ich ochrony, zaproponowano także kierunek zmian przepisów rozdziału 9 UoR.

**Słowa kluczowe:** dobro prawne, obrót gospodarczy, rachunkowość, ustawa o rachunkowości.

**Summary:** The main purpose of this article is to give the evidence that Accounting Law protects economic turnover as the interest under law protection. The additional goal of the article is to identify the areas, directions and necessities of changes of Accounting Law in Poland.

**Keywords:** legal interest, economic turnover, accounting, Accounting Law.

## 1. Wstęp

Prawnokarne zagadnienia ustawy o rachunkowości są bardzo rzadko poruszane na forach naukowych. Także w literaturze anglojęzycznej nieczęsto analizuje się kwestie karnego charakteru przepisów księgowych (zob. [Francis, Khurana, Pereira 2001]). Tymczasem zatory finansowe, nieuczciwi kontrahenci, pracownicy dokonu-

jący defraudacji majątku, profesjonalne grupy przestępcze zajmujące się wyłudzeniem pieniędzy, oszuści posługujący się fałszywymi dokumentami pozostają zmorą dzisiejszego biznesu. Zjawiska te zmuszają do dogłębnego zainteresowania się prawnymi aspektami UoR.

Rocznie odnotowywanych jest ponad 150 tys. przestępstw godzących w bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. Liczba ta stanowi jednak najprawdopodobniej zaledwie 30% faktycznie popełnianych przestępstw tego rodzaju, zazwyczaj bowiem ofiara nie jest ich nawet świadoma. Wśród przestępstw gospodarczych aż 19% z nich to manipulacje księgowe [*Global Economic Crime Survey 2014*; PwC], przez które rachunkowość zatracą swą funkcję informacyjną, a także zmniejsza się zaufanie do zawodu księgowego i rewidenta.

W rachunkowości funkcja informacyjna ma tymczasem znaczenie nadrzędne. Polega na tworzeniu informacji finansowych o procesach gospodarczych wewnątrz przedsiębiorstwa, a następnie ich dostosowywaniu do informacyjnych potrzeb użytkowników tychże informacji – zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Jednymi z użytkowników zewnętrznych są inwestorzy, potencjalni akcjonariusze zainteresowani zakupem udziałów danej firmy [Poetschke 2011, s. 15-16].

Jako przykłady interesariuszy oczekujących od spółki informacji wymienia się [CiechanKujawa 2014, s. 50-51]:

- akcjonariuszy – wymagają informacji o sytuacji finansowo-majątkowej i strategii firmy,
- radę nadzorczą – wymagają pełnych i rzetelnych informacji,
- klientów przedsiębiorstwa – niezbędna jest im informacja jasna, czytelna oraz powszechnie dostępna,
- pracowników – potrzebują informacji pełnych i rzetelnych,
- instytucje finansowe – oczekują informacji jawnej, rzetelnej i kompleksowej,
- społeczeństwo – potrzebuje informacji o bezpieczeństwie i nieszkodliwości działalności.

## 2. Pojęcie obrotu gospodarczego i jego ochrony

W polskim prawie nie ma legalnej definicji terminu „obróć gospodarczy”, nie ma też rozróżnienia na obróć gospodarczy i obróć handlowy. Obróć gospodarczy definiuje się najczęściej jako wymianę dóbr i usług pomiędzy uczestnikami rynku oraz skutki prawne tej wymiany [Wilk 2011, s. 23].

Mimo braku legalnej definicji terminu „obróć gospodarczy”, można wyróżnić jego cechy charakterystyczne:

- co najmniej jeden z uczestników obrotu w sposób profesjonalny zajmuje się prowadzeniem działalności gospodarczej w celach zarobkowych,
- wymiana odbywa się za pomocą pieniądza,
- stosunki prawne powstałe między podmiotami są skutkiem obrotu gospodarczego.

Obrót gospodarczy jest obrotem cywilnoprawnym. Całokształt zagadnień związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz wymianą dóbr i usług podlega przepisom. W polskim systemie prawnym prawo gospodarcze nie stanowi odrębnej gałęzi prawa – jego przepisy można znaleźć głównie wśród norm prawa cywilnego. Do szczególnych przepisów prawa gospodarczego należy zaliczyć te z nich, które dotyczą ochrony tego obrotu. Wśród nich należy wysoko ulokować przepisy ustawy o rachunkowości.

Termin „ochrona obrotu gospodarczego” także nie został precyzyjnie określony w literaturze przedmiotu. Najczęściej występuje on w powiązaniu z terminem „bezpieczeństwo ekonomiczne”, zarówno w wymiarze makroekonomicznym (jako bezpieczeństwo ekonomiczne państwa), jak i w wymiarze bezpieczeństwa ekonomicznego obrotu gospodarczego. W literaturze spotkać można kilka terminów pojęcia „bezpieczeństwo ekonomiczne” [Raczkowski 2014, s. 38, Raczkowski 2012, s. 81, Księżopolski 2011, s. 32].

Według Stachowiaka [1994, s. 189] „Bezpieczeństwo ekonomiczne jest to taki stan rozwoju krajowego systemu gospodarczego, który zapewnia wysoką sprawność jego funkcjonowania – poprzez należyte wykorzystanie wewnętrznych czynników rozwoju – oraz zdolność do skutecznego przeciwstawienia się zewnętrznym naciskom, mogącym doprowadzić do zaburzeń rozwojowych”. Zdaniem Żukrowskiej [2013] „Bezpieczeństwo ekonomiczne (...) oznacza warunki harmonijnego rozwoju, pozwalającego budować zrównoważony dobrobyt obywateli państwa”.

Obrót gospodarczy obejmuje zarówno wymianę dóbr i usług, odbywającą się za pośrednictwem pieniądza, jak i towarzyszące oraz powstające w jej procesie stosunki prawne między jej podmiotami [Kruczalak 1994, s. 17].

### 3. Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione

Dobro prawne definiowane jest także jako przedmiot ochrony [Prengel 2002, s. 5]. W prawie karnym wyszczególnia się ogólny, rodzajowy oraz bezpośredni (szczególny, indywidualny) przedmiot ochrony. Przedmiotem ogólnym są te wszystkie wartości, które prawo ma za zadanie chronić – jest on wspólny dla wszystkich przepisów stanowiących zakazy karne. Natomiast rodzajowy przedmiot ochrony stanowi podstawę podziału części szczególnej Kodeksu karnego (k.k.) na rozdziały, w ramach którego zgrupowane są przepisy mające rodzajowo wspólny przedmiot ochrony. Bezpośredni przedmiot ochrony jest najbardziej konkretny, jednoznaczny, ujęty w jednym przepisie w ramach rozdziału [Prengel 2002, s. 5; Cieślak 1995, s. 25]. „Prawo zawsze chroniło wartości, które społeczeństwo zorganizowane w państwo uznawało za ważne dla swojego istnienia. Konsekwencją tej ochrony było uznanie za konieczne strzec tego dobra za pomocą środków przymusu. Podstawowe wartości społeczne, chronione przez prawo karne to życie człowieka, jego zdrowie, wolność, nietykalność, a w wymiarze zbiorowym, niepodległość państwa, jego integralność, bezpieczeństwo itp. – określa się w nauce prawa karnego mianem »dóbr



prawnych» [Gruszecka]. Wyznaczone dobra prawne dają podstawę do określenia granic potrzebnej i sensownej ochrony. Najpierw bowiem występuje pewne społeczne wartościowanie, a dopiero potem stanowią przepisy. Prawo karne nie jest celem samym w sobie. Nie ma w nim (a w każdym razie być nie powinno) takich norm sankcjonowanych, które nie chroniłyby żadnego dobra prawnego [Giezek 2006, s. 25]. Jest to wyraz realizacji paremii prawniczej *nullum crimen sine lege*, oznaczającej, że nie jest przestępstwem czyn, który nie był zabroniony w momencie jego popełnienia. Jest to jedna z najbardziej istotnych zasad współczesnego prawa karnego.

W polskim prawie karnym ochrona obrotu gospodarczego została określona w art. 296a k.k., zamieszczonym w rozdziale XXXVI *Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu*, co wskazuje, że z definicji obrót gospodarczy jest dobrem prawnie chronionym. Artykuł ten chroni działalność gospodarczą, interes publiczny, przedsiębiorców, klientów, a także konsumentów, przez co chroni nie tylko funkcjonowanie jednostek prowadzących działalność gospodarczą, lecz także interesy nabywców indywidualnych. Chodzi także o to, by podmioty gospodarcze działały w sposób wolny (art. 20 Konstytucji RP), na równych prawach, z zachowaniem reguł zdrowej konkurencji, i by ujemnych konsekwencji nie ponosili także konsumenci [Stefański 2009, s. 51].

Niewątpliwie więc zadaniem ustawy o rachunkowości jest ochrona obrotu gospodarczego jako dobra prawnie chronionego. Stanowisko takie potwierdza Włodkowski [2012, s. 113 i nast.] oraz orzecznictwo w sprawach karnych [Wyrok SN 2014].

#### **4. Odpowiedzialność karna za naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości**

Przestępczość związana z księgami rachunkowymi i sprawozdaniami finansowymi jest tak stara jak one same. O fałszowaniu ksiąg można już czytać w rozprawie A. Pietra z 1586 r. *O podwójnej buchalterii* [Włodkowski 2012, s. 19]. Pociągało to za sobą wprowadzenie przepisów karnych za nieprowadzenie lub fałszownie ksiąg rachunkowych. Przepisy takie zawierał Kodeks handlowy z 1807 r. i Kodeks karny z 1932 r. Współczesna, krajowa ustawa o rachunkowości także zawiera przepisy karne, które należy uznać za przepisy szczególne na tle prawa karnego [Włodkowski 2012, s. 20]. Problem sprowadza się do pytania, czy przepisy UoR jasno precyzują, wskazują i identyfikują dobro prawne, jakim jest obrót gospodarczy będący przedmiotem jej ochrony.

Przestępstwa z UoR bywają różnie nazywane – np. jako przestępstwa księgowo-czy przestępstwa bilansowe [Włodkowski 2012, s. 284]. Ustawa o rachunkowości przewiduje możliwość wymierzenia sankcji za naruszenie jej przepisów w postaci grzywny, ograniczenia wolności i pozbawienia wolności. Sankcje te są zawarte

w art. 77-79 UoR, a przyczyną odpowiedzialności karnej jest naruszenie przepisów w zakresie:

- prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- sporządzania sprawozdań finansowych,
- wydania opinii z badania sprawozdania finansowego,
- innych przepisów prawnych mających wpływ na rachunkowość jednostki.

Artykuł 77 ustawy o rachunkowości stanowi: „Kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza do:

1) nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych,

2) niesporządzenia sprawozdania finansowego, sporządzenia go niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tym sprawozdaniu nierzetelnych danych podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie”.

Problematyczne staje się, w świetle tego zapisu, określenie „kto”. Z analizy prawnej można wywnioskować, że chodzi o każdego, kto postępuje wbrew przepisom ustawy. Taka interpretacja prowadziłaby jednak do absurdu. UoR jasno wskazuje, że to kierownik i organ nadzorujący jednostkę ponosi odpowiedzialność karną, mimo powierzenia obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych innej osobie, w tym osobie uprawnionej do prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 4 ust. 5 i art. 11 ust. 3 UoR) [Kiziukiewicz 2011, s. 525]. Wniosek jest jednoznaczny: przepis art. 77 UoR nieprecyzyjnie określa podmiot odpowiedzialny, przez co wymusza konieczność jego interpretacji, a to z kolei powoduje rozbieżne wyroki sądów, kolejne odwołania i kasacje. Pouczającą lekturę w tej materii stanowi wyrok Sądu Najwyższego z 10 lutego 2012 r. [Wyrok SN 2012].

Zakres przedmiotowy UoR jest bardzo obszerny. Obejmuje on sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 9-25 UoR), metody wyceny bilansowej (art. 28-44 UoR), sporządzanie sprawozdania finansowego (art. 45-54 UoR), sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (art. 55-63d UoR). Zakres przedmiotowy UoR określa przedmiot jej ochrony, ilekroć ustawa zawiera kary za jej nieprzestrzeganie. Powstaje w tym momencie pytanie, na które odpowiedź stanowi potwierdzenie tezy niniejszego opracowania: że to obrót gospodarczy jest dobrem prawnie chronionym przez ustawę o rachunkowości.

Analizowana ustawa chroni „interes uczestników obrotu gospodarczego w uzyskaniu na podstawie stosownych dokumentów, np. sprawozdań finansowych, danych co do sytuacji majątkowej i gospodarczej spółki, zgodnych z rzeczywistym stanem. Na podstawie informacji pochodzących ze sprawozdań finansowych dokonywana jest ocena wyników działalności podmiotów gospodarczych przez odbiorców zewnętrznych. W literaturze podkreśla się, że sprawozdanie finansowe jest najbardziej syntetycznym źródłem informacji o sytuacji danej jednostki. Stanowi dobre narzędzie pozwalające na szybkie uporządkowanie informacji i błyskawiczną ich analizę. Pozwala na porównywanie jej wyników z wynikami jednostek konkurencyjnych. Uznaje się je za użyteczny instrument służący do wymiany informacji

między jednostką funkcjonującą w obrocie a zainteresowanymi nią użytkownikami” [Wyrok SN 2014, s. 8].

Mimo istotnej roli, jaką odgrywa UoR w ochronie obrotu gospodarczego, charakter przestępczości z niej wynikający należy do tzw. przestępczości bez ofiar [Górniok 1988, s. 31] i w rozumieniu prawa karnego jest występkiem.

Także ocena stopnia społecznej szkodliwości danej kategorii czynów, która na etapie tworzenia prawa jest podstawowym elementem zmuszającym racjonalnego ustawodawcę do wprowadzenia karalności danej kategorii zachowań i stanowi ważny czynnik mający wpływ na rodzaj zagrożenia określonego ustawą, wskazuje, że ustawodawca przypisał niewielką rolę ustawie o rachunkowości w ochronie obrotu gospodarczego. Ocena stopnia społecznej szkodliwości czynu powinna być oceną całościową, uwzględniającą okoliczności wymienione w art. 115 § 2 k.k., nie zaś jednostkowym zdarzeniem tkwiącym w konkretnym fakcie. Niestety ocena taka nie przejawia się w wyrokach sądowych [Wyrok SN 2006; 2009].

Przestępstwo w art. 77 UoR jest występkiem umyślnym. Sankcje karne przewidziane w ustawie to grzywna i kara pozbawienia wolności. Szczegółowy wymiar kary ustala Kodeks karny [Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. ...]. Wysokość grzywny określa się w tzw. stawkach dziennych.

Artykuł 79 UoR przewiduje także kary za inne wykroczenia. „Kto wbrew przepisom ustawy:

- 1) nie poddaje sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta,
- 2) nie udziela lub udziela niezgodnych ze stanem faktycznym informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi albo nie dopuszcza go do pełnienia obowiązków,
- 3) nie składa sprawozdania finansowego do ogłoszenia,
- 4) nie składa sprawozdania finansowego lub sprawozdania z działalności we właściwym rejestrze sądowym,
- 5) nie udostępnia sprawozdania finansowego i innych dokumentów, o których mowa w art. 68,
- 6) prowadzi działalność usługową w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych bez wymaganych uprawnień,
- 7) prowadzi działalność usługową w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych lub wykonywania czynności doradztwa podatkowego, do wykonywania których jest uprawniony zgodnie z odrębnymi przepisami – bez spełnienia obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia, o której mowa w art. 76h ust. 1, podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności”.

Przestępstwo z art. 79 należy zaliczyć do grupy przestępstw formalnych (bezsuktywnych). Wynika to z faktu, iż w opisie czynu zabronionego brak jest znamienia ustawowego w postaci skutku. Przyjęcie takiej konstrukcji powoduje, iż organ orzekający zostaje zwolniony z obowiązku ustalenia – jak to jest w przypadku przestępstw materialnych – czy sprawca doprowadził do powstania skutku, jak również wykazania związku przyczynowo-skutkowego [Wyrok SN 2014]. Niewątpli-

wie ustawodawca uwzględnił to, wymieniając w sankcji art. 79 pkt 4 ustawy kary wolnościowe (grzywna, ograniczenie wolności). Kolejność przepisów rozdziału 9 UoR odzwierciedla ocenę ustawodawcy co do stopnia ich społecznej szkodliwości [Włodkowski 2012, s. 70].

Kolejną grupę objętą przepisami karnymi UoR stanowią biegli rewidenci, których odpowiedzialność karna zawężona została do opinii z badania sprzecznej ze stanem faktycznym, gdy opinia z badania i raport biegłego zostały wydane bez przeprowadzenia badania lub badania dokonano bez zachowania niezależności i bezstronności. Takie badanie z mocy jest nieważne (art. 66 UoR prowadzi do odpowiedzialności karnej na podstawie art. 78, jeżeli wydana opinia z badania jest zgodna ze stanem faktycznym). Poza odpowiedzialnością karną za naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości biegły rewident ponosi odpowiedzialność cywilną za szkody wyrządzone w wyniku swojego działania. Kara ta może być egzekwowana w drodze postępowania cywilnego, może także podlegać sankcjom dyscyplinarnym na podstawie art. 31 Ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie [Ustawa z dnia 13 października 1994 r. ...].

## 5. Zakończenie

Stopień wiarygodności informacji generowanych przez rachunkowość determinuje prawidłowość i skuteczność decyzji podejmowanych przez odbiorców tych informacji. Niezależnie od systemów legislacyjnych, stosunków politycznych i ekonomicznych wiarygodność informacji płynących z rachunkowości musi być niepodważalna. W celu zachowania roli ustawy o rachunkowości w ochronie obrotu gospodarczego niezbędne staje się jasne sprecyzowanie jej przepisów karnych oraz ich dostosowanie do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. Organy ścigania i wymiaru sprawiedliwości muszą otrzymać zapisy prawne, które nie będą budzić wątpliwości. W przeciwnym wypadku ochrona obrotu gospodarczego, szczególnie w części realizowanej przez ustawę o rachunkowości, będzie iluzoryczna, na co już dziś wskazują wyroki sądowe przytoczone w tekście.

## Literatura

- Ciechan-Kujawa M., 2014, *Wielowymiarowy audyt biznesowy – wartość dodana dla organizacji i interesariuszy*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Cieślak M., 1995, *Polskie prawo karne*, Warszawa.
- Francis J.R., Khurana I.K., Pereira R., 2001, *Investor Protection Laws, Accounting and Auditing Around the World*, University of Missouri-Columbia working paper.
- Giezek J., 2006, [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne*, Warszawa.
- Górnio O., 1988, *Wiktymologiczne problemy przestępczości gospodarczej*, „Studia Kryminologiczne, Kryminalistyczne i Penitencjarne”, t. 19.

- Gruszecka D., *Pojęcie dobra prawnego w prawie karnym*, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/29207/-011.pdf>, dostęp: 16.01.2015.
- Kiziukiewicz T., 2011, *Aspekty prawne odpowiedzialności biur księgowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625/32.
- Kruczalak K., 1994, *Prawo handlowe. Zarys wykładu*, Warszawa.
- Książkowski K.M., 2011, *Bezpieczeństwo ekonomiczne*, Dom Wydawniczy ELIPSA, Warszawa.
- Poetschke H., 2011, *Istota systemu rachunkowości*, [w:] *Podstawy rachunkowości*, red. W. Gabrusewicz, J. Samelak, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Prengel M., 2002, *Dobro prawne – centralne pojęcie prawa karnego*, „Jurysta”, nr 5.
- PWC, *Dynamiczny wzrost przestępczości gospodarczej w Polsce*, <http://www.pwc.pl/pl/biuro-prasowe/2014/2014-03-12-dynamiczny-wzrost-przestepczosci-gospodarczej-w-polsce.html>.
- Raczkowski K., 2012, *Percepcja bezpieczeństwa ekonomicznego i wyzwania dla zarządzania nim w XXI wieku*, [w:] *Bezpieczeństwo ekonomiczne. Wyzwania dla zarządzania państwem*, red. K. Raczkowski, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Raczkowski K., 2014, *Współczesny model tetrarchii zarządzania a bezpieczeństwo ekonomiczne obrotu gospodarczego*, [w:] *Bezpieczeństwo ekonomiczne obrotu gospodarczego. Ekonomia. Prawo. Zarządzanie*, red. K. Raczkowski, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Stachowiak Z., 1994, *Bezpieczeństwo ekonomiczne*, [w:] *Ekonomika obrony*, red. W. Stankiewicz, AON, Warszawa.
- Stefański R.A., 2009, *Przestępstwo korupcji gospodarczej (art. 296a k.k.)*, „Prokuratura Generalna”, nr 3.
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tekst jedn.: Dz. U. 2003 nr 153, poz. 1503 ze zm.).
- Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. 1994 nr 121, poz. 592).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. 1997 nr 88, poz. 553 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. 2000 nr 94, poz. 1037 ze zm.).
- Wilk L., 2011, *Prawnokarna ochrona obrotu gospodarczego*, [w:] *Ochrona obrotu gospodarczego*, red. S. Kalus.
- Włodkowski O., 2012, *Przepisy karne ustawy o rachunkowości*, Lex, Warszawa.
- Wyrok SN z 18.05.2006 r., sygn. akt WA 9/06.
- Wyrok SN z 10.02.2009 r., sygn. akt WA 1/09.
- Wyrok SN z 10.02.2012 r., sygn. akt II CSK 350/11.
- Wyrok SN z 6.11.2014 r., sygn. akt IV/KK200/14.
- Żukrowska K., 2013, *Ekonomia jako sfera bezpieczeństwa państwa*, [w:] *Interdyscyplinarność nauk o bezpieczeństwie*, red. K. Raczkowski, K. Żukrowska, M. Żuber, Difin, Warszawa.