

Bożena Sowa

Odpowiedzialność kierownika jednostki za przestrzeganie przepisów w zakresie rachunkowości

Administracja : teoria, dydaktyka, praktyka nr 2 (35), 20-48

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Odpowiedzialność kierownika jednostki za przestrzeganie przepisów w zakresie rachunkowości

I. Wprowadzenie

Działalność każdej jednostki w gospodarce – zarówno reprezentującej sektor publiczny jak i sektor prywatny – oparta jest o system rachunkowości. Rachunkowość w obydwu sektorach: w większym (sektor prywatny) lub mniejszym (sektor publiczny) wymiarze występuje jako rachunkowość finansowa oraz rachunkowość zarządcza. Dodatkowo w sektorze publicznym wyodrębniony został trzeci rodzaj rachunkowości – rachunkowość budżetowa, która w rozróżnieniu na rodzaj działalności jednostek oraz powierzone im funkcje, podzielona jest dodatkowo na trzy odrębne lecz wzajemnie uzupełniające się obszary.

Prowadzenie rachunkowości obejmuje nie tylko ewidencję księgową oraz ustalanie stanu aktywów i pasywów na dzień bilansowy drogą inwentaryzacji, ale również okresowe sporządzanie sprawozdań finansowych oraz (w przypadku jednostek sektora publicznego) sprawozdań budżetowych, które wynikają z potrzeby zebrania na dany dzień sprawozdawczy, istotnych informacji na temat obecnej sytuacji ekonomiczno-finansowej.

Szczególna rola, a zarazem odpowiedzialność, została przypisana kierownikowi jednostki, który odpowiada m. in. za przestrzeganie przepisów w zakresie rachunkowości oraz sprawozdawczości.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹, kierownikiem jednostki jest członek zarządu lub innego organu zarządzającego. W przypadku organu wieloosobowego są to członkowie tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę. Kierownikiem jednostki w spółkach kapitałowych jest zarząd, natomiast w spółkach osobowych jest wspólnik lub wspólnicy prowadzący sprawę spółki. Kierownikiem jednostki jest również likwidator, syndyk oraz zarządca ustanowiony w postępowaniu upadłościowym.

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny w zakresie nadzoru nad prowadzoną, w podmiocie, rachunkowością. Także w sytuacji, gdy prowadzenie ksiąg rachunkowych zostało powierzone innej osobie. Wyłączeniem odpowiedzialności jest powierzenie przeprowadzenia inwentaryzacji w formie spisu z natury innej osobie, wówczas odpowiedzialność ponosi ta osoba, ale tylko w przypadku, gdy wyrazi zgodę na piśmie.

W przypadku, gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu, chyba że została imiennie wskazana osoba odpowiedzialna.

Dlatego też celem niniejszego artykułu jest analiza obszarów odpowiedzialności w zakresie rachunkowości, za które odpowiada kierownik jednostki. Szczególna uwaga została poświęcona inwentaryzacji, jako części składowej rachunkowości, której celem jest ustalenie stanu rzeczywistego aktywów i pasywów, a jej wyniki powinny być odpowiednio udokumentowane i powiązane z zapisami ksiąg rachunkowych.

II. Odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych

Księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów i sald, na które składają się: dziennik, księga główna, księgi pomocnicze, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej, ze-

¹ Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.

stawienie obrotów i sald kont ksiąg pomocniczych oraz wykaz składników aktywów i pasywów².

Celem prowadzenia ksiąg rachunkowych jest przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki w sposób czytelny i przejrzysty³. Dla zapewnienia wiarygodności oraz mocy dowodowej informacji z zakresu rachunkowości każdy zapis w księgach rachunkowych może być dokonywany wyłącznie na podstawie dowodów księgowych (zasada udokumentowania)⁴.

Dokumenty księgowe muszą być rzetelne i także kompletne, a więc zawierające wszystkie elementy prawidłowego dokumentu i niezbędne dane charakteryzujące operację gospodarczą, której dotyczą i bezbłędne, a więc bez pomyłek. Ustawa o rachunkowości nakazuje także, aby zapisy w księgach dokonywane były w sposób trwały, bez pozostawiania wolnych miejsc z zapewnieniem ochrony przed zniszczeniem lub modyfikacją albo ukryciem zapisu⁵.

Księgi rachunkowe muszą być: rzetelne, czyli zapisy muszą odzwierciedlać stan rzeczywisty, wiarygodne, czyli bezbłędne, użyteczne, czyli sprawdzalne. Księgi muszą umożliwiać stwierdzenie poprawności zapisów, sald czy obliczeń, bieżące, czyli umożliwiające sporządzenie terminowych sprawozdań, deklaracji, dokonywanie rozliczeń finansowych, zestawień obrotów i sald oraz ujęcie wpłat czy wypłat⁶.

² Art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.

³ T. Kiziukewicz, *Rachunkowość – zasady prowadzenia według znowelizowanych regulacji krajowych i międzynarodowych*, Wrocław 2008, s. 116.

⁴ B. Sowa, J. Hamryszczak, *Podstawowe zasady prowadzenia rachunkowości [w:] Wybrane problemy rachunkowości finansowej*, pod red. R. Katy i J. Rogowski, Rzeszów 2008, s. 15.

⁵ A. Helin, *Ustawa o rachunkowości 2009. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 144–149.

⁶ E. Kowalczyk, *Odpowiedzialność kierownika i głównego księgowego jednostki sektor finansów publicznych w zakresie rachunkowości i gospodarki finansowej*, Gdańsk 2010, s. 12.

Ustawa o rachunkowości nie definiuje pojęcia nierzetelnych danych. Wskazuje natomiast, że księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeśli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Zdarzenia, w tym także operacje gospodarcze, które ujmuje się w księgach rachunkowych, muszą być zgodne i ich treścią ekonomiczną.

Księgi rachunkowe powinny być także prowadzone bezbłędnie, czyli wprowadzone do nich kompletne i poprawne wszystkie zakwalifikowane do księgowania w danym miesiącu dowody księgowe. Księgi rachunkowe uznaje się także za sprawdzalne – ściśle związane z zachowaniem śladu kontrolnego, który umożliwia powiązanie poszczególnych pozycji ksiąg rachunkowych z dokumentem źródłowym na wszystkich etapach przetwarzania danych. Zapisy księgowe w tym celu muszą być ułożone w porządku chronologicznym z zachowaniem niezmięnionej klasyfikacji, jednolitej systematyki co do rodzaju operacji gospodarczych.

Księgi rachunkowe są prowadzone na bieżąco, jeżeli zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzone przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, jednak nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie umożliwiającym sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych oraz dokonania rozliczeń podatkowych.

Każda jednostka stosująca księgi rachunkowe ma obowiązek opracowania zasad ich prowadzenia. Zasady rachunkowości są zawarte w dokumentacji (polityce rachunkowości), która powinna być opracowana w języku polskim i w formie pisemnej.

Obowiązek ten wynika z art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Ustalenie i aktualizowanie powyższej dokumentacji jest obowiązkiem kierownika jednostki (art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości), jednak w praktyce powierza on opracowanie tej dokumentacji głównemu księgowemu. Kierownik jednostki gospodarczej jest jednak odpowiedzialny za jej przygotowanie i aktualizację.

Można stwierdzić, że sposób prowadzenia rachunkowości zależy od przyjętych zasad, które wynikają z tradycji, norm zwyczaj-

jowych, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, dyrektyw Unii Europejskiej oraz aktów prawnych⁷.

Dokumentacja polityki rachunkowości obejmuje określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, metody wyceny aktywów i pasywów, a także zasady ustalania wyniku finansowego. Kluczowe znaczenie ma opracowanie dokumentacji polityki rachunkowości dla firmy ze względu, iż jest to pierwszy dokument poddawany weryfikacji przez sprawujących funkcję kontrolną nad podmiotem.

Dokumentacja sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych w jednostce może przebiegać różną formę i obejmować różny zakres. Często jednostki posługują się gotowymi wzorcami planów kont. Jest to dopuszczalne tylko wtedy, gdy taki wzorcowy plan kont będzie przystosowany do wymogów i specyfiki podmiotu⁸.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych powinno odbywać się w porządku chronologicznym i systematycznym. Zgodnie ze wskazaniami zawartymi w ustawie o rachunkowości, miejscem do prowadzenia ksiąg rachunkowych została określona siedziba jednostki jako podstawowe centrum alokowania informacji o jej działalności. Natomiast podmiotom gospodarczym prowadzącym działalność w formie oddziałów ustawa daje możliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych w siedzibie jednostki lub siedzibie oddziału. W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych poza siedzibą jednostki kierownik obowiązany jest powiadomić o tym fakcie organy podatkowe⁹. Ponadto musi zapewnić dostęp do ksiąg organom kontrolującym jednostkę¹⁰.

Przepisy ustawy o rachunkowości, zarówno w wersji obecnej, jak i wcześniejszej, potwierdzają, że w razie niepowierzenia obo-

⁷ *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według polskiego prawa bilansowego oraz Dyrektyw UE i MSR/MSSR, część I*, pod red. K. Sawickiego, Wrocław 2009, s. 21.

⁸ E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości – komentarz*, Warszawa 2009, s. 136–140.

⁹ Organy podatkowe zostały omówione w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.

¹⁰ E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości – komentarz...*, *op. cit.*, s. 140–146.

wiązków w zakresie rachunkowości innej osobie odpowiedzialność tę ponosi kierownik jednostki¹¹. W obecnie obowiązującym brzmieniu ustawy nawet przekazanie obowiązków w formie pisemnej nie zwalnia kierownika jednostki z odpowiedzialności. Jeśli główny księgowy jest jednocześnie członkiem zarządu jednostki, to ponosi on pełną odpowiedzialność przewidzianą w ustawie, tak jak kierownik jednostki¹².

W przypadku, gdy kierownikiem jest organ wieloosobowy, wówczas prowadzenie dokumentacji księgowej następuje w drodze uchwały tego organu¹³.

Złożenie pisemnego oświadczenia jest najczęściej stosowaną formą potwierdzającą przyjęcie obowiązków głównego księgowego i odpowiedzialności za księgi rachunkowe, czemu towarzyszy jednocześnie podpisanie typowej umowy o pracę lub aneksu odnośnie do wynegocjowanych warunków finansowych, adekwatnych do przejmowanej odpowiedzialności.

Inną spotykaną formą, szczególnie w średnich i większych przedsiębiorstwach, jest zawarcie z głównym księgowym kontraktu menedżerskiego w treści, którego zobowiązuje się on do przejścia odpowiedzialności za rachunkowość. Kontrakt menedżerski zwykle reguluje wiele innych relacji i zobowiązań obu stron, w tym poziom wynagrodzenia i gratyfikacji. Do oświadczenia o przejściu odpowiedzialności za rachunkowość można dołączyć inne dokumenty potwierdzające stan rachunkowości przedsiębiorstwa, takie jak sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone na dzień podpisania oświadczenia¹⁴.

Kolejnym z obowiązków z zakresu rachunkowości jest gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych w sposób zabez-

¹¹ Art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

¹² Art. 4 ust. 5 ww. ustawy.

¹³ T. Kiziukewicz, *Rachunkowość – zasady prowadzenia według znowelizowanych regulacji...*, op. cit., s. 84.

¹⁴ A. Kowalski, *Odpowiedzialność głównego księgowego za prowadzenie ksiąg rachunkowych* [w:] Doradca Podatnika 2005, nr 17, s. 12.

pieczający je przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem.

Ustawa o rachunkowości podaje m. in. sposób i miejsce przechowywania wspomnianej dokumentacji, ksiąg rachunkowych, dowodów księgowych, dokumentów inwentaryzacyjnych i sprawozdań finansowych, zasady udostępniania ich osobie trzeciej, a także odnosi się do ochrony danych¹⁵.

Następnym obszarem obowiązków – wynikających z ustawy o rachunkowości – jest inwentaryzacja. Celem jej jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. O jej szczególnym znaczeniu świadczy fakt umieszczenia zaniechania przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenia lub rozliczenia jej w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, wśród katalogu czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁶.

Każda sprawa dotycząca odpowiedzialności za popełnione błędy w zakresie rachunkowości ma charakter indywidualny, gdyż zazwyczaj różne są jej okoliczności oraz skala problemów. Jeśli główny księgowy formalnie przyjmie obowiązki i odpowiedzialność za rachunkowość jednostki, to ponosi tego konsekwencje. W razie braku oświadczenia przejęcia odpowiedzialności za rachunkowość podpisanego przez głównego księgowego nie może on ponosić odpowiedzialności karnej za błędy w świetle ustawy o rachunkowości. W takiej sytuacji główny księgowy może być jednak pociągnięty do odpowiedzialności materialnej za wyrządzone szkody na podstawie innych przepisów, np. kodeksu pracy. Wówczas zakład pracy powinien w odpowiednim czasie wystąpić z roszczeniami oraz ich uzasadnieniem. Zakład pracy może zawrzeć również, praktycznie na każdym etapie sporu, obustronną ugodę¹⁷.

¹⁵ Art. 74 ustawy z dnia 29 września 1994 r. rachunkowości.

¹⁶ Dotyczy tylko sektora finansów publicznych.

¹⁷A. Kowalski, *Odpowiedzialność głównego księgowego za prowadzenie ksiąg rachunkowych...*, *op. cit.*, s. 10.

Otwarcie i zamknięcie ksiąg rachunkowych

Przez księgi rachunkowe należy rozumieć utrwalone na papierze (lub innym nośniku danych) zbiory zapisów księgowych dotyczących zdarzeń gospodarczych, dokonane w porządku chronologicznym i systematycznym, na podstawie dowodów księgowych i uzgodnione za pomocą zestawiania obrotów i sald. Postać graficzna ksiąg może być bardzo różna, co zależy od stosowanej formy ich prowadzenia i techniki wykorzystywanej do ich prowadzenia¹⁸.

Księgi otwiera się na dzień rozpoczęcia działalności, na początek każdego roku obrotowego, na dzień zmiany formy prawnej, na dzień wpisu do rejestru połączenia jednostek lub podziału jednostki powodującej powstanie nowej jednostki (jednostek), a także na dzień rozpoczęcia likwidacji lub postępowania upadłościowego – w ciągu 15 dni od dnia tych zdarzeń¹⁹.

Otwarcie ksiąg rachunkowych następuje na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest pierwszy dzień zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym²⁰.

Otwarcie ksiąg rachunkowych oznacza umożliwienie wprowadzenia operacji gospodarczych do ksiąg danego okresu, zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości.

W przypadku nowo powstałego podmiotu będzie to dzień spisania aktu założycielskiego, dokument ten bowiem określa kwestie wysokości oraz sposobu wniesienia kapitału początkowego przez właścicieli. W sytuacji kontynuacji działalności księgi otwierane są na podstawie zestawienia obrotów i sald księgi głównej oraz zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych sporządzone na dzień zamknięcia roku poprzedniego²¹.

Zapisy bilansu otwarcia mogą być dokonane wstępnie, po zamknięciu poprzedniego roku obrotowego, ale przed zatwierdze-

¹⁸ Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy rachunkowości*, Warszawa 2001, s. 279.

¹⁹ *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według polskiego prawa bilansowego oraz Dyrektyw UE i MSR/MSSR...*, op. cit., s. 25.

²⁰ E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości – komentarz...*, op. cit., s. 147.

²¹ A. Helin, *Ustawa o rachunkowości...*, op. cit., s. 124.

nieniem rocznego sprawozdania finansowego przez walne zgromadzenie akcjonariuszy lub ostatecznie po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego. Większość jednostek zamyka swoje księgi rachunkowe po sporządzeniu sprawozdania finansowego, które jednostka sporządza nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego. Ostatecznie otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego²².

W trybie przekształcenia spółka przekształcona zobowiązana jest do sporządzenia bilansu otwarcia wykazującego stan majątkowy na dzień rozpoczęcia działalności w nowej formie prawnej. Podstawą otwarcia ksiąg rachunkowych jest wykaz aktywów i pasywów potwierdzony inwentaryzacją, z uwzględnieniem danych określonych umową zawartą w formie aktu notarialnego. Sporządzenie bilansu otwarcia spółki przekształcanej jest poprzedzone zamknięciem ksiąg rachunkowych spółki przekształcanej²³.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych łączy się z ustaleniem sald końcowych aktywów i pasywów, porównaniem sald z wynikami inwentaryzacji i przeprowadzeniem ewentualnych korekt, sporządzeniem zestawienia obrotów i sald kont syntetycznych, a także zestawień sald kont analitycznych oraz dokonaniem uzgodnień, przeniesienie sald końcowych do bilansu zamknięcia. Zamknięcie ksiąg jest związane z nieodwracalnym wyłączeniem możliwości dokonania jakichkolwiek zapisów księgowych w zbiorach należących do zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych następuje²⁴:

- na dzień kończący rok obrotowy (jednostki kontynuującej działalność);

²² Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

²³ A. Helin, *Ustawa o rachunkowości...*, *op. cit.*, s. 124–125.

²⁴ T. Kiziukewicz, *Rachunkowość – zasady prowadzenia według znowelizowanych regulacji...*, *op. cit.*, s. 92.

- na dzień zakończenia działalności w związku ze sprzedażą, zakończeniem likwidacji lub postępowania upadłościowego, które nie zostało umorzone;
- na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej, a także poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli wskutek tego powstaje nowa jednostka, może to być dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału oraz poprzedzający postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości;
- na dzień przejęcia w jednostce przejmowanej przez inną jednostkę – jest to dzień wpisu połączenia do rejestru;
- inny dzień bilansowy wynikający z odrębnych przepisów.

Zamknięcie ksiąg powinno nastąpić w ciągu 3 miesięcy od daty wymienionych zdarzeń²⁵. Można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową lub w przypadku połączenia jednostek, gdy rozliczenia przejęcia następuje metodą łączenia udziałów i nie powoduje powstania nowej jednostki²⁶.

III. Odpowiedzialność za sprawozdania finansowe.

Odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego

Sprawozdania finansowe są cennym źródłem informacji użytecznych w podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Dostarczają one bowiem informacji wewnętrznym i zewnętrznym użytkownikom otoczenia. Na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych dokonuje się rozstrzygnięć co do oceny kondycji finansowej firmy oraz jej możliwości płatniczych, a także ustalenia wysokości zysku do podziału, dalszej działalności podmiotu i jego rozwoju oraz oceny kadry kierowniczej. Dokonywana jest

²⁵ Tamże.

²⁶ Art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

także ocena wiarygodności firmy i solidarności płatniczej kontrahentów spółki²⁷.

Sprawozdanie finansowe, aby było sporządzone poprawnie wymaga bezbłędnego, rzetelnego, systematycznego i terminowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgodnie z regułami prawa bilansowego, kierowania się zasadami określonymi w regulacjach bilansowych przy opracowaniu sprawozdania finansowego. Prawidłowo sporządzone sprawozdanie wymaga także wiedzy fachowej i kwalifikacji oraz zdolności organizacyjnych osoby sporządzającej sprawozdanie, a także dodatkowego nakładu czasu pracy na czynności związane z jego opracowaniem²⁸.

Poprawnie sporządzone sprawozdanie finansowe powinno charakteryzować się następującymi cechami jakościowymi, które decydują o jego przydatności dla użytkowników; są to²⁹:

- zrozumiałość – informacje powinny być zrozumiałe i czytelne dla użytkowników;
- wiarygodność – dane zawarte w sprawozdaniu są prawidłowe, nie zawierają błędów i wiernie odzwierciedlają rzeczywistość;
- porównywalność – informacje są porównywalne w kolejnych okresach sprawozdawczych oraz według form ich prezentacji;
- kompletność – wszystkie informacje zawarte są w sprawozdaniu i żadne użyteczne dane nie zostały pominięte;
- terminowość – informacje przekazywane są na bieżąco.

Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych lub na inny dzień. Dzień bilansowy jest momentem, na który jednostka przedstawia obraz swojej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy zrealizowany do tego dnia. Obowiązkiem jednostki gospodarczej jest sporządzenie

²⁷ G. Kawecka-Siudak, *Prawa, obowiązki i zakres odpowiedzialności głównych księgowych*, Gdańsk 2004, s. 52.

²⁸ Tamże, s. 53.

²⁹ G. Kawecka-Siudak, *Prawa, obowiązki..., op. cit.*, s. 54–56.

sprawozdania finansowego najpóźniej trzy miesiące od dnia bilansowego.

Sprawozdanie finansowe składa się z trzech części³⁰:

- bilansu, czyli sprawozdania przedstawiającego informacje o dokonaniach jednostki o charakterze majątkowym i sytuacji finansowej;
- rachunku zysków i strat prezentującego informacje o dokonaniach jednostki w ujęciu memoriałowym;
- informacji dodatkowej zawierającej informacje liczbowe i opisowe, które mają zapewnić lepsze zrozumienie informacji prezentowanych w pozostałych częściach sprawozdania finansowego.

Sprawozdanie finansowe z działalności w roku obrotowym powinno obejmować informacje o ważniejszych obszarach działalności i sytuacji finansowej, ocenę uzyskiwanych efektów i stanu majątku, wskazanie na istotne zagrożenia i czynniki ryzyka, a w szczególności informacje o³¹:

- zdarzeniach, istotnie wpływających na działalność jednostki jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego;
- przewidywanym rozwoju jednostki, jego zagrożeniach oraz czynnikach ryzyka;
- ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju;
- aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej.

Przyjmuje się, że sporządzone sprawozdanie finansowe powinno być: zrozumiałe, czyli czytelne dla użytkowników, użyteczne, czyli spełniające swoją funkcję polegającą na rzetelnym przedstawieniu określonych informacji, wiarygodne, czyli bezbłędne, porównywalne, czyli umożliwiające ocenę różnych sprawozdań

³⁰ E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości...*, *op. cit.*, s. 463–498.

³¹ J. Gierusz, *Zmiany w ustawie o rachunkowości 2001/2002*, Gdańsk 2001, s. 88.

w kolejnych okresach sprawozdawczych, kompletne, czyli niezawierające braków, terminowe, czyli sporządzone i przekazywane – w określonych przepisami – terminach³².

Artykuł 77 ust. 3 ustawy o rachunkowości określa odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdań finansowych, które wskazuje „kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza do 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”.

Przestępstwo dotyczące sporządzenia sprawozdań finansowych ma charakter przestępstwa materialnego. Podobnie jest w przypadku przestępstwa dotyczącego prowadzenia ksiąg rachunkowych oznacza to, że odpowiedzialność dopuszczającego do nieprawidłowości będzie miała miejsce tylko wówczas, gdy spowoduje fakt niesporządzenia sprawozdania finansowego, sporządzenia sprawozdania finansowego niezgodnie z przepisami ustawy, zawarcia w sprawozdaniu finansowym nierzetelnych danych.

Przestępstwem będzie także dopuszczenie do niepodpisania lub nieprawidłowego podpisania sprawozdania finansowego. Wymóg podpisania sprawozdania finansowego obejmuje przy tym konieczność podpisania sprawozdania oraz podania daty przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Odpowiedzialność za naruszenie obowiązków badania i ogłaszania sprawozdań finansowych

Obowiązek badania i ogłaszania sprawozdań finansowych dotyczy, przede wszystkim, jednostek kontynuujących działalność. Poza rocznymi skonsolidowanymi sprawozdaniami grup kapitałowych badaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe³³:

- banków, zakładów ubezpieczeń i zakładów asekuracji;
- jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi i o funduszach inwestycyjnych,

³² Art. 4 ust. 1, art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

³³ Art. 64 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

także o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

- spółek akcyjnych poza tymi, które na dzień bilansowy są w organizacji;
- pozostałych jednostek, spełniających 2 z 3 warunków wymienionych w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości. Warunki te odnoszą się do wielkości zatrudnienia, sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy.

Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową jak też wynik finansowy badanej jednostki. Opinia powinna, w szczególności, stwierdzać czy badane sprawozdanie finansowe³⁴:

- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg;
- zostało sporządzone zgodnie, z określonymi w ustawie, zasadami rachunkowości;
- jest zgodne, co do formy i treści, z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem lub umową;
- przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie istotne dla oceny jednostki informacje, a w odniesieniu do sprawozdania z działalności jednostki, czy informacje w nim zawarte obejmują istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, oraz czy są zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym.

³⁴ G. Gołębiowski, A. Tłaczała, *Analiza ekonomiczno-finansowa w ujęciu praktycznym*, Warszawa 2005, s. 14–15.

Uzupełnieniem informacji zawartych w opinii jest raport. Zarówno raport jak również opinia powinny mieć taką samą datę i muszą być podpisane własnoręcznie przez kluczowego biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie oraz przez biegłego rewidenta – właściciela, współnika lub członka zarządu reprezentującego podmiot uprawniony do badania.

Dokumentacja rewizyjna powinna być powiązana z opinią i raportem, a także z samym sprawozdaniem finansowym, aby istniała możliwość prześledzenia biegu sprawozdania finansowego³⁵.

Wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego, do wykonania badania lub przeglądu sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki chyba że statut, umowa lub inne wiążące przepisy prawa stanowią inaczej. Natomiast zarząd jednostki nie może dokonać takiego wyboru.

Kierownik jednostki zawiera z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych umowę o badanie lub przegląd sprawozdania finansowego w terminie umożliwiającym jego udział w inwentaryzacji znaczących składników majątku. Koszty wykonania czynności rewizji finansowej ponosi jednostka³⁶.

Przepisy zobowiązują kierownika jednostki do udzielenia biegłemu rewidentowi wszystkich niezbędnych informacji zarówno o charakterze księgowym jak i innych informacji mających wpływ na system rachunkowości jednostki i jej sytuację majątkową i finansową. Biegły rewident jest także uprawniony do uzyskania dowodów i informacji związanych z przebiegiem badania od kontrahentów badanej jednostki, w tym także od banków i jej doradców prawnych za upoważnieniem kierownika badanej jednostki³⁷.

Prawo kontroli ksiąg rachunkowych przypada każdemu współnikowi spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Każdy współnik może w dowolnym czasie przeglądać księgi rachunkowe, sporządzać bilans na własne potrzeby lub żądać wyjaśnień od

³⁵ E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości...*, *op. cit.*, s. 574–575.

³⁶ Art. 64 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

³⁷ Art. 64 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

zarządu. Tak szerokich informacji nie posiada akcjonariusz w spółce akcyjnej, który otrzymuje wyłącznie sprawozdanie z pisemnym sprawozdaniem zarządu, sprawozdanie rady nadzorczej i ewentualnie komisji rewizyjnej, jeżeli taka występuje oraz raport z badania sprawozdania finansowego³⁸.

Odpowiedzialność za naruszenie obowiązków badania i ogłaszania sprawozdań finansowych obejmuje³⁹:

- niepoddanie, wbrew przepisom ustawy, rocznego sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta;
- nieudzielanie, wbrew przepisom ustawy, informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi;
- udzielanie, wbrew przepisom ustawy, niezgodnych ze stanem faktycznym informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi;
- niedopuszczenie, wbrew przepisom ustawy, biegłego rewidenta do pełnienia obowiązków;
- nieskładnie, wbrew przepisom ustawy, rocznego sprawozdania finansowego do ogłoszenia;
- nieskładnie, wbrew przepisom ustawy, rocznego sprawozdania finansowego lub sprawozdawczości z działalności jednostki we właściwym rejestrze sądowym.

IV. Odpowiedzialność za przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji. Istota i cel inwentaryzacji

Inwentaryzacja to ogół różnorodnych czynności związanych z ustaleniem rzeczywistego stanu zasobów majątkowych danej jednostki, (czyli aktywów) oraz źródeł ich pochodzenia, (czyli pasywów) na oznaczony dzień, porównanie rzeczywistego stanu ze stanem księgowym w celu sprawdzenia czy występują między nimi różnice, rozliczenie i doprowadzenie stanu księgowego do stanu występującego w rzeczywistości.

³⁸ Art. 64 ust. 4 i 5 ww. ustawy.

³⁹ A. Helin, *Ustawa o rachunkowości...*, op. cit., s. 673–676.

W ujęciu szerokim – oznacza ogół czynności spisowych, weryfikacyjnych i rozliczeniowych majątku przedsiębiorstwa wykonywanych w celu ustalenia jego rzeczywistego stanu⁴⁰.

Pod słowem „inwentaryzacja” rozumie się⁴¹:

- ustalenie stanu faktycznego aktywów i pasywów za pomocą odpowiednich metod,
- udokumentowanie inwentaryzacji i jej wyników oraz wycena składników,
- obliczenie i wyjaśnienie różnic stwierdzonych między stanem faktycznym, a stanem księgowym,
- wyjaśnienie różnic z podaniem ich przyczyn,
- dostosowanie danych wynikających z ewidencji księgowej do zgodności z danymi rzeczywistymi,
- rozliczenie osób odpowiedzialnych z powierzonego imienia,
- ocena przydatności inwentaryzowanych składników oraz realność ich stanu księgowego,
- podjęcie decyzji w sprawie stwierdzonych różnic pomiędzy stanem faktycznym, a księgowym,
- rozliczenie różnic w księgach rachunkowych w celu doprowadzenia do zgodności,
- zapisów księgowych ze stanami rzeczywistymi.

Porównanie stanu rzeczywistego ze stanem ewidencjonowanym – aby ujęte w bilansie składniki oraz wynik finansowy odzwierciedlały rzeczywistość ich wartość – to główny cel inwentaryzacji.

Przedmiotem inwentaryzacji mogą być z jednej strony rzeczowe i pieniężne składniki aktywów trwałych i obrotowych, które jako policzalne i mierzalne podlegają prostym metodom kwanty-

⁴⁰ *Wybrane problemy dotyczące inwentaryzacji*, Biuletyn Informacyjny 2005, nr 35, s. 63–66.

⁴¹ A. Rozwadowska, *Prowadzenie inwentaryzacji składników majątkowych – poradnik dla ucznia*, Instytut Technologii Eksploatacji – Państwowy Instytut Badawczy, Radom 2005, s. 7.

fikacji. Z drugiej zaś strony przedmiotem inwentaryzacji mogą być aktywa i pasywa jednostki gospodarczej o charakterze ewidencyjno-finansowym, np.:⁴²

- aktywa finansowe,
- należności i roszczenia,
- zobowiązania handlowe, kredyty, pożyczki,
- kapitały i fundusze własne,
- rezerwy, depozyty w banku.

Składniki rzeczowo-pieniężne podlegają ustaleniom ich stanu ilościowego i wartościowego; najczęściej metodą spisu z natury lub metodą weryfikacji. Natomiast składniki bilansowe drugiego rodzaju są inwentaryzowane metodą weryfikacji lub metodą uzgadniania sald.

Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja umożliwia realizację następujących zadań⁴³:

- ustalenie faktycznego stanu składników aktywów pasywów przedsiębiorstwa wykazywanych w bilansie, znajdujących się zarówno w jednostce jak i poza nią, stanowiących jej własność lub kontrolowanych przez nią z mocy innych tytułów prawnych (np. najem, dzierżawa, leasing);
- ustalenie faktycznego stanu składników aktywów i pasywów przedsiębiorstwa niewykazywanych w bilansie, lecz ujętych w ewidencji pozabilansowej (np. należności i zobowiązania warunkowe);
- ustalenie faktycznego stanu składników majątkowych niestanowiących własności danej jednostki i niekontrolowanych przez nią – powierzonych jej do sprzedaży, przechowywania, przetwarzania lub używania;
- ocenę przydatności składników aktywów pod kątem możliwych wygenerowania korzyści ekonomicznych z tytułu dalszego ich wykorzystywania;

⁴² Tamże, s. 6.

⁴³ T. Martyniuk, D. Małkowska, *Zaawansowana rachunkowość finansowa*, Warszawa 2010, s. 354.

- ocenę warunków przechowywania oraz zasad prowadzonej gospodarki odnośnie aktywów rzeczowych jednostki;
- ocenę jakości pracy osób odpowiedzialnych za powierzone im składniki aktywów przedsiębiorstwa;
- ocenę dokumentacji stosowanej w jednostce.

Celem inwentaryzacji – w jednostkach sektora finansów publicznych – jest ustalenie stanu środków majątkowych i odzwierciedlenie go w księgach rachunkowych jednostki za ten rok obrotowy, na który przypadał termin inwentaryzacji⁴⁴.

Obok czynność inwentaryzacyjnych istotnym elementem prawidłowej gospodarki finansowej – w jednostkach sektora finansów publicznych – jest sprawozdawczość finansowa i budżetowa. Wszystkie przepisy stoją na straży przejrzystości sytuacji finansowej i materialnej jednostek sektora finansów publicznych. Zasada jawności gospodarowania środkami publicznymi jest realizowana przez udostępnienie corocznych sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostek organizacyjnych należących do sektora finansów publicznych. Zatem naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowych⁴⁵.

Inwentaryzacja to jedna z podstawowych dziedzin rachunkowości, obok prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzenia sprawozdawczości finansowej, to też ogół czynności mających na celu ustalenie rzeczywistego stanu składników majątkowych znajdujących się w posiadaniu danej jednostki organizacyjnej, oraz ustalenie wartości stanu aktywów i pasywów określonymi metodami na określony dzień. Stan ten musi być udokumentowany i porównany za stanem wynikającym

⁴⁴ Orzeczenie GKO z dnia 15 marca 2007 r.

⁴⁵ Art. 34 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885).

z ksiąg rachunkowych, a powstałe ewentualne różnice powinny zostać wyjaśnione i rozliczone w ewidencji bilansowej tak, aby doprowadzić stan księgowy do stanu rzeczywistego.

Inwentaryzacja jest częścią składową rachunkowości, a jej istotną cechą jest weryfikacja prawidłowości i rzetelności danych ewidencji księgowej oraz okresowe ustalenie stanu rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki gospodarczej. Przeprowadzenie inwentaryzacji w określonych terminach i przy określonej częstotliwości jest także warunkiem uznania za prawidłowe i rzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, a w konsekwencji sporządzonego na ich podstawie rocznego sprawozdania finansowego.

Z inwentaryzacji nie można zrezygnować, jej przeprowadzanie w określonym czasie jest obowiązkiem spoczywającym na kierowniku każdej jednostki, także jednostki sektora finansów publicznych. Jest to tym trudniejsze, że całą procedurę przeprowadzania inwentaryzacji trzeba dostosować do szczególnych regulacji prawnych obowiązujących w tym sektorze oraz uwzględnić specyficzne grupy majątku, które w jednostkach zwykłego obrotu gospodarczego zazwyczaj nie występują.

Prawidłowo i rzetelnie przeprowadzona inwentaryzacja jest najbardziej wiarygodną formą kontroli majątku, pozwala ona bowiem ustalić stan faktyczny i porównać go z ewidencją oraz ustalić i wyjaśnić powstałe różnice. Inwentaryzacja pozwala również ocenić na ile jest przydatny jednostce posiadany majątek i jak realne są jej wierzytelności.

Odpowiedzialność kierownika jednostki za przygotowanie i przeprowadzenie inwentaryzacji

Właściwe przygotowanie inwentaryzacji wpływa na prawidłowość jej przeprowadzenia. Zgodnie z ustawą, za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki⁴⁶. Nie może on obowiązku związanego ze spisem z natury składników majątku scedować na żadną inną osobę.

⁴⁶ Art. 4 ust. 3 i 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Praktycznie spis przeprowadzać mogą inne osoby, w tym firmy zajmujące się tym usługowo, jednak odpowiedzialność za spis ponosi tylko kierownik jednostki.

Kierownik jednostki może powierzyć przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze potwierdzenia sald i w drodze weryfikacji innej osobie za jej zgodą – wówczas ponosi odpowiedzialność za prawidłowy przebieg tych czynności wraz z tą osobą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu⁴⁷.

W zakresie inwentaryzacji kierownik jednostki powinien:

- 1) wydać przepisy wewnętrzne regulujące tryb i zasady przeprowadzania, rozliczania i dokumentowania inwentaryzacji (instrukcje inwentaryzacyjne, kasowe, magazynowe, obiegu i kontroli dokumentów księgowych);
- 2) zarządzić przeprowadzenie inwentaryzacji (określić składniki majątkowe podlegające inwentaryzacji, metody inwentaryzacji, ustalić harmonogramy prac inwentaryzacyjnych i wyznaczyć skład komisji inwentaryzacyjnej);
- 3) na bieżąco podejmować decyzje niezbędne do prawidłowej organizacji prac inwentaryzacyjnych (np. unieważnić wyniki spisów z natury i zarządzić ich ponowne przeprowadzenie, zarządzić przeprowadzenie spisów uzupełniających, zmienić skład komisji inwentaryzacyjnej, w uzasadnionych przypadkach zmienić terminy zakończenia poszczególnych etapów prac inwentaryzacyjnych);
- 4) zatwierdzić dokumentację inwentaryzacyjną oraz wnioski komisji inwentaryzacyjnej odnośnie do rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Za przygotowanie i przeprowadzenie spisu z natury wyłączną odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki⁴⁸. Spisem powinny zająć się osoby odpowiednio przeszkolone i mające świadomość celu przeprowadzanego spisu z natury, a więc przed rozpoczę-

⁴⁷ Art. 4 ust. 5 stawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

⁴⁸ Art. 4 ust. 5 ww. ustawy.

ciem spisu takie szkolenie należy zapewnić członkom zespołu spisowego.

Spis z natury dokonywany jest w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej za spisywane składniki. Kierownik jednostki powinien określić, jakie procedury związane z organizacją i sposobem przygotowania (a następnie przeprowadzenia) spisu z natury mają być przestrzegane w jednostce. Procedury te można uprościć, jednak cel inwentaryzacji, tj. rzetelne wykazanie w księgach i sprawozdaniu finansowym składników majątku jednostki, musi być osiągnięty. Komisja inwentaryzacyjna powinna natomiast składać się z osób kompetentnych, ale też bezstronnych i obiektywnych.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie inwentaryzacji

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie⁴⁹ w sposób niezgodny z ustawą o rachunkowości. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest uchybianie się obowiązkom w zakresie inwentaryzacji jedynie wynikającym z ustawy o rachunkowości. Zarzut z art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie obejmuje naruszenia innych przepisów określających zasady i tryb przeprowadzenia inwentaryzacji.

Naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁵⁰ występuje w przypadkach: 1) zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji z wymaganą częstotliwością, bądź w wymaganym terminie czy to na skutek nie zarządzenia jej przeprowadzenia przez kierownika jednostki, czy to w wyniku niewykonania prawidłowo wydanego zarządzenia przez pracowników zobowiązanych do wykonania poszczególnych czynności w ramach inwentaryzacji; 2) przepro-

⁴⁹ Art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 168).

⁵⁰ Powyższa ustawa.

wadzenia inwentaryzacji w sposób niezgodny ze stanem rzeczywistym; 3) przeprowadzenia inwentaryzacji danego rodzaju składnika majątkowego inną metodą niż wskazana w ustawie o rachunkowości; 4) zaniechania rozliczenia inwentaryzacji, bądź też rozliczenia inwentaryzacji niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości; 5) niewykonania innych obowiązków w zakresie inwentaryzacji wynikających z przepisów ustawy o rachunkowości.

Wszelkie odstępstwa od warunków inwentaryzowania wynikających z ustawy o rachunkowości, a więc zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, jak i niepełne jej przeprowadzenie, czy też przeprowadzenie jej w taki sposób, że nie zostanie odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych danej jednostki, musi skutkować odpowiedzialnością sprawcy⁵¹.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji środków trwałych i pozostałych środków trwałych⁵². Odpowiedzialność za to naruszenie ponosi kierownik jednostki, do którego należało zarządzenie przeprowadzenia tej inwentaryzacji, a w przypadku środków trwałych znajdujących się na terenie niestrzeżonym na koniec każdego roku obrotowego, natomiast w przypadku środków trwałych na terenie strzeżonym termin inwentaryzacji musi być zachowany w przypadku przeprowadzenia jej raz w ciągu 4 lat⁵³. Usprawiedliwieniem w takiej sytuacji nie może być nieznamość prawa ani „przeoczenie” obowiązujących terminów inwentaryzacji.

Zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji polega na niewydaniu przez kierownika jednostki, pomimo ustawowego obowiązku, zarządzenia o jej przeprowadzeniu. Natomiast przeprowadzeniem inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami

⁵¹ Orzeczenie GKO DF/GKO/Odw.-84/111/2005/733 z dnia 6 marca 2006 r.

⁵² Orzeczenie GKO DF/GKO-4900-65/82/06/1980 z dnia 20 listopada 2006 r.

⁵³ Art. ust. 1 pkt 1 oraz ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

ustawy o rachunkowości⁵⁴ będzie m.in. przeprowadzenie inwentaryzacji z uchybieniem ustawowym terminom przewidzianym w art. 26 ustawy o rachunkowości.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych⁵⁵ jest przeprowadzenie inwentaryzacji niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości polegające np. na zinwentaryzowaniu środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, metodą spisu z natury – zamiast metodą porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników⁵⁶.

Przeprowadzenie inwentaryzacji nieruchomości w drodze porównania zestawień wartości i powierzchni gruntów z danymi zawartymi w księgach rachunkowych jest niezgodne z przepisami ustawy⁵⁷, wymagającego przeprowadzenia na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzacji gruntów w drodze porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników, i w związku z tym stanowi to naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁵⁸. Ponieważ celem inwentaryzacji, w tym przypadku, jest ustalenie faktycznej struktury majątku, źródeł jego pochodzenia oraz jego realnej wartości, zdaniem komisji odpowiednimi dokumentami źródłowymi w przypadku inwentaryzacji gruntów są dokumenty potwierdzające ich istnienie i ustalające tytuł prawny do nich, takie jak: umowy notarialne czy wyciągi z ksiąg wieczystych, a nie dokumenty księgowe – zestawienia, sporządzane przez pracowników jednostki.

Natomiast dyscyplinę finansów publicznych narusza czyn polegający na przeprowadzeniu inwentaryzacji należności i zobowiązań wykazanych na kontach 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” i 226 „Długoterminowe należności budżeto-

⁵⁴ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

⁵⁵ Dotyczy tylko jednostek sektora finansów publicznych.

⁵⁶ Orzeczenie GKO DF/GKO/4900/30/28/08/1264 z dnia 23 czerwca 2008 r.

⁵⁷ Art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

⁵⁸ Orzeczenie GKO DF/GKO-4900-64/68/07/2818 z dnia 29 listopada 2007 r.

we” w sposób nierzetelny i niezgodny⁵⁹ przez nieujawnienie rzeczywistego stanu rozrachunków na tych kontach, wynikającego z dokumentów źródłowych.

Naruszenie to polega na tym, że weryfikacja stanów należności i zobowiązań figurujących na ww. kontach według stanu na dzień 31 grudnia powinna zostać przeprowadzona w drodze porównania z dokumentami źródłowymi – w wyniku tego powinny zostać wykazane różnice pomiędzy saldami tych kont, a dokumentami źródłowymi, wynikające z występowania na tych kontach należności nieistniejących, istniejących, ale przypisanych w niewłaściwych kwotach, oraz przedawnionych⁶⁰.

Wszelkie odstępstwa od „warunków inwentaryzowania wynikających z ustawy o rachunkowości, a więc zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, jak i niepełne jej przeprowadzenie, czy też przeprowadzenie jej w taki sposób, że nie zostanie odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych danej jednostki, musi skutkować odpowiedzialnością sprawcy”⁶¹.

Za zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji, bądź też rozliczenie inwentaryzacji niezgodne z przepisami odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki

Przez rozliczenie inwentaryzacji rozumieć należy czynności obejmujące przekazanie dokumentacji ze spisu inwentaryzacyjnego do komórki rozliczeniowej, sporządzenie dokumentacji, wycenę ujawnionych składników majątkowych, sporządzenie końcowego wyliczenia, ustalenie różnic inwentaryzacyjnych i wyjaśnienie ich przyczyn, przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego oraz sporządzenie protokołu z inwentaryzacji, stosownych wniosków i decyzji.

Rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości oznacza m.in. rozliczenie jej w sposób nieodpowiadający istniejącym faktom. Wyniki inwentaryzacji mu-

⁵⁹ Art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

⁶⁰ Orzeczenie GKO DF/GKO/4900/51/50/08/1994 z dnia 19 stycznia 2009 r.

⁶¹ Orzeczenie GKO DF/GKO/Odw.-29/45-46/2003, LEX nr 81706 z dnia 6 października 2003 r.

szą znaleźć odbicie w postaci zapisu w księdze rachunkowej na podstawie rzetelnych tj. zgodnych z rzeczywistym przebiegiem operacji – dowodów księgowych⁶².

Niedokonanie rozliczenia inwentaryzacji stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶³. Odpowiedzialność w tym zakresie ponosi kierownik jednostki, którego nie usprawiedliwia ani fakt niezajomości prawa w tym zakresie, ani powierzenie głównej księgowej prowadzenia gospodarki finansowej jednostki przy jednoczesnym całkowitym zaniechaniu sprawowania nadzoru nad jej działaniami.

Do innych naruszeń przepisów w zakresie przeprowadzania inwentaryzacji, mogących skutkować odpowiedzialnością z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, w świetle orzecznictwa Głównej Komisji Orzekającej zalicza się, np.: niepoinformowanie o wynikach spisu z natury właścicieli środków trwałych użytkowanych przez jednostkę na podstawie umowy użyczenia⁶⁴.

Wszelkie odstępstwa od „warunków inwentaryzowania wynikających z ustawy o rachunkowości, a więc zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, jak i niepełne jej przeprowadzenie, czy też przeprowadzenie jej w taki sposób, że nie zostanie odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych danej jednostki, musi skutkować odpowiedzialnością sprawcy”⁶⁵.

Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie inwentaryzacji, polega na nieprzeprowadzeniu inwentaryzacji lub przeprowadzeniu jej niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości istotną kwestią w tym przypadku jest to, kto za to naruszenie odpowiada. Zgodnie z postanowieniami art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości – za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości odpowiada kierownik jednostki również wtedy, gdy określone obowiązki zostaną po-

⁶² Art. 20 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

⁶³ Orzeczeniu GKO DF/GKO-4900-65/82/06/1980 z dnia 20 listopada 2006 r.

⁶⁴ Orzeczenie GKO DF/GKO/4900/30/28/08/1264 z dnia 23 czerwca 2008 r.

⁶⁵ Orzeczenie GKO DF/GKO/Odw.-29/45-46/2003, LEX nr 81706 z dnia 6 października 2003 r.

wierzone innej osobie za jej zgodą. Nie może zwolnić się z odpowiedzialności z tego tytułu wskazując, że za finansową stronę działalności jednostki odpowiada główny księgowy – któremu zostały powierzone obowiązki w tym zakresie, podczas gdy sam kierownik jednostki skupił się wyłącznie na jej działalności merytorycznej.

Taka argumentacja świadczy jedynie o niezachowaniu należytej staranności, która jest wymagana od osób zajmujących kierownicze stanowiska w jednostkach sektora finansów publicznych – które to w pierwszej kolejności zobowiązane są do przestrzegania przepisów prawa regulujących funkcjonowanie jednostki i w związku z tym ponoszą konsekwencje działań niezgodnych z prawem, jak też zaniechania działań, do których prawo ich zobowiązuje.

Zgodnie z orzecznictwem Głównej Komisji Orzekającej, kierownik jednostki odpowiada zawsze nawet wtedy, gdy powierzy określone obowiązki pracownikom jednostki na piśmie⁶⁶ wynika to z ustawy o rachunkowości, według której kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą.

Odnosząc się do zarzutu nieprzeprowadzenia inwentaryzacji środków trwałych, Główna Komisja Orzekająca podkreśla fakt, że każdy kierownik jednostki powinien mieć nie tylko wiedzę o merytorycznych działaniach jednostki, ale także w jednakowym stopniu powinien wykazać się wiedzą organizacyjną. Obowiązkiem kierownika jest ustalenie terminów, w jakich przeprowadza się inwentaryzację⁶⁷.

Reasumując można stwierdzić, że wadliwie przeprowadzona inwentaryzacja może prowadzić do zakwestionowania realności

⁶⁶ Art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

⁶⁷ Orzeczenie GKO DF/GKO-4900-92/112/06/3214 z dnia 19 marca 2007 r.

zaprezentowanych w bilansie aktywów, a tym samym rzetelności i zgodności sprawozdania finansowego z wymogami rachunkowości oraz nieuznania przez organa skarbowe stwierdzonego niedoboru jako kosztu uzyskania przychodu⁶⁸.

V. Zakończenie

Kwestię odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości reguluje art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z jego treścią to kierownik jednostki (tj. osoba lub organ wieloosobowy – zarząd) ponosi odpowiedzialność za wykonywanie ustawowych obowiązków w zakresie rachunkowości. W przypadku gdy kierownik jednostki powierza obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości innej osobie za jej zgodą, nie jest zwolniony od odpowiedzialności z tytułu nadzoru.

Kierownik jednostki nie może scedować odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury na inną osobę. Zapis ten jest logiczną konsekwencją okoliczności, że spis z natury nie jest władny zarządzić na własną rękę żaden pracownik jednostki, w tym również główny księgowy. W każdym przypadku jest to decyzja kierownika jednostki.

Ustawa o rachunkowości stanowi, że kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą⁴. Niezależnie od tak ogólnego sformułowania odpowiedzialności, ustawa szczegółowo wymienia zadania, za które odpowiedzialny jest kierownik jednostki. W szczególności dotyczy to opracowania i przyjęcia oraz realizacji zasad (polityki) rachunkowości.

W jednostkach sektora finansów publicznych stosuje się przyjęte zasady rachunkowości, a zdarzenia (w tym operacje gospodarcze) ujmuje się w księgach rachunkowych. Dodatkowo ustawa o rachunkowości nakłada na kierownika jednostki, rozumianego jako członka organów jednostki, także członków rady nadzorczej

⁶⁸ J. Krynicki, J. Trzemzański, *Jak uniknąć typowych błędów bilansowych i podatkowych*, Gdańsk 2002, s. 24–26.

lub innych organów zarządzających obowiązek zapewnienia, że sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniają wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości.

Reasumując, od kierownika jednostki wymaga się obszernej wiedzy z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości oraz umiejętności organizacyjnych. Dlatego też jego pozycja zawodowa jest wysoka, a za wykonywane zadania ponosi dużą odpowiedzialność, która jest wyrażona nawet pozbawieniem wolności.

ABSTRACT

Liability of a unit's manager for observance of provisions in the scope of accountancy

Performance of every unit in economy, both representing a private sector and a public sector is based on an accountancy system.

Accountancy in both sectors: in a larger (a private sector) or smaller (public sector) quantity occurs as financial accountancy and managerial accountancy.

A particular role and at the same time liability was attributed to a manager of a unit, who is liable among others for observance of provisions in the scope of accountancy and financial accounts. Under art. 3 sec. 1 of act of 29 September 1994 on accountancy (Dz. U. from 2013, item 330 with later revisions), a unit's manager is a board member or of another managing organ. In case of a multi-personal organ these are members of this organ, with exclusion of plenipotentiaries appointed by the unit.

The unit's manager is liable among others in the scope of supervision over accountancy carried out in the subject, also in a situation when keeping accounting ledgers was entrusted to another person.

The aim of this article is analysis of areas of liability in the scope of accountancy for which the unit's manager is liable with particular taking into consideration stock-taking.