

Kto odpowiada za nieprawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych

Maciej Jurczyga

Członkowie zarządów oraz wspólnicy spółek ponoszą bardzo szeroką odpowiedzialność za działania przedsiębiorstwa w sferze prowadzenia ksiąg rachunkowych

Nawet zatrudniając specjalistów z tej dziedziny, jedynie ograniczają ryzyko w tym obszarze, ciągle jednak ponoszą bezpośrednią odpowiedzialność w tym zakresie.

Podstawą trzy akty prawne

Odpowiedzialność członków zarządu i wspólników spółek musi być tu rozpatrywana na gruncie kilku różnych aktów prawnych. Najbardziej oczywistym jest ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, choć w praktyce pociąganie do odpowiedzialności na podstawie jej przepisów zdarza się niezwykle rzadko. Z kolei odpowiedzialność wynikająca z ustawy z 10 września 1999 kodeks karny skarbowy może być najbardziej uciążliwa, gdyż stosowana jest przez organy podatkowe oraz sądy zazwyczaj w sposób automatyczny, bez zagłębiania się w zawiałości danej sprawy. Odpowiedzialność związana z nieprawidłowościami dotyczącymi prowadzenia ksiąg może również wynikać z kodeksu karnego.

Kim jest kierownik jednostki

Ogólne ramy odpowiedzialności za prowadzenie ksiąg określa art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym to kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie rachunkowości. Instytucję kierownika w rozumieniu uor należy rozpatrywać w kontekście formy prawnej podmiotu zobowiązanego do prowadzenia ksiąg.

Zarząd w spółkach kapitałowych

W przypadku osób prawnych jest to organ zarządzający, również wieloosobowy, natomiast nie są uznawani za kierowników pełnomocnicy ustanowieni przez jednostkę (w tym prokurenci). W przypadku organu wieloosobowego, choć nie znajduje to oparcia w żadnym przepisie prawa, w

praktyce akceptuje się przejęcie obowiązków i odpowiedzialności w zakresie prowadzenia ksiąg przez jednego z członków zarządu na podstawie wewnętrznych regulacji obowiązujących w jednostce (np. regulamin zarządu). W takiej sytuacji pozostali członkowie zarządu nie powinni być pociągani do odpowiedzialności za nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ksiąg. Wskazane unormowanie zakresu obowiązków powinno również pozwolić na ograniczenie odpowiedzialności karnej w odniesieniu do pozostałych członków zarządu wynikającej z kodeksu karnego skarbowego i kodeksu karnego.

Wspólnicy w spółkach osobowych

W przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej za kierownika jednostki uważa się z kolei wspólników prowadzących sprawę spółki. Co do zasady, wszyscy wspólnicy takich spółek uprawnieni są do prowadzenia spraw spółki, a więc wszyscy ponoszą solidarną odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg. Umowa spółki może jednak powierzyć prowadzenie spraw spółki jedynie określonym wspólnikom lub określić ramy operacyjne ich działań w trakcie funkcjonowania spółki. W takiej sytuacji odpowiedzialność ponosić będą jedynie ci wspólnicy, których wyznaczono do prowadzenia spraw spółki lub ci, do których obowiązków należy prowadzenie ksiąg.

Podobne zasady dotyczą wspólników spółki partnerskiej, chyba, że powołano w niej zarząd w celu ułatwienia sprawnego zarządzania spółką. Wtedy obowiązują zasady jak dla osób prawnych. Z kolei w przypadku spółek komandytowej i komandytowo-akcyjnej, odpowiedzialność może dotyczyć komplementariuszy prowadzących sprawę spółki, z podobnymi zastrzeżeniami jak przy pozostałych spółkach osobowych.

Kto prowadzi dochodzenie

Dochodzenia w sprawach o przestępstwa sankcjonowane przez ustawę o rachunkowości prowadzi policja oraz organy podatkowe. Z tego też względu, przepisy karne dotyczące odpowiedzialności za prowadzenie ksiąg wynikające z ustawy o rachunkowości stosowane są raczej rzadko. Wynika to z tego, że wskazane organy mają do dyspozycji inne narzędzia i nie muszą korzystać z przepisów ustawy o rachunkowości. Organy podatkowe skupiające się na kwestiach podatkowych mają do dyspozycji kodeks karny skarbowy, który również sankcjonuje nieprowadzenie ksiąg albo ich prowadzenie w sposób nieprawidłowy. Natomiast policja (prokuratura) opiera się raczej na przepisach kodeksu karnego, które wiążą odpowiedzialność karną z zaistnieniem szkody majątkowej. Niemniej jednak, w przypadku ustawy o rachunkowości, już samo nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych jest przesłanką pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności i nie jest tu istotny skutek w postaci szkody albo naruszenia obowiązków podatkowych.

RAMKA

Za co można ukarać

Podstawą pociągnięcia do odpowiedzialności karnej wskazanych obok osób może być:

- nieprowadzenie ksiąg rachunkowych,
- prowadzenie ich wbrew przepisom ustawy,
- podawanie w tych księgach nierzetelnych danych,
- niesporządzenia sprawozdania finansowego,
- sporządzenie sprawozdania finansowego niezgodnie z przepisami ustawy,
- zawarcie w sprawozdaniu finansowym nierzetelnych danych.

Wskazane czyny zagrożone są grzywną lub karą pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

Odpowiedzialność z ustawy o rachunkowości, karaną grzywną lub karą pozbawienia wolności, rodzi również:

- nie poddanie sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta,
- nie udzielenie lub udzielenie niezgodnych ze stanem faktycznym informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi albo nie dopuszczenie go do pełnienia obowiązków,
- nie składanie sprawozdania finansowego do ogłoszenia,
- nie składanie sprawozdania finansowego lub sprawozdania z działalności we właściwym rejestrze sądowym,
- nie udostępnianie sprawozdania finansowego i innych dokumentów wspólnikom, akcjonariuszom lub członkom.

KONIEC RAMKI

II TEKST

Zatrudnienie biura rachunkowego nie zwalnia kierownika z obowiązku nadzoru

Odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości

może zostać rozszerzona na inne osoby, którym te zadania powierzono

Taka osoba, najczęściej główny księgowy na etacie, zleceniu, ale również biuro rachunkowe, musi wyrazić swoją zgodę w formie pisemnej. Nie zmienia to jednak faktu, że kierownik jednostki nadal pozostaje odpowiedzialny za wykonanie obowiązków w zakresie rachunkowości. Zmianie ulega jedynie podstawa odpowiedzialności, którą jest wywiązywanie się w sposób profesjonalny z nadzoru nad wykonywaniem czynności, które powierzono innej osobie.

Stanowisko Komitetu

Potwierdza to stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2010 r. nr 6, poz. 26), z którego wynika m.in., że kierownik jednostki powinien zapewnić wykonanie obowiązków w zakresie rachunkowości poprzez staranny wybór biura rachunkowego, odpowiednie zapisy w umowie z biurem oraz kontrolę dotrzymywania warunków tej umowy, zaś efektywne sprawowanie nadzoru nad usługowo prowadzonymi księgami rachunkowymi wymaga wdrożenia rozwiązań pozwalających kierownikowi jednostki na bieżącą kontrolę i analizę dokonywanych w księgach zapisów (np. poprzez dostęp on-line, raportowanie okresowe lub na żądanie).

W żadnym wypadku nie można zaś scedować na inną osobę odpowiedzialności z tytułu sporządzenia spisu z natury. Natomiast jeśli główny księgowy lub biuro rachunkowe nie przejęli obowiązków w zakresie rachunkowości, nie będą ponosić odpowiedzialności karnej z mocy ustawy o rachunkowości za ewentualne błędy. Jeżeli takie wystąpią, pracodawca (zleceniodawca) ma jedynie możliwość dochodzenia roszczeń za wyrządzoną szkodę na podstawie kodeksu pracy, w przypadku księgowego na etacie lub na podstawie kodeksu cywilnego w przypadku umowy cywilnoprawnej, w przypadku zleceniobiorcy albo biura rachunkowego.

Rada nadzorcza

Należy również podkreślić, że od 2009 r. także członkowie rady nadzorczej mogą być pociągnięci do odpowiedzialności karnej, ponieważ są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniały wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości. Odpowiadają w tym zakresie solidarnie, wraz z zarządem, wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem.

III TEKST

Przestępstwo albo wykroczenie

Za nieprowadzenie lub nierzetelne prowadzenie ksiąg grozi też odpowiedzialność karna

Przepisy kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności karnej w związku z nieprawidłowościami w zakresie prowadzenia ksiąg stosowane są w przypadkach stwierdzenia takich nieprawidłowości podczas kontroli podatkowej lub w wyniku niedopełnienia innych obowiązków (np. niezłożenie sprawozdania finansowego).

Należy przy tym podkreślić, że w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego księgi to nie tylko księgi rachunkowe, ale również podatkowa księga przychodów i rozchodów, różne ewidencje, rejestry oraz inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej (fiskalnej).

Kary z kodeksu

Zgodnie z kodeksem, pociągana do odpowiedzialności będzie osoba, która:

- wbrew obowiązkowi nie prowadzi księgi (grzywna do 240 stawek dziennych),
- wbrew obowiązkowi nie przechowuje księgi w miejscu wykonywania działalności lub w miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, przedstawicielstwo lub oddział, a jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biurom rachunkowemu lub innemu uprawnionemu podmiotowi – w miejscu określonym w umowie z biurem rachunkowym lub w miejscu wskazanym przez kierownika jednostki (grzywna do 240 stawek dziennych),
- nie zawiadamia w terminie właściwego organu o prowadzeniu księgi przez doradcę podatkowego, lub inny podmiot upoważniony do prowadzenia ksiąg w jego imieniu i na jego rzecz (grzywna do 240 stawek dziennych),
- prowadzi księgę nierzetelnie, tj. niezgodnie ze stanem rzeczywistym (grzywna do 240 stawek dziennych),
- prowadzi księgę wadliwie, tj. niezgodnie z przepisem prawa (grzywna za wykroczenie skarbowe).

Przekazanie ...

W kontekście przestępstw i wykroczeń skarbowych, niezwykle istotne są wskazane już wcześniej kwestie związane z przekazaniem określonych obowiązków innym osobom. Otóż, zgodnie z art. 9 § 3 kodeksu karnego skarbowego do odpowiedzialności może być pociągnięta również osoba, która na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Na tej podstawie, za popełnienie wskazanych wyżej czynów, odpowiedzialność karną może ponosić każda osoba fizyczna, która faktycznie zajmuje się prowadzeniem ksiąg lub ma obowiązek bieżącego nadzorowania tych czynności, poczynając od kierowników wewnętrznych jednostek organizacyjnych, np. dyrektora finansowego, a następnie głównego księgowego, poprzez szeregowych pracowników, księgowych, a kończąc na osobach reprezentujących i pracownikach biur rachunkowych.

... i wyłączenie

Jednocześnie wskazany przepis umożliwia całkowite lub częściowe wyłączenie odpowiedzialności członkom zarządów lub wspólnikom spółek, którzy do prowadzenia ksiąg zatrudnili odpowiednie osoby lub wynajęli profesjonalne firmy. W takich sytuacjach, co do zasady, sankcje karne z kodeksu karnego skarbowego nie powinny ich dotyczyć, o ile nie popełnili żadnych błędów przy zatrudnieniu takiej osoby lub podpisaniu umowy z biurem rachunkowym. W praktyce chodzi zatem o to, aby stanowisko księgowego powierzyć osobie o udokumentowanym wykształceniu oraz doświadczeniu zawodowym lub zweryfikować uprawnienia i opinie o biurze rachunkowym, a następnie poinformować organ podatkowy o nowym miejscu przechowywania dokumentacji księgowej oraz na bieżąco monitorować wypełnianie powierzonych księgowemu lub biurze rachunkowemu obowiązków.

RAMKA

Sankcje z kodeksu karnego

Również kodeks karny przewiduje sankcje dla osób, w gestii których znajduje się prowadzenie ksiąg rachunkowych. Mianowicie, odpowiedzialnością karną (art. 303 kodeksu) zagrożone jest wyrządzenie szkody majątkowej osobie fizycznej, prawnej albo jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, przez nieprowadzenie dokumentacji działalności gospodarczej albo prowadzenie jej w sposób nierzetelny lub niezgodny z prawdą, w szczególności niszcząc, usuwając, ukrywając, przerabiając lub podrabiając dokumenty dotyczące tej działalności. Wymiar kary za to przestępstwo wynosi

do trzech lat pozbawienia wolności, chyba, że szkoda majątkowa jest znaczna, to wymiar kary może wynieść nawet do pięciu lat pozbawienia wolności.

Uchybienia i nadużycia w przedmiocie prowadzenia ksiąg rachunkowych wypełniają także po części znamiona czynu zabronionego polegającego na wyrządzeniu znacznej szkody majątkowej, poprzez nadużycie udzielonych uprawnień lub niedopełnienie obowiązków przez osobę obowiązaną na podstawie przepisu ustawy, decyzji właściwego organu lub umowy do zajmowania się sprawami majątkowymi lub działalnością gospodarczą osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej (art. 296 kodeksu karnego).

Podstawowym warunkiem pociągnięcia do odpowiedzialności w opisanych sytuacjach jest jednak wyrządzenie szkody majątkowej, dlatego samo nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych nie jest samoistną przesłanką odpowiedzialności karnej, tak jak w przypadku ustawy o rachunkowości.

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych, biegłym rewidentem, prezesem zarządu Biura Rachunkowego Jurczyga sp. z o.o. w Pilchowicach