

Józef Pfaf

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ ZA WYKONANIE OBOWIĄZKÓW W ZAKRESIE RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

Ustawa o rachunkowości¹, normując zasady prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarcze, reguluje również obowiązki kierownika jednostki w tym zakresie, a także odpowiedzialność za realizację tych obowiązków w praktyce. Mówiąc o kierowniku jednostki, należy mieć na względzie szerokie znaczenie tego pojęcia.

Przez kierownika jednostki – rozumie się osobę lub organ jedno- lub wieloosobowy (zarząd), który – zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi jednostkę, statutem, umową lub na mocy prawa własności – jest uprawniony do zarządzania jednostką (z wyłączeniem pełnomocników przez nią ustanowionych). W przypadku spółki akcyjnej lub spółki z ograniczoną odpowiedzialnością kierownikiem jednostki jest zarząd powołany przez walne zgromadzenie, którego każdy członek (a nie tylko prezes) ma przypisane ustawą obowiązki i ponosi w tym zakresie odpowiedzialność. W przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej za kierownika jednostki uważa się: wspólników prowadzących sprawę spółki, w przypadku spółki partnerskiej, wspólników prowadzących sprawę spółki albo zarząd, a w odniesieniu do spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawę spółki. W przy-

¹ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości. (Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694).

padku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą (lub wykonującej wolny zawód) za kierownika jednostki uważa się tę osobę. Kierownikiem jednostki może być również likwidator lub syndyk.

Zarząd spółki kapitałowej powinien być świadom szerokiego zakresu pojęcia „rachunkowości”. Rachunkowość to nie tylko księgi rachunkowe, dokumenty i sprawozdania finansowe, z czym utożsamia się ją w potocznym znaczeniu.

Rachunkowość spółki obejmuje:

- przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie przez inwentaryzację rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- sporządzanie sprawozdań finansowych,
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,
- poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Za każdą z wymienionych części rachunkowości zarząd spółki ponosi odpowiedzialność. Co prawda ustawa daje możliwość częściowego przeniesienia tych obowiązków (i odpowiedzialności) na inne osoby, ale pod pewnymi rygorami, a mianowicie:

- określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą,
- przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być potwierdzone w formie pisemnej,
- kierownik spółki zawsze ponosi odpowiedzialność z tytułu nadzoru,
- w przypadku gdy zarząd jest wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.

1. Obowiązki zarządu w zakresie polityki rachunkowości

Polityka rachunkowości to przyjęte przez spółkę własne, szczegółowe rozwiązania (zasady, metody, procedury) w zakresie rachunkowości, zgodne z ogólnymi zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości.

Własna polityka rachunkowości powinna zawsze mieścić się w ramach ogólnych zasad rachunkowości, w praktyce przestrzegać i realizować te zasady. Chodzi w szczególności o:

- zasadę rzetelnego i jasnego obrazu,
- zasadę ciągłości,
- zasadę kontynuacji działania,
- zasadę memoriału,
- zasadę ostrożnej wyceny.

Zasada rzetelnego i jasnego obrazu zobowiązuje zarząd spółki do stosowania określonych ustawą zasad rachunkowości w taki sposób, aby rzetelnie i jasno przedstawiać swoją sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Zasada ciągłości nakazuje, aby przyjętą przez zarząd spółki politykę rachunkowości stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych), ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata, wynikające z nich informacje były porównywalne. Wykazane w księgach rachunkowych na dzień ich zamknięcia stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych.

Przy stosowaniu przyjętych zasad własnej polityki rachunkowości przyjmuje się założenie, zgodnie z **zasadą kontynuacji działania**, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w nie zmniejszonym znacząco zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, zarząd spółki uwzględnia wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż najbliższy rok od dnia bilansowego

Stosowanie **zasady memoriału** oznacza, że w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. W celu zaś zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego będą zaliczane koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Przy wycenie aktywów i pasywów oraz ustalaniu wyniku finansowego zarząd spółki powinien zwracać uwagę na realizację zasady ostrożnej wyceny, która nakazuje wyceniać poszczególne składniki aktywów i pasywów, wykorzystując ceny ich nabycia lub koszty ich wytworzenia, ale z zachowaniem zasady ostrożności. W szczególności należy w tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość (również wtedy, gdy jest on stratą), uwzględnić:

- zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych (umorzonych),
- tylko niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne,
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne,
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz ujemne skutki innych zdarzeń.

Zdarzenia powyższe należy uwzględnić także wtedy, gdy zostaną one ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych. Wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, jak też zysków i strat nadzwyczajnych, należy ustalać oddzielnie. Nie wolno kompensować ze sobą różnych wartości dotyczących rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi oraz zysków i strat nadzwyczajnych.

Zarząd spółki ustala w formie pisemnej i na bieżąco aktualizuje dokumentację przyjętej przez spółkę polityki rachunkowości (zasad rachunkowości).

Dokumentacja polityki rachunkowości powinna regulować takie zagadnienia, jak:

- 1) określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) określenie metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru,
- 3) określenie sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,

- b) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
 - c) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji,
- 4) organizację systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Ustawa zezwala kierownikowi jednostki przy opracowywaniu zasad polityki rachunkowości, w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości, a w przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego zarząd może wykorzystać Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

2. Obowiązki w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych

Księgi rachunkowe prowadzi się w siedzibie spółki. Jednostki posiadające oddziały mogą prowadzić księgi rachunkowe tych oddziałów albo w siedzibie spółki, albo w siedzibie oddziałów – decyzję w tym zakresie podejmuje zarząd.

Ustawa o rachunkowości dopuszcza możliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej poza siedzibą spółki (oddziału) w razie powierzenia ich prowadzenia osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce nie posiadającej osobowości prawnej, uprawnionej do świadczenia takich usług (tzw. biuro rachunkowe). W tym przypadku zarząd spółki jest zobowiązany powiadomić właściwy urząd skarbowy o miejscu prowadzenia ksiąg rachunkowych w terminie 15 dni od dnia wydania ksiąg poza siedzibę spółki oraz zapewnić dostępność ksiąg rachunkowych do badania przez upoważnione organy kontroli zewnętrznej w siedzibie spółki (oddziału).

Zarząd spółki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, podejmuje również decyzję o stosowaniu jednej z następujących metod prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla tych grup składników:

- ewidencję ilościowo-wartościową – w której dla każdego składnika ujmuje się obroty oraz stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych,
- ewidencję ilościową obrotów i stanów, prowadzoną dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych. Wartość stanu wycenia się wtedy przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonywane na podstawie danych rzeczywistych,
- ewidencję wartościową obrotów i stanów towarów oraz opakowań, prowadzoną dla punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, której przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu,
- odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników w drodze spisu z natury i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu nie później niż na dzień bilansowy.

Zarząd spółki odpowiada również za otwarcie i zamknięcie ksiąg rachunkowych w odpowiednich terminach. Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych spółki kontynuującej działalność powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy. Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe.

3. Obowiązki w zakresie sprawozdawczości finansowej

Zarząd spółki zapewnia sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego (ostatniego dnia roku obrotowego).

Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, stosując odpowiednio zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, ustalone w ramach własnej polityki rachunkowości.

Sprawozdanie finansowe składa się z:

- wprowadzenia do sprawozdania finansowego,
- bilansu,
- rachunku zysków i strat,
- dodatkowych informacji i objaśnień.

Sprawozdanie finansowe tych jednostek, które mają obowiązek corocznego badania, obejmuje ponadto:

- zestawienie zmian w kapitale własnym,
- rachunek przepływów pieniężnych.

Do rocznego sprawozdania finansowego zarząd dołącza sprawozdanie z działalności jednostki, którego obowiązek sporządzenia narzuca Kodeks spółek handlowych².

Sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności jednostki sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Dane liczbowe można wykazywać w zaokrągleniu do tysięcy PLN, jeżeli nie zniekształca to obrazu jednostki zawartego w sprawozdaniu finansowym oraz w sprawozdaniu z działalności. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane bardziej szczegółowo niż w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

Spółka, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, nie osiągnęła dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 50 osób,
- 2) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 2 mln EURO,
- 3) przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości 4 mln EURO może sporządzić sprawozdanie finansowe w formie uproszczonej, podając informacje oznaczone literami i cyframi rzymskimi. Dodatkową informację sporządza się w odpowiednio uproszczonej formie.

Sprawozdanie finansowe podpisuje (podając datę podpisu) osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych i wszyscy członkowie zarządu spółki. Podpisy składa się na każdym wzorze wchodzącym w skład sprawozdania, a więc na wprowadzeniu do sprawozdania, bilansie, rachunku zysków i strat, dodatkowych informacjach i objaśnieniach, zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Odmowa podpisu przez któregokolwiek członka zarządu wymaga pisemnego uzasadnienia dołączonego do sprawozdania finansowego.

² Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. (Dz.U. z 2002 r. Nr 94, poz. 1037).

4. Obowiązki zarządu w zakresie badania i ogłaszania sprawozdań finansowych

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.

Badaniu i ogłaszaniu podlegają roczne sprawozdania finansowe wszystkich spółek akcyjnych kontynuujących działalność i tych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdanie finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:

- a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2,5 mln EURO,
- c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 mln EURO.

W jednostkach sporządzających łączne sprawozdania finansowe, wyżej określone warunki stosuje się do łącznego rocznego sprawozdania finansowego. Badaniu podlegają również sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło ich połączenie.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości wyboru podmiotu uprawnionego do badania dokonuje organ zatwierdzający roczne sprawozdanie finansowe spółki (walne zgromadzenie akcjonariuszy, udziałowców), chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Pozostałe obowiązki w zakresie badania ciąży już na zarządzie.

Zarząd badanej spółki zawiera z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (biegłym rewidentem) umowę o badanie w terminie umożliwiającym mu udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych.

Zarząd udostępnia biegłemu rewidentowi: księgi rachunkowe oraz dokumenty stanowiące podstawę do dokonanych w nich zapisów oraz wszelkich innych dokumentów, jak również udziela wyczerpujących informacji, wyjaśnień i oświadczeń – niezbędnych biegłemu rewidentowi do wydania opinii o badanym sprawozdaniu finansowym.

Zarząd może także upoważnić biegłego rewidenta do uzyskania informacji związanych z przebiegiem badania od kontrahentów badanej jednostki, w tym także od banków i jej doradców prawnych.

Zarząd jednostki jest zobowiązany złożyć do ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski B” następujące elementy rocznego sprawozdania finansowego:

- wprowadzenie do sprawozdania finansowego,
- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- zestawienie zmian w kapitale własnym,
- rachunek przepływów pieniężnych,
- opinię biegłego rewidenta,
- odpis uchwały organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty.

Obowiązek ten zarząd powinien wypełnić w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

5. Obowiązki w zakresie udostępniania sprawozdań finansowych

Zarządy spółek akcyjnych oraz spółek z ograniczoną odpowiedzialnością są zobowiązane do udostępnienia akcjonariuszom (wspólnikom) rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności jednostki, a jeżeli sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania – także opinii wraz z raportem biegłego rewidenta – najpóźniej na 15 dni przed walnym zgromadzeniem wspólników (akcjonariuszy). Spółka akcyjna udostępnia ponadto akcjonariuszom sprawozdanie rady nadzorczej i komisji rewizyjnej.

Poza ogłoszeniem w „Monitorze Polskim B” swoich rocznych sprawozdań finansowych przez spółki podlegające obowiązkowi badania zarządy wszystkich spółek kapitałowych składają we właściwym rejestrze sądowym roczne sprawozdanie finansowe (opinię biegłego rewidenta, jeżeli podlegało ono badaniu), odpis uchwały organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a także sprawozdanie z działalności jednostki – w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego. Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostało zatwierdzone w terminie, należy je złożyć w sądzie w ciągu 15 dni po jego upływie.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³ zarząd powinien pamiętać o dodatkowym obowiązku przekazania do właściwego urzędu skarbowego zatwierdzonego sprawozdania finansowego (w przypadku obowiązku badania wraz z opinią i raportem z badania) oraz odpisu uchwały zatwierdzającej sprawozdanie w ciągu 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

6. Odpowiedzialność karna zarządu za naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości

Ustawa o rachunkowości, nakładając na zarząd spółki kapitałowej określone obowiązki, jednocześnie określa sankcje karne za zaniechanie lub niewywiązywanie się z tych obowiązków. I tak, kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza do:

- nieprowadzenia ksiąg rachunkowych,
 - prowadzenia ksiąg wbrew przepisom ustawy,
 - podawania w księgach rachunkowych nierzetelnych danych,
 - niesporządzenia sprawozdania finansowego,
 - sporządzenia sprawozdania finansowego niezgodnie z przepisami ustawy,
 - zawarcia w sprawozdaniu finansowym nierzetelnych danych,
- ten podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie.

Odpowiednie sankcje karne zawierają przepisy ustawy o rachunkowości także odnośnie do zaniedbywania obowiązków w zakresie badania i udostępniania rocznych sprawozdań finansowych. Karze grzywny albo karze ograniczenia wolności podlega ten, kto wbrew przepisom ustawy:

- nie poddaje rocznego sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta,
- nie udziela lub udziela informacji niezgodnych ze stanem faktycznym, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi albo nie dopuszcza go do pełnienia obowiązków,
- nie składa rocznego sprawozdania finansowego do ogłoszenia,
- nie składa rocznego sprawozdania finansowego lub sprawozdania z działalności jednostki we właściwym rejestrze sądowym,
- nie udostępnia sprawozdania finansowego i innych dokumentów wspólnikom (akcjonariuszom).

³ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

**SUMMARY OF ARTICLE „RESPONSIBILITIES OF THE BOARD
OF DIRECTORS IN CAPITAL COMPANY FOR PERFORMING THE DUTIES
IN THE FIELD OF ACCOUNTANCY”**

Summary

According to the Act of Accountancy the Board of Directors of capital company is responsible for performing the duties in the field of company's accountancy.

These duties deal in particular with defining the adopted accountancy rules (accountancy policy) in written form, bookkeeping, performing financial statements, presenting them to the co-partners (shareholders) and also auditing and announcing financial statement. In case of neglecting those duties the Act imposes penalties: fine, limitation of a range of liberties or imprisonment up to 2 years.