Ewolucja zakresu odpowiedzialności księgowych w Rosji

Joanna Koczar*

Streszczenie: *Cel* – Krytyczna analiza zakresu odpowiedzialności księgowych według rosyjskiego prawa gospodarczego.

Metodologia badania – Analiza literatury przedmiotu oraz aktów prawnych, analiza porównawcza, wnioskowanie logiczne.

Wynik – W artykule wskazano zakres odpowiedzialności księgowych za rachunkowość podmiotu gospodarczego oraz dokonano analizy najnowszych zmian prawa gospodarczego.

Oryginalność/wartość – Wykazanie zagrożeń wynikających ze zmian prawa gospodarczego.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność, księgowy, prawo bilansowe, prawo gospodarcze

Wprowadzenie

Na skutek globalizacji gospodarki i zmian politycznych, jakie miały miejsce w latach 90. XX wieku, w Rosji zaczęły kształtować się nowe warunki gospodarcze, co spowodowało konieczność zdefiniowania na nowo organizacyjno-prawnych form prowadzenia działalności gospodarczej, a co za tym idzie – potrzebę zdefiniowania lub zredefiniowania wielu pojęć związanych z działalnością gospodarczą. W konsekwencji rozpoczął się proces reformowania szeroko pojętego prawa gospodarczego, w tym prawa bilansowego. Szczęólnego znaczenia nabrało pojęcie odpowiedzialności, czyli moralnego lub prawnego obowiązku odpowiadania za swoje lub czyjeś czyny, lub przyjęcia na siebie obowiązku zadbania o kogoś lub o coś (*Słownik języka polskiego*). Powstanie nowych lub w części reaktywowanych po wielu latach nieobecności w życiu gospodarczym kraju form prowadzenia działalności gospodarczej spowodowało konieczność określenia relacji, zakresu obowiązków oraz odpowiedzialności właścicieli kapitału, kierowników podmiotów gospodarczych i głównych księgowych (księgowych).

W praktykę działalności gospodarczej jest niejako „wpisane” definiowanie odpowiedzialności nie w sferze norm moralnych, społecznych, lecz na poziomie prawa. W nowych warunkach należało szybko odpowiedzieć na pytanie: kto i za co ponosi odpowiedzialność,

* dr Joanna Koczar, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, e-mail: joanna.koczar@wp.pl.

czyli kto jest podmiotem, a co przedmiotem jego odpowiedzialności. Warto podkreślić, że ma to szczególne znaczenie wówczas, kiedy występuje niewystarczająca liczba lub całkowity brak dobrych wzorców pamięciowych, a taka sytuacja miała właśnie miejsce w Rosji. Przy braku takich wzorców postęp procesu instytucjonalizacji odpowiedzialności mógł być zbyt długotrwały. Trudno również było – bez określenia wymagań formalnych – założyć, że wszyscy uczestnicy procesu gospodarczego dobrowolnie przyjmą na siebie odpowiedzialność za decyzje, czynności czy zasoby w odpowiednim zakresie.

W procesie reformowania rosyjskiego prawa bilansowego i dostosowywania go do rozwiązań przyjętych na świecie określono odpowiedzialność księgowych i kierowników podmiotów gospodarczych za rachunkowość. Proces zmian prawa gospodarczego, w tym bilansowego, wciąż trwa. Rok 2017 przyniósł kolejne zmiany w tej dziedzinie.

Celem artykułu jest krytyczna analiza zakresu odpowiedzialności księgowych według przepisów rosyjskiego prawa gospodarczego. Przedmiotem badań była rosyjskojęzyczna literatura przedmiotu, rosyjskie prawo bilansowe oraz wybrane przepisy prawa gospodarczego obowiązujące w Rosji. Jako metody badawcze wykorzystano analizę porównawczą oraz wnioskowanie logiczne.

1. Odpowiedzialność księgowych w gospodarce centralnie sterowanej

W czasach ZSRR jedynym podmiotem podejmującym decyzje o inwestowaniu w różnych sferach działalności gospodarczej było państwo (Мезенцева, Немцова, 1998, s. 95). Jako właściciel było ono głównym odbiorcą informacji z systemów rachunkowości poszczególnych podmiotów gospodarczych. W tamtym okresie odpowiedzialność za rachunkowość definiowały różne akty prawne, takie jak na przykład: standard dotyczący sprawozdań księgowych i bilansów (Положение, 1979), dokument dotyczący podjęcia działań mających na celu doskonalenie organizacji rachunkowości (Постановление, 1980), czy standard o głównych księgowych (Положение, 1980). Analiza tych dokumentów wskazuje, że główny ciężar odpowiedzialności za rachunkowość spoczywał na głównym księgowym, a nie na kierowniku podmiotu gospodarczego.

Zgodnie z ówczesną konstrukcją prawa główny księgowy, na równi z kierownikiem podmiotu gospodarczego, odpowiadał za świadome przedstawienie nieprawidłowych informacji sprawozdawczych oraz sfałszowanie wyceny poszczególnych pozycji bilansowych, jak również za nieterminowe przedstawienie kwartalnych i rocznych sprawozdań (Положение, 1979, pkt 5.53).

Pozornym celem wprowadzenia w 1980 roku drugiego z wymienionych aktów prawnych (Постановление, 1980) było zainicjowanie procesu doskonalenia rachunkowości. Analiza treści tego dokumentu prowadzi jednak do wniosku, że głównym celem ustawodawcy była rozbudowa kontrolnej funkcji rachunkowości, a co za tym idzie – zwiększenie kontroli nad państwowym majątkiem. Księgowych i kierowników podmiotów obarczono współodpowiedzialnością za wyznaczenie i ograniczenie liczby osób mających prawo podpisywania

dokumentów dotyczących rozchodu szczególnie cennych i deficytowych materiałów oraz wykazów samych materiałów zaliczanych do tych kategorii (Постановление, 1980, pkt 3).

Warto podkreślić, że znakiem czasu jest fakt, że kierownik podmiotu i główny księgowy byli wybierani i zwalniani ze stanowisk przez ten sam nadrzędny organ (Положение, 1980, pkt 3). Tak wyznaczony księgowy bezpośrednio podlegał kierownictwu podmiotu, ale w zakresie organizacji rachunkowości, sporządzania sprawozdań, zakresu i metodyki sprawowania kontroli podlegał głównemu księgowemu nadrzędnego organu. Podstawowym zadaniem głównego księgowego w jednostce było zorganizowanie rachunkowości w taki sposób, aby umożliwiała ona kontrolę nad racjonalnym i oszczędnym wykorzystaniem wszelkich zasobów oraz ochronę „socjalistycznej własności” (Положение, 1980, pkt 2). Przywoływany akt prawny szczegółowo specyfikował obowiązki i prawa głównych księgowych oraz zakres ich odpowiedzialności za rachunkowość. Ponadto wskazywał inne osoby, którym mogła być przekazana odpowiedzialność za określone czynności z zakresu rachunkowości.

Zgodnie z prawem obowiązującym w tamtym okresie główny księgowy osobiście odpowiadał za:

- nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych skutkujące zaniedbaniami i fałszowaniem sprawozdawczości, a także za sporządzanie przez służby finansowo-księgowe nierzetelnych sprawozdań,
- wystawianie dokumentów i realizację na ich podstawie operacji gospodarczych sprzecznych z obowiązującymi zasadami przyjmowania, przechowywania i rozchodowania środków pieniężnych, zapasów i innych cennych dóbr,
- nieterminowe i nieprawidłowe uzgadnianie sald kont bankowych oraz rozrachunków z dostawcami i odbiorcami,
- naruszanie zasad spisywania ubytków, nieściągalnych należności i innych strat,
- nieterminowe przeprowadzanie kontroli w podległych podmiotach,
- naruszanie zasad zawartych w standardach i instrukcjach dotyczących organizacji rachunkowości.

Główny księgowy i kierownik podmiotu gospodarczego byli współodpowiedzialni za:

- naruszanie zasad i standardów dotyczących działalności gospodarczej i finansowej,
- nieterminowe odzyskiwanie należności pieniężnych od dłużników na podstawie postanowień komitetów kontroli państwowej,
- naruszanie terminów składania kwartalnych i rocznych sprawozdań księgowych, w tym bilansów odpowiednim organom.

Ponadto główny księgowy określał zakres obowiązków podwładnych, a także kontrolował ich wykonanie (Положение, 1980, pkt 16). Za zaniedbania groziła mu odpowiedzialność dyscyplinarna, nakładana przez nadrzędny organ, jak również odpowiedzialność materialna i karna. Główny księgowy był również odpowiedzialny za przyjmowanie dokumentów zgodnych z wymogami prawa. Miał też obowiązek zwracania na piśmie uwagi kierownikowi jednostki w przypadkach gdy kierownik podejmował sprzeczne z prawem decyzje dotyczące operacji gospodarczych. Od poniesienia odpowiedzialności za takie decyzje kierownika uwalniało księgowego dopiero powtórne, pisemne polecenie kierownika dotyczące danego

przypadku. Warto też zwrócić uwagę, że kwestie sporne między głównym księgowym a kierownikiem rozstrzygał organ nadrzędny. Jeżeli wziąć pod uwagę, że główny księgowy miał również prawo żądać od kierownictwa podwyższenia efektywności wykorzystania państwowych środków, to z perspektywy czasu widać, że główny księgowy nie był **wykonawcą** poleceń kierownika podmiotu, lecz **kontrolerem** jego pracy. Można stwierdzić, że przepisy z jednej strony nakładały na głównego księgowego dużą odpowiedzialność z rachunkowość podmiotu, a z drugiej – stanowiły swoisty rodzaj polisy ubezpieczeniowej, chroniącej księgowego przed kierownikiem podmiotu (nie dotyczyło to jednak ponoszenia odpowiedzialności materialnej czy karnej). Przepisy prawa mówiły o tym, że kierownicy jednostek nie mogą przeszkadzać głównym księgowym w wykonywaniu obowiązków zgodnie z przepisami oraz prześladować ich za to.

Warto dodać, że w podmiotach, w których wyjątkowo nie istniało stanowisko głównego księgowego, wszystkie obowiązki oraz prawa przechodziły na tzw. starszego księgowego (czyli na osobę wykonującą *de facto* obowiązki głównego księgowego).

Podsumowując, należy podkreślić, że w okresie gospodarki centralnie sterowanej główny księgowy był obciążony dużą odpowiedzialnością za określone przez przepisy elementy rachunkowości, a dodatkowo – jego rolą było kontrolowanie kierownika podmiotu. Zarówno główny księgowy, jak i kierownik odpowiadali przed organami nadrzędnymi, reprezentującymi państwo, czyli właściciela przedsiębiorstwa. Jak podkreśla się w rosyjskojęzycznej literaturze, zawód księgowego nie cieszył się w tamtych czasach szacunkiem¹.

2. Zakres odpowiedzialności księgowych w gospodarce rynkowej

Na skutek zmian politycznych, gospodarczych i społecznych, które umożliwiły prowadzenie działalności gospodarczej w różnych formach organizacyjno-prawnych, na własne ryzyko i pod warunkiem przyjęcia materialnej odpowiedzialności za tę działalność, państwo rosyjskie przestało być jedynym właścicielem i głównym odbiorcą informacji z rachunkowości podmiotów gospodarczych. Prowadzenie działalności gospodarczej przez prywatnych przedsiębiorców stało się możliwe dzięki wprowadzanym ewolucyjnie zmianom prawa gospodarczego. Jako jedno z pierwszych pojawiło się prawo o przedsiębiorstwach i działalności gospodarczej (Закон, 1990). Wprowadziło ono zasadę określania praw i obowiązków stron, w tym ich materialnej odpowiedzialności w umowach, co uporządkowało stosunki między właścicielami i kierownikami podmiotów gospodarczych. Ponieważ zmiany w otoczeniu społeczno-kulturowym mają wpływ na rozwój rachunkowości (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 51–52), konsekwencją było rozpoczęcie w Rosji od 1992 roku procesu dostosowywania prawa bilansowego do nowych warunków gospodarczych, do których nie przystawały wcześniejsze regulacje. Nie chodziło przy tym tylko o dostosowanie prawa do nowych warunków, ale o dostosowanie go, jak podkreśla się w rosyjskojęzycznej literaturze, do

¹ Trudno się temu dziwić, ponieważ z przeprowadzonych wywiadów wynika, że księgowy często był postrzegany jako osoba, która może zadenuncjować lub rzeczywiście donosi na przełożonego „wyższej władzy”.

rozwiązań przyjętych na świecie. Nowe warunki stworzyły również przesłanki do rozwoju teorii rachunkowości, która w ZSRR, jak wskazują niektóre źródła, praktycznie przestała istnieć w latach 50. XX wieku (Соколов, Соколов, 2011, s. 205–215). Zmian wymagała zarówno konstrukcja prawa bilansowego (szerzej: Koczar, 2011, s. 93–94), jak i określone pojęcia i ich definicje. Sprecyzowanie odpowiedzialności za rachunkowość podmiotu gospodarczego stało się jednym z istotniejszych pojęć, wymagających nowego uregulowania.

Krokiem milowym w tej dziedzinie stał się wydany w 1992 roku standard o rachunkowości i sprawozdawczości (Положение, 1992), który zastąpił radzieckie prawo bilansowe i określił podstawowe zasady prowadzenia rachunkowości w podmiotach gospodarczych, niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej oraz własności kapitału, jak również ukształtował nowe ramy odpowiedzialności za rachunkowość podmiotu gospodarczego. Odpowiedzialność ta spoczęła na kierowniku podmiotu gospodarczego. Wprowadzono zasadę podległości księgowego w stosunku do kierownika, co miało być swoistą „zachętą” do wybierania na stanowiska głównych księgowych osób o odpowiednim doświadczeniu i kwalifikacjach², przy czym odpowiedzialność kierownika podmiotu za rachunkowość określono w sposób bardzo ogólny, natomiast odpowiedzialność głównego księgowego – dość precyzyjnie.

W warunkach rosyjskich proces reformowania prawa gospodarczego wciąż trwa. Jednak można wątpić, czy obecnie jest to reformowanie, mające na celu poprawę funkcjonowania systemu rachunkowości, czy też sterowanie mające na celu ponowne dostosowanie go do potrzeb państwa (por. Koczar, 2015).

Chcąc podsumować zmiany, jakie zaszły w Rosji od lat 90. XX wieku do końca 2016 roku, można stwierdzić, że od 1998 roku za organizację rachunkowości ponosi odpowiedzialność kierownik podmiotu gospodarczego (na podstawie: Положение, 1998), podobnie jak za prowadzenie ksiąg rachunkowych (Федеральный закон, 2011, art. 7, pkt 1). Może on prowadzić księgi samodzielnie, pod warunkiem, że dany podmiot jest zaliczany do sektora MSP albo stosuje uproszczone zasady rachunkowości. Może również przekazać prowadzenie ksiąg zewnętrznemu podmiotowi (outsourcing), wyspecjalizowanemu w tej dziedzinie. W innych przypadkach kierownik zatrudnia głównego księgowego lub inną osobę o wymaganych kompetencjach. Obowiązki głównego księgowego obejmują wówczas:

- sformalizowanie polityki rachunkowości podmiotu,
- prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- przedstawienie sprawozdania finansowego centralnym organom nadzoru,
- kontrolę nad operacjami gospodarczymi.

Obecnie, zgodnie z etapowo wprowadzanymi zmianami, w rosyjskim prawie o rachunkowości pozostał jedynie zapis o odpowiedzialności księgowego za sporządzanie sprawozdawczości finansowej oraz kontrolę nad prowadzeniem dokumentacji księgowej, kiedy bieżącym sporządzaniem dokumentacji księgowej zajmuje się inny pracownik. Rolą głównego księgo-

² Należy przy tym podkreślić, że od tej pory kierownik podmiotu miał prawo zatrudniania i zwalniania głównego księgowego. Mógł również skorzystać z możliwości, jakie daje outsourcing rachunkowości, przekazać prowadzenie ksiąg rachunkowych tzw. scentralizowanej księgowości (istniejącej w danej strukturze, grupie podmiotów) lub też samodzielnie prowadzić księgi rachunkowe.

wego pozostaje wówczas kontrolowanie, czy pracownik ten wykonuje obowiązki wynikające z umowy o pracę, w szczególności:

- prowadzenie ewidencji księgowej na podstawie prawidłowych dokumentów księgowych (zgodnie ze wzorami),
- organizacja i przeprowadzenie inwentaryzacji,
- terminowe przekazywanie dokumentacji organom kontrolującym,
- terminowe przekazywanie płatności podatkowych, w tym zaliczkowych,
- przygotowywanie i przekazywanie organom nadzoru dokumentów dotyczących funduszy pozabudżetowych.

Głównego księgowego przed odpowiedzialnością za niewykonanie wymienionych czynności przez pracownika chroni umieszczenie ich w umowie o pracę. Rosyjskie prawo bilansowe nie precyzuje jednak kar za przewinienia związane z niewykonaniem obowiązków. Odwołuje się w tym zakresie do kodeksu pracy, zgodnie z którym główny księgowy może zostać ukarany upomnieniem, naganą ustną lub pisemną, jak również zostać dyscyplinarnie zwolniony z pracy. Ponadto może zostać pociągnięty do odpowiedzialności materialnej, jeżeli w ramach wykonywanych obowiązków przyczyni się do uszczerbku w majątku podmiotu.

Konstrukcja rosyjskiego prawa gospodarczego umożliwia obciążenie odpowiedzialnością zarówno głównego księgowego, jak i każdej innej osoby wykonującej czynności księgowe, jeśli w jednostce nie ma stanowiska głównego księgowego. Odpowiedzialność tę mogą egzekwować zarówno kierownik podmiotu, jak również organy państwowe, a może ona przybierać formy od administracyjnej do karnej. Przykładowo odpowiedzialność karna grozi głównemu księgowemu, jeżeli dany podmiot dąży do niepłacenia podatków (par. 199 Kodeksu karnego Federacji Rosyjskiej). W związku z tym księgowemu może grozić mandat, areszt lub pozbawienie wolności, zwłaszcza gdy manipulacje finansowe mają znaczne rozmiary i powstają w porozumieniu z kierownikiem podmiotu. Obecnie w praktyce sądowej księgowi rzadko występują w sprawach jako oskarżeni, częściej są świadkami. Jednak problemy związane z tzw. jednodniowymi firmami i uszczuplaniem wpływów z tytułu podatków mogą ten trend odwrócić.

Świadczy o tym zmiana wprowadzona od lipca 2017 roku w przepisach prawa gospodarczego, zgodnie z którą główny księgowy ponosi obecnie subsydiarną odpowiedzialność z kierownikiem podmiotu w przypadku bankructwa podmiotu gospodarczego, ponieważ obecnie stanowisko głównego księgowego zostało sklasyfikowane jako „organ nadzoru”³. Okres, który upłynął od momentu wprowadzenia zmian w przepisach, jest zbyt krótki, aby ocenić, na ile w praktyce ta zmiana przepisów rzeczywiście będzie wykorzystywana. Można jednak stwierdzić, że powrót do obciążania odpowiedzialnością zatrudnionego pracownika na równi z kierownikiem budzi niepokój i stanowi „zwrot” na drodze reform prawa w kierunku obciążania odpowiedzialnością podwładnego zamiast decydenta.

³ Wprowadzone rozwiązanie przypomina w pewnym sensie model obowiązujący w poprzednim systemie gospodarczym. Wieloletnie studia literatury i zmian przepisów prawa gospodarczego w krajach Europy Wschodniej pozwalają stwierdzić, że nie budzi zdziwienia wprowadzenie podobnych przepisów na Białorusi, niejako „w ślad” za rozwiązaniami przyjętymi w Federacji Rosyjskiej.

Uwagi końcowe

Rozpoczęty w Rosji na początku lat 90. XX wieku proces zmian prawa bilansowego doprowadził w 2013 roku do ukonstytuowania się nowych zasad odpowiedzialności kierowników podmiotów gospodarczych i głównych księgowych (księgowych) za poszczególne elementy procesu informacyjnego rachunkowości w podmiocie gospodarczym. Przesunięcie ciężaru odpowiedzialności z księgowych na decydentów stanowiło (stanowi) znaczącą różnicę w stosunku do rozwiązań z czasów centralnie planowanej gospodarki i pozwala stwierdzić, że rozwiązania przyjęte w prawie bilansowym są w tym zakresie zasadniczo zgodne z rozwiązaniami przyjętymi na świecie.

Ostatnie zmiany (2017 r.) w zakresie prawa bilansowego dotyczące odpowiedzialności księgowych są nieznaczne. Jednak wynikające z innych przepisów prawa gospodarczego zmiany, takie jak subsydiarna odpowiedzialność księgowych za zadłużenie w przypadku bankructwa firmy, stanowią poważny problem.

Przeczy to przyjętemu powszechnie na świecie założeniu, że księgowy jest wykonawcą poleceń kierownictwa podmiotu, i jest krokiem wstecz na drodze zmian prawa gospodarczego w odniesieniu do zawodu księgowego. Jeżeli przyjąć założenie, że prawo bilansowe stanowi część szeroko rozumianego prawa gospodarczego, można uznać, że wprowadzone rozwiązania przeczą deklarowanej chęci zbliżenia rosyjskich przepisów do rozwiązań przyjętych na świecie.

Literatura

- Федеральный закон о бухгалтерском учете от 21 ноября 1996 № 129.
 Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ о бухгалтерском учете.
 Hendriksen, E.A., van Breda, M.F., (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN.
 Koczar, J. (2012). Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 255, 92–108.
 Koczar, J. (2015). Odpowiedzialność księgowych za rachunkowość podmiotu gospodarczego w świetle zmian rosyjskiego prawa bilansowego. W: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i regulacyjne*, red. B. Micherda. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
 Комментарий Министерства Финансов Российской Федерации к Положению о бухгалтерском учёте и отчётности, от 20.03.92, № 10.
 Мезенцева Е.С., Немцова Е.С. (1998). Гармонизация системы бухгалтерского учёта в соответствии с Международными Стандартами Бухгалтерской Отчётности. Ставрополь: Северо-Кавказский Государственный Технический Университет.
 Положение о бухгалтерских отчётах и балансах от 29.06.79 № 633.
 Положение о главных бухгалтерях, утверждено Постановлением Совета Министров СССР от 24 января 1980 г. № 59.
 Положение о бухгалтерском учёте и отчётности, от 20.03.92, № 10.
 Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации от 29.07.98 № 34Н.

Постановление Совмина СССР от 24.01.80 № 59 о мерах по совершенствованию организации бухгалтерского учёта и повышении его роли в рациональном и экономическом использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Słownik języka polskiego PWN. Pobrano z: www.sjp.pwn.pl.

Соколов, Я.В., Соколов, В.Я. (2011). История бухгалтерского учета. Москва: Магистр, Инфра.

Закон РСФСР от 25.12.90 № 445-1 о предприятиях и предпринимательской деятельности.

EVOLUTION OF THE ACCOUNTANTS' SCOPE OF LIABILITY IN RUSSIA

Abstract: *Purpose* – Critical analysis of the scope of accountants' liability in the Russian commercial law.

Research methodology – Analysis of the literature on the subject and legal acts, comparative analysis, logical reasoning.

Findings – Article describes the scope of accountants' liability for the accounting of a business entity and analyses the latest changes to the commercial law.

Originality/value – Identification of the threats arising from changes to the commercial law.

Keywords: liability, accountant, accounting law, commercial law

Cytowanie

Koczar, J. (2018). Ewolucja zakresu odpowiedzialności księgowych w Rosji. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (94/1), 319–326. DOI: 10.18276/frfu.2018.94/1-28.