

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects	130
Marcin Czczyński , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Anna Kasperowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ODPOWIEDZIALNOŚĆ W ZAWODZIE KSIĘGOWEGO

Streszczenie: W artykule zaprezentowano pojęcie odpowiedzialności w zawodzie księgowego jako relację wieloczołową. Opisano ją w aspekcie *ex ante* oraz *ex post*, a także jako wewnętrzną i zewnętrzną. Skupiono się na uporządkowaniu zakresu odpowiedzialności wynikającej z przepisów ustawy o rachunkowości, ustawy karnej skarbowej, Kodeksu pracy oraz Kodeksu cywilnego. Podjęto również temat konieczności jej podejmowania jako odpowiedzialności wewnętrznej.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność, zawód księgowego.

1. Wstęp

Obecnie, w czasach przeobrażeń społeczno-ekonomicznych, można zauważyć coraz mniejszą skłonność do podejmowania odpowiedzialności. Odpowiedzialności rozumianej nie tylko jako ponoszenie negatywnych konsekwencji działań (poddanie się karze), ale też jako chęć jej podejmowania. Unikanie brania na siebie odpowiedzialności można również zauważyć w sferze zawodowej, czemu sprzyjają szybkie zmiany rzeczywistości gospodarczej. W niestabilnych warunkach gospodarczych, szczególnie w dobie kryzysu gospodarczego, trudno sformułować zakres odpowiedzialności grup zawodowych i poszczególnych pracowników. W czasach wąskich specjalizacji zawodowych wydawałoby się, że przedmiot odpowiedzialności zawodowej powinien być ściśle określony. Jednak w praktyce dochodzi często do rozmywania odpowiedzialności. Sytuacja taka jest następstwem wadliwie opisanych zakresów obowiązków, występowania wielu możliwości wyborów w zakresie przedmiotu odpowiedzialności oraz – w warunkach polskich – również historycznych uwarunkowań. Taka sytuacja dotyczy również zawodu księgowego, który jako zawód zaufania społecznego nie powinien poddawać się dewaluacji. Podstawowym środkiem zaradczym na deficyt podejmowanej odpowiedzialności w tym zawodzie jest Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości, w którym sformułowano zasady etycznego wykonywania zawodu. Między innymi sformułowano zasadę odpowiedzialności zawodowej, której realizacja jest ściśle związana z dwoma innymi zasadami: kompetencji zawodowych oraz niezależności zawodowej.

Polskie prawo bilansowe (jak również Międzynarodowe Standardy Rachunkowości) charakteryzuje się stosunkowo dużą elastycznością. Daje jednostce w wielu miejscach możliwości wyboru na przykład modelu wyceny czy też sposobów prezentacji wybranych transakcji. W ramach polityki rachunkowości księgowi są zobowiązani, na podstawie osądu, dokonać wyboru pomiędzy alternatywnymi rozwiązaniami. Decyzje te często mają charakter strategiczny. Konieczność dokonywania wyborów zmusza księgowych do podejmowania odpowiedzialności za własne decyzje i uniemożliwia „schowanie się” za przepisami prawa. W polskich warunkach niechęć do podejmowania odpowiedzialności wynika również z historycznych uwarunkowań – zniewolenia w okresie socjalizmu. Wpływ tego reżimu na postawę społeczną Polaków można zauważyć nawet obecnie [Wnuk-Lipiński, tygodnik2003-2007.onet...].

Słowo „odpowiedzialność” w literaturze przedmiotu jest używane bardzo często, ale nie ma jednoznacznego opisu tego pojęcia, które ze swej natury jest złożone i używane w różnych kontekstach, głównie w celu rozliczania pracowników z nałożonych obowiązków. Taką odpowiedzialność H. Jonas [1996, s. 167-173] nazywa odpowiedzialnością formalną dla odróżnienia od odpowiedzialności materialnej. Ta pierwsza nastawiona jest na rozliczanie z postępowania i jego skutków w perspektywie *ex post*. Takie stanowisko dominuje w podejściu tradycyjnym, którego źródło stanowi system prawny. Druga jest nakierowana na przyszłość, na podejmowanie odpowiedzialności za sprawę, która znajduje się w zasięgu mocy podmiotu odpowiedzialności. Jest to odpowiedzialność w dwojakim sensie: bycia odpowiedzialnym za coś, co zostało powierzone podmiotowi, oraz uczuciowego zaangażowania – „poczucie bycia odpowiedzialnym”.

Odpowiedzialność formalna w zawodzie księgowego została sformalizowana w różnych aktach prawnych. Przepisy z tego zakresu są rozproszone w różnych kodeksach i ustawach. Podejmowanie odpowiedzialności materialnej jako osobistego zaangażowania w warunkach polskich stwarza utrudnienia.

Opracowanie ma na celu zaprezentowanie pojęcia odpowiedzialności w zawodzie księgowego jako wieloelementowej relacji w perspektywie *ex post* oraz wskazanie konieczności podejmowania odpowiedzialności *ex ante*, ze szczególnym uwzględnieniem historycznych uwarunkowań ograniczających jej podejmowanie w warunkach polskich.

2. Warunki zaistnienia odpowiedzialności

Według R. Ingardena [2004, s. 167] podstawowym warunkiem odpowiedzialności jest istnienie wartości oraz ich wzajemnych związków. Odpowiedzialność ma szansę zaistnienia tylko wtedy, gdy w świecie znajdują się zróżnicowane wartości wzajemnie ze sobą powiązane (pozytywne i negatywne) i podmiot ma możliwość wyboru pomiędzy nimi.

Podmiotem odpowiedzialności może być człowiek, który jest **wolny** w decyzji i czynie, ma zdolności **zrozumienia** sytuacji oraz **przewidywania** skutków działań. Zatem podmiot odpowiedzialności dysponuje wiedzą i umiejętnościami pozwalającymi zrozumieć zaistniałą sytuację, a wiedza ta pozwala zidentyfikować istniejące uwarunkowania wartości wynikające z przeszłości oraz przewidywać następstwa własnych działań w przyszłości. Przy czym nie wystarczy tylko przewidzieć skutki własnych działań, ale równie ważna jest umiejętność ich oceny – wartościowania. Wolność i przewidywalność podlegają wzajemnym ograniczeniom, muszą być zrównoważone i wyśrodkowane.

Warto również zwrócić uwagę na inną cechę wolności, którą podkreśla R. Tokarczyk [2005, s. 280]. Mianowicie im więcej podmiot odpowiedzialności ma możliwości wyboru, tym trudniej określić jego odpowiedzialność. Zatem, z drugiej strony, można stwierdzić, że łatwiej jest skonkretyzować mniejszą odpowiedzialność, ponieważ alternatywnych działań istnieje zdecydowanie mniej. W związku z tym im więcej podmiot odpowiedzialności ma wolności wyboru, tym cięższa na nim odpowiedzialność staje się bardziej rozmyta. Im mniej możliwości wyboru, tym bardziej skonkretyzowana odpowiedzialność; im więcej możliwości wyboru, tym trudniej sprecyzować zakres odpowiedzialności. Paradoksalnie im bardziej człowiek jest wolny, tym trudniej sformułować zakres odpowiedzialności i tym większe są możliwości uchylania się przed nią.

Twórcy Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości umieścili w nim na pierwszym miejscu zasadę kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy, a na drugim zasadę niezależności zawodowej [Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości 2007]. Posiadanie kompetencji zawodowych, rozumianych jako synteza wiedzy teoretycznej i doświadczenia zawodowego, jest nieodzowne w tym zawodzie. Zasadę niezależności zawodowej wymienia się jako warunek profesjonalnego wykonywania czynności księgowych, wspomagających zarządzanie, rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne. Niezależność ta powinna być rozumiana jako zachowanie postawy niepoddawania się jakimkolwiek wpływom, które mogłyby zagrozić etycznemu i profesjonalnemu wykonywaniu czynności zawodowych. Razem wymienione zasady stanowią podstawę – warunki zaistnienia odpowiedzialności zawodowej w rachunkowości.

3. Odpowiedzialność jako wieloelementowa relacja

Trudno jednoznacznie zdefiniować pojęcie odpowiedzialności. W dostępnych słownikach podaje się definicje, które tylko ogólnie opisują odpowiedzialność. Nie oddają jej istoty ani skomplikowanych powiązań między jej elementami. Właściwy poziom szczegółowości wykazuje opis A. Jedynek, która traktuje odpowiedzialność jako wieloelementową relację, na którą składają się [Jedynek 2008, s. 12]:

- podmiot – czyli ktoś, kto podejmuje odpowiedzialność,
- przedmiot – czyli stan rzeczy, za który podmiot jest odpowiedzialny,

- instancja rozliczająca – gdy jest tożsama z podmiotem, mamy do czynienia z odpowiedzialnością wewnętrzną, gdy nie jest tożsama z odpowiedzialnością zewnętrzną,
- podstawa rozliczenia – zwykle przyjęte normy prawne, obyczajowe, zawodowe (w przypadku odpowiedzialności zewnętrznej), wewnętrzny imperatyw (w przypadku odpowiedzialności wewnętrznej),
- ewentualny poszkodowany,
- sposób rozliczania za niewywiązanie się z podjętej odpowiedzialności.

Autorka wymienia aż sześć elementów relacji, przy czym zaznacza, że nie jest pewna, czy wszystkie człony zostały przez nią wymienione.

Najczęściej przyjmuje się, że podmiotem odpowiedzialności musi być człowiek. Czasami jednak nie jest to oczywiste. Na przykład za złe wyniki finansowe w jednostce gospodarczej obarcza się odpowiedzialnością kryzys ekonomiczny. Przyjęcie takiego założenia może powodować zaniechanie poszukiwań podmiotu odpowiedzialnego za złe wyniki.

Przedmiot odpowiedzialności powinien zostać wyznaczony jako stan rzeczy, a nie jako obiekt. Z reguły podmiot jest odpowiedzialny za pożądaný stan rzeczy, w przypadku gdy taki stan rzeczy nie zaistnieje podmiot staje się odpowiedzialny za jego niewystąpienie. Zatem składnik wartościujący odpowiedzialność zmienia się na przeciwny. W związku z takim rozumowaniem można przyjąć, że odpowiedzialność przed zaistnieniem niepożądanych stanów rzeczy ma charakter dodatni, natomiast już po ich wystąpieniu ocenia się taki stan rzeczy ujemnie – jako przeciwieństwo odpowiedzialności przed zajściem niepożądanych skutków. W sytuacji gdy pożądaný stan rzeczy został osiągnięty, czyli gdy podmiot wywiązał się z odpowiedzialności *ex ante*, nie powstaje odpowiedzialność *ex post*.

Ważną kwestią jest również określenie momentu, w którym zaczyna się przyjmować odpowiedzialność *ex post*. W którym momencie następuje przejście z odpowiedzialności *ex ante* na *ex post*? Na pewno niezbędne jest zakończenia działania, ale dodatkowo należy zostawić jeszcze czas na dokonanie oceny tego działania. Sprawa jeszcze bardziej może się komplikować, kiedy podmiot ma do czynienia nie z jedną instancją rozliczającą, lecz z kilkoma.

Instancja rozliczająca podmiot z podjętej odpowiedzialności może mieć charakter zewnętrzny, ale również może być tożsama z podmiotem (wewnętrzna). Do wewnętrznych należą normy prawne, moralne, obyczajowe, natomiast wewnętrzna wynika z wewnętrznego imperatywu, na przykład z pragnienia postępowania w myśl przyjętych norm zawodowych. Instancja ma ścisły związek z podstawą rozliczania, ponieważ rozliczanie w pierwszym przypadku odbywa się na gruncie przyjętych norm. Gdy mamy natomiast do czynienia z instancją wewnętrzną, to podstawa rozliczenia jest ustalana przez sam podmiot odpowiedzialności.

Poszkodowany jako element relacji odpowiedzialności występuje wtedy, gdy nastąpi niedopełnienie odpowiedzialności.

Rozliczenie odpowiedzialności składa się z dwóch etapów [Jedynak 2008, s. 36]:

- ustalenia sprawstwa, skutków działania i ewentualnie motywów,
- udzielenia absolutorium w sytuacji, gdy podmiot wywiązał się z odpowiedzialności *ex ante* – czyli zyskał zasługę, lub wyznaczenie i zastosowanie sankcji w ramach odpowiedzialności *ex post*, gdy podmiot nie wywiązał się z odpowiedzialności.

Sposób rozliczenia jest ściśle związany z celem jego podjęcia. W filozofii prawa rozróżnia się następujące cele kary [Jedynak 2008, s. 37]:

- retribucja¹ – odpłata na rzecz społeczeństwa,
- prewencja ogólna – zniechęcenie innych do podejmowania podobnych działań,
- prewencja szczególna – zniechęcenie lub uniemożliwienie sprawcy dokonywania kolejnych analogicznych czynów,
- reedukacja.

Retrybucje można podzielić na tetyczną i aksjologiczną. W retribucji tetycznej najważniejsze jest, aby ten, kto szkodę wyrządził, poniósł za ten czyn karę. Związek kary z rodzajem szkody jest nieistotny. Taki sposób karania występował dawniej. Obecnie dominują kary, które mają na celu zadośćuczynienie, rekompensatę, dążące do wyrównania wyrządzonej szkody, czyli retribucja aksjologiczna. Wymienione cele rozliczenia nie wykluczają się wzajemnie, lecz wręcz przeciwnie – rozliczenie może być nastawione na więcej niż jeden cel. Można przyjąć, że retribucja jest przypadkiem prewencji zarówno szczególnej, jak i ogólnej. Ukaranie osoby za niewywiązanie się z podjętej odpowiedzialności ma za zadanie zniechęcić samego sprawcę, ale również innych potencjalnych sprawców do analogicznych zachowań. Surowość wyznaczonych sankcji zależy od [Jedynak 2008, s. 39]:

- celu ich zastosowania,
- rozmiaru szkód,
- możliwości rozliczeniowych sprawcy,
- możliwości instancji w zakresie egzekucji.

Według Ingardena ocenie podlegają najpierw skutki czynu, później sam czyn, następnie decyzja o podjęciu czynu, a dopiero na końcu sam podmiot. Obecnie występuje tendencja do oceny samego czynu, a nie osoby sprawcy.

Sankcje dzielimy na bierne i czynne oraz werbalne i pozawerbalne. Do biernych należą takie, które nie wymagają udziału sprawcy, poddaje się on biernie wyznaczonej karze. Czynne sankcje zmuszają sprawcę do czynnych zachowań. Przykładem sankcji biernej werbalnej jest nagana, a czynnej werbalnej – oficjalne przeprosiny. Sankcje bierne pozawerbalne to zwolnienie sprawcy z pracy, natomiast czynne pozawerbalne to odpracowanie szkody.

¹ Określenie pochodzi z języka łacińskiego *retribuere* – odwzajemnienie. W teorii prawa opisano teorie retributywne, uzasadniające ukaranie sprawcy przestępstwa za wyrządzone zło. Szerzej w: [Tokarczyk 2006, s. 385].

Niezwykle ważną kwestią w odpowiedzialności jest jej wewnętrzny aspekt. Podmiot, po pierwsze, dokonuje oceny swego czynu, przypisując mu odpowiednią według swojej oceny sankcję, a następnie analizuje, jaką zewnętrzną ma przysłać. Częsty konflikt w tych ocenach dotyczy przedmiotu odpowiedzialności, szczególnie gdy podmiot w ramach wewnętrznej odpowiedzialności nie brał pod uwagę zakresu obowiązków, który został uwzględniony w rozliczeniu odpowiedzialności *ex post*.

Szczególnym wzmocnieniem kary jest jej upublicznienie. Podanie kary do publicznej wiadomości może mieć wpływ na resztę zawodowego życia sprawcy.

4. Elementy relacji odpowiedzialności w zawodzie księgowego

Odpowiedzialność w zawodzie księgowego jest pojęciem wielowymiarowym. Można ją rozpatrywać z punktu widzenia:

- kierownika jednostki,
- pracownika zatrudnionego na podstawie umowy o pracę,
- pracownika zatrudnionego na etacie, który pisemnie wyraził zgodę na ponoszenie odpowiedzialności za prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- zewnętrznej firmy prowadzącej księgi rachunkowe na zlecenie.

Zasadniczo zgodnie z art. 4 ust. 5 Ustawy o rachunkowości (UoR) podmiotem odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków z zakresie rachunkowości w jednostce gospodarczej jest jej kierownik. Przy czym zgodnie z tym aktem prawnym przez kierownika rozumie się członka zarządu lub innego organu zarządzającego (rady nadzorczej, komisji rewizyjnej osób prawnych), a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę (art. 3 ust. 1 pkt 6 UoR) [Ustawa o rachunkowości 1994]. Za kierownika spółki uważa się także:

- wspólników prowadzących sprawę spółki w przypadku spółki jawnej i cywilnej,
- wspólników prowadzących sprawę spółki albo zarząd w spółce partnerskiej,
- komplementariuszy prowadzących sprawę spółki w spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej,
- osobę fizyczną prowadzącą indywidualnie działalność gospodarczą,
- osoby wykonujące wolne zawody,
- likwidatora, syndyka, zarządcę ustalonego w postępowaniu upadłościowym.

Kierownik jednostki ma prawo scedować w formie pisemnej tę odpowiedzialność na inną osobę. Mimo to nadal na nim spoczywa odpowiedzialność z tytułu nadzoru oraz za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury. Osoba przejmująca odpowiedzialność odpowiada jak sprawca za wykroczenia i przestępstwa skarbowe zgodnie z art. 9 par. 4 Kodeksu karnego skarbowego. Przejmującym odpowiedzialność może być księgowy zatrudniony na etacie bądź firma zewnętrzna świadcząca usługi w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W najtrudniejszej sytuacji ze względu na zachowanie zasady niezależności zawodowej jest księgowy zatrudniony na etacie, ponieważ w stosunkach służbowych podlega pracodawcy. Nie musi on jednak wykonywać poleceń niezgodnych z prawem. W celu ograniczenia swojej odpowiedzialności powinien zadbać o jak najbardziej szczegółowe opisanie zakresu swoich obowiązków. Może również dodać zastrzeżenie, że księgowania dokonywane wbrew jego zaleceniom wymagają polecenia służbowego w formie pisemnej wydanego przez zwierzchnika. W przypadku firmy świadczącej usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych najlepiej w umowie zastrzec, że wszystkie księgowania dokonywane są na podstawie dowodów księgowych dostarczanych przez podatnika. Warto też ustalić terminy dostarczania dokumentów, aby nie ponosić odpowiedzialności za nieterminowe ich rozliczanie.

Do określenia przedmiotu odpowiedzialności w zawodzie księgowego potrzebne są cztery następujące akty prawne:

- ustawa o rachunkowości,
- Kodeks karny skarbowy,
- Kodeks pracy,
- Kodeks cywilny.

W art. 4 ust. 5 UoR ustawodawca wymienił podmiot, a także przedmiot odpowiedzialności. Podmiotem, jak napisano wcześniej, jest kierownik lub/i osoba, która przejęła pisemnie odpowiedzialność za rachunkowość. Przedmiot został opisany jako „odpowiedzialność za rachunkowość”. Zgodnie z art. 4 ust. 3 UoR rachunkowość obejmuje:

- przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych,
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- sporządzanie sprawozdań finansowych,
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych,
- poddanie badaniu i ogłaszanie sprawozdań finansowych.

Oprócz tego zgodnie z art. 69 i 70 UoR sprawozdanie finansowe wraz z opinią biegłego rewidenta podlega również złożeniu we właściwym rejestrze sądowym.

Zatem zakres odpowiedzialności jest szeroki – od ustalenia polityki rachunkowości, poprzez prowadzenie ksiąg rachunkowych, inwentaryzację, sporządzanie sprawozdań finansowych po przechowywanie dokumentów i poddanie sprawozdań finansowych badaniu, ogłoszeniu i złożeniu. W ustawie o rachunkowości opisano odpowiedzialność karną w formie ponoszenia negatywnych konsekwencji za niedopełnienie obowiązków, które szczegółowo zostały wymienione w artykułach 77 i 79 UoR (tab. 1). Warto podkreślić, że zgodnie z ustawą o rachunkowości w zakresie odpowiedzialności nie ma ujętej odpowiedzialności za rozrachunki. Podobna sytuacja dotyczy sprawozdawczości sporządzanej na potrzeby ZUS i GUS. Zatem przejęcie jej przez księgowego wymaga dodatkowego ujęcia w zakresie obowiązków.

W Kodeksie karnym skarbowym odpowiedzialność księgowych w ogólnym ujęciu dotyczy:

- prowadzenia ksiąg,
- ustalania podstawy opodatkowania,
- terminowego składania deklaracji podatkowych.

Kodeks pracy definiuje odpowiedzialności pracowników w zakresie szkód wyrządzonych pracodawcy, powstałych z ich winy. Zapisy te dotyczą również księgowych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę.

Na mocy ustaleń Kodeksu cywilnego pracodawca ma prawo obciążyć karami umownymi księgowych za nieterminowe wykonanie płatności, złożenie deklaracji czy błędy w obliczeniach.

W tabeli 1 zaprezentowano cztery podstawy prawne odpowiedzialności wraz z ich zakresem w zawodzie księgowego.

Zgodnie z zasadą odpowiedzialności opisaną w Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości podmiot ponosi odpowiedzialność za terminowość, obiektywizm i wiarygodność przygotowanych i prezentowanych informacji z zakresu rachunkowości. Informacje muszą być wiarygodne, kompletne, zrozumiałe i istotne dla właściwej oceny zagadnienia, którego dotyczą.

Istnieje możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności przez kierownika jednostki z tytułu nadzoru i ewentualnie inwentaryzacji. Uwolnienie wymaga pisemnego oświadczenia i dołączenia go do sprawozdania. Może to mieć miejsce w przypadku objęcia stanowiska w ciągu trwania roku obrotowego. Analogiczna sytuacja dotyczy osób, które przyjęły w formie pisemnej odpowiedzialność za prowadzenie ksiąg w ciągu roku obrotowego.

W Kodeksie karnym skarbowym stwierdza się, że za przestępstwa i wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisów prawa, umowy, decyzji właściwego organu lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, prawnej albo jednostki nieposiadającej osobowości prawnej. Jest to tzw. klauzula odpowiedzialności zastępczej, która daje możliwość uznania za sprawcę nie tylko podatnika, płatnika, rezydenta, importera, ale również księgowego i kierownika jednostki.

Przestępstwo skarbowe to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Wykroczeniem skarbowym natomiast jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi. Kryterium rozróżniające przestępstwo od wykroczenia skarbowego dotyczy katalogu kar, środków karnych oraz środków zabezpieczających grożących za ich popełnienie. Główną różnicą między tymi dwoma typami czynów

Tabela 1. Podstawy prawne odpowiedzialności w zawodzie księgowego

Odpowiedzialność	Zakres	Podstawa prawna
W zakresie rachunkowości	<ul style="list-style-type: none"> nieprowadzenie ksiąg rachunkowych, prowadzenie ich wbrew przepisom ustawy lub podawanie w nich nierzetelnych danych, niesporządzenie sprawozdania finansowego, sporządzenie go niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcie w tym sprawozdaniu nierzetelnych danych; 	Ustawa o rachunkowości art. 77
	<ul style="list-style-type: none"> niepoddanie sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta, nieudzielanie lub udzielanie niezgodnych ze stanem faktycznym informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi oraz za niedopuszczenie go do pełnienia obowiązków, niezłożenie sprawozdania finansowego do ogłoszenia, niezłożenie sprawozdania finansowego lub z działalności we właściwym rejestrze sądowym, nieudostępnianie sprawozdania finansowego i innych dokumentów, prowadzenie działalności usługowej w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych bez wymaganych uprawnień, prowadzenie działalności usługowej w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych lub wykonywania czynności doradztwa podatkowego bez spełnienia obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia; 	Ustawa o rachunkowości art. 79
Karna skarbową	księgowi mogą ponosić odpowiedzialność karną skarbową za: <ul style="list-style-type: none"> uchylanie się od opodatkowania, nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania, nieskładanie deklaracji; 	Kodeks karny skarbowy art. 54, 56
	<ul style="list-style-type: none"> nieprowadzenie księgi, nieprzechowywanie księgi w miejscu wykonywania działalności lub w miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, przedstawicielstwo lub oddział, a jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biurowi rachunkowemu lub innemu uprawnionemu podmiotowi – w miejscu określonym w umowie z biurowi rachunkowym lub w miejscu wskazanym przez kierownika jednostki; 	Kodeks karny skarbowy art. 60
	<ul style="list-style-type: none"> nierzetelne prowadzenie księgi, wadliwe prowadzenie księgi; 	Kodeks karny skarbowy art. 61
Wynikająca z Kodeksu pracy	<ul style="list-style-type: none"> odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną pracodawcy na skutek niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych z winy pracownika; 	Kodeks pracy art. 114-122
Wynikająca z Kodeksu cywilnego	<ul style="list-style-type: none"> odpowiedzialność wynikająca z umowy o pracę/prowadzenie ksiąg rachunkowych za niewykonanie zobowiązania ciążącego na pracodawcy wobec organów ubezpieczeniowych, skarbowych i celnych. 	Kodeks cywilny art. 483, 484

Źródło: [Moczydłowska i in., *Wszystko o odpowiedzialności...*]

zabronionych jest społeczna szkodliwość czynu. W przypadku przestępstw skarbowych ustawodawca w każdym wypadku wskazuje ich rodzaj i granice, co wiąże się ze zróżnicowaniem stopnia społecznej szkodliwości poszczególnych przestępstw. Możliwa jest kara grzywny w stawkach dziennych (ma ona znaczenie podstawowe), ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności. Natomiast w przypadku wykroczeń skarbowych zagrożenie karą jest w każdym wypadku takie samo i jest to – zgodnie z art. 48 par. 1 Kodeksu karnego skarbowego – kara grzywny w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, chyba że kodeks stanowi inaczej. Przy redagowaniu poszczególnych wykroczeń ustawodawca posługuje się zatem jedynie sformułowaniem, że sprawca „podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”.

Organami uprawnionymi do przeprowadzania dochodzeń w sprawach dotyczących nieprzestrzegania ustawy o rachunkowości są: policja, urzędy skarbowe oraz urzędy kontroli skarbowej [Rozporządzenie 2003].

Odpowiedzialność dotycząca szkody wyrządzonej pracodawcy wynika z działu V „Odpowiedzialność materialna pracowników”, rozdziału I „Odpowiedzialność pracownika za szkodę wyrządzoną pracodawcy”, z art. 114-122 Kodeksu pracy. Zgodnie z zapisami tych artykułów podmiot odpowiedzialności odpowiada za szkodę wyrządzoną pracodawcy na skutek niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych. Tak więc główny księgowy, który nie przyjął pisemnie odpowiedzialności za prowadzenie ksiąg rachunkowych nie może uchylać się przed odpowiedzialnością za nieterminowe zamknięcie ksiąg, nieterminowe sporządzenie sprawozdania finansowego czy też nieterminowe rozliczanie się z budżetem.

Podstawą rozliczania osoby, która nie przyjęła pisemnie odpowiedzialności za prowadzenie ksiąg, jest wyłączenie Kodeksu pracy.

Na jednostce gospodarczej spoczywa odpowiedzialność za rozliczenia z organami ubezpieczeniowymi (art. 47 Ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) (DzU nr 11, poz. 74 z późn. zm.), organami skarbowymi i urzędem celnym (art. 355, 471 Kodeksu cywilnego oraz art. 103 ust. 1, 2, 3 ustawy o podatku od towarów i usług) (DzU nr 54, poz. 535 z późn. zm.). Księgowy może ponieść odpowiedzialność za te rozliczenia względem pracodawcy na drodze cywilnoprawnej na mocy zapisów w umowie o pracę bądź w umowie o prowadzenie ksiąg rachunkowych. Pracodawca może żądać wyższej kwoty niż ustalone kary przez organy zewnętrzne.

Podstawy prawne nakładanych kar za niewywiązanie się z podjętej odpowiedzialności w zawodzie księgowego wraz z rodzajem kary zaprezentowano w tabeli 2.

W ramach odpowiedzialności karnej na podstawie art. 77 UoR księgowemu grozi kara grzywny, której wysokość określa art. 33 Ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeksu karnego. Grzywna wymierzana jest w stawkach dziennych o określonej ich liczbie oraz wysokości. Najniższa liczba stawek wynosi 10, a najwyższa 540. Sąd, ustalając stawkę, bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Stawka dzienna nie może być niższa niż 10 zł i nie może przekraczać 2000 zł.

Tabela 2. Podstawy prawne kar w zawodzie księgowego

Podstawa prawna	Kara
Ustawa o rachunkowości art. 77	grzywna lub kara pozbawienia wolności do lat 2, lub obie te kary łącznie,
Kodeks karny skarbowy art. 54	grzywna do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności, albo obie kary łącznie,
Kodeks karny skarbowy art. 60	grzywna do 240 stawek dziennych,
Kodeks karny skarbowy art. 61	grzywna do 240 stawek dziennych,
Kodeks pracy art. 114-122.	odszkodowanie w wysokości poniesionej szkody w kwocie nie wyższej niż trzykrotność miesięcznego wynagrodzenia pracownika,
Kodeks cywilny art. 483, 484	kara wynikająca z umowy o pracę/prowadzenie ksiąg rachunkowych, jej wysokość może być wyższa niż kara umowna, którą obciążono pracodawcę.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawy o rachunkowości, Kodeksu karnego skarbowego, Kodeksu pracy, Kodeksu cywilnego.

Kodeks karny skarbowy przewiduje również bardziej dotkliwe kary, jakimi są ograniczenie wolności, a nawet pozbawienie wolności za przestępstwa skarbowe. Przewiduje także możliwość wymierzenia środka karnego w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej w danym zakresie, wykonywania określonego zawodu oraz zajmowania określonego stanowiska.

Sposobem uniknięcia ponoszenia odpowiedzialności jest tzw. czynny żal. Jego złożenie zwalnia sprawcę z odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowe. Jego zastosowanie wymaga ujawnienia przed organem ścigania okoliczności popełnienia czynu, wpłacenia w wyznaczonym przez uprawniony organ całości wymaganej należności wraz z odsetkami.

5. Odpowiedzialność wewnętrzna w zawodzie księgowego

Na początku lat 90. ubiegłego wieku profesor Tischner podjął w esejach rozważania na temat skutków zniewolenia ludzi w reżimie socjalistycznym, zachowanych w postawach ludzi [Tischner 1992]. Tischnerowski *homo sovieticus* przejawiał się i można stwierdzić, że się przejawia obecnie, w biernych postawach ludzi, którzy przez wiele lat nie podejmowali ważnych decyzji, nie dokonywali zawodowych wyborów i co za tym następuje, nie ponosili skutków swoich czynów. Byli pozbawieni wolności, bez której nie może zaistnieć odpowiedzialność. Tylko człowiek wolny w swoich decyzjach, umiający przewidywać skutki swoich działań może świadomie podejmować odpowiedzialność. Odzyskanie wolności w 1989 r. nie spowodowało od razu zmiany sposobu myślenia wszystkich Polaków. Zmiana ta, polegająca na przystosowaniu do nowych warunków rynkowych, jest procesem ciągłym. Pomimo trwających zmian przystosowawczych do nowego systemu gospodarczego w umysłach wielu ludzi pozostaje zniewolenie objawiające się trudnością dokonywania świadomo-

mych wyborów i podejmowania za nie odpowiedzialności. Nowe rozwiązania z zakresu rachunkowości charakteryzują się elastycznością, koniecznością podejmowania decyzji w oparciu o posiadaną wiedzę i doświadczenie. Nie pozostawiają możliwości podążania utartymi ścieżkami [Tobór-Osadnik i in. 2012]. Takie uwarunkowania nie stwarzają pozytywnego klimatu do podejmowania odpowiedzialności wewnętrznej, także w zawodzie księgowego.

W zawodzie księgowego istotne jest podejmowanie odpowiedzialności wewnętrznej. Odpowiedzialność według H. Jonasa to również odpowiedzialność nakierowana na przyszłość, rozumiana jako uczuciowe zaangażowanie – „poczucie bycia odpowiedzialnym” nakierowane na konkretny cel [Jonas 1996, s.167]. To poczucie według Jonasa stanowi bazę, bez której nie może być mowy o odpowiedzialności kontraktowej podejmowanej na mocy zewnętrznej umowy. W części wcześniejszej opracowania taką odpowiedzialność nazwano wewnętrzną i bez jej podjęcia przez podmiot nie ma możliwości wystąpienia warunków do zaistnienia odpowiedzialności zewnętrznej.

Dotychczasowe rozważania skupiły się na odpowiedzialności w zawodzie księgowego w tradycyjnym ujęciu, jako podejmowanie odpowiedzialności wynikającej z przepisów prawnych i jej rozliczania. Jednak zgodnie z Kodeksem etyki zawodowych księgowych, którego twórcą jest Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, cechą charakterystyczną zawodu księgowych jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Z związku z tym odpowiedzialność zawodowego księgowego nie ogranicza się wyłącznie do zaspokojenia potrzeb indywidualnego klienta lub pracodawcy. Zgodnie z umową społeczną osoby wykonujące zawód księgowego otrzymują od społeczeństwa kredyt zaufania i świadomość tego winna im towarzyszyć w codziennej pracy. Księgowi powinni być niezależni, przy czym niezależność ta obejmuje zarówno umysł, jak i wizerunek. Niezależność umysłu umożliwia podmiotowi sformułowanie wniosków wolnych od wpływów podważających zawodowy osąd oraz obiektywne działanie, zgodne z zawodowym sceptycyzmem. Zaistnienie niezależności wizerunku wymaga od podmiotu takiego zachowania, aby dobrze poinformowana osoba trzecia nie mogła zasadnie uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm zostały naruszone.

6. Podsumowanie

Pojęcie odpowiedzialności w zawodzie księgowego ma złożony charakter. Wynika z podjęcia odpowiedzialności *ex ante* i rozliczania się z niej w aspekcie *ex post*. Należy mieć również świadomość istnienia odpowiedzialności wewnętrznej i zewnętrznej, których zakres nie zawsze pokrywa się w praktyce. Podejmowanie odpowiedzialności *ex ante* w zawodzie księgowego wymaga nie tylko podpisania szczegółowego zakresu obowiązków, ale również świadomości uzyskania kredytu zaufania od społeczeństwa. I to właśnie ta odpowiedzialność w pozytywnym aspek-

cie nabiera współcześnie coraz większej wagi, szczególnie w kontekście wprowadzania do norm zawodowych wielu rozwiązań alternatywnych, których szczegółowe sparametryzowanie nie jest możliwe. Stąd rośnie zapotrzebowanie na zawodowe kodeksy etyczne i nauczanie etyki w edukacji zawodowej.

Literatura

- Ingarden R., *Ontyczne podstawy odpowiedzialności*, [w:] J. Filek (red.), *Filozofia odpowiedzialności XX wieku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2004.
- Jedynak A., *Odpowiedzialność w globalnej wiosce*, Wydawnictwo Naukowe Semper, Warszawa 2008.
- Jonas H., *Zasada odpowiedzialności*, Wydawnictwo Platan, Kraków 1996.
- Moczydłowska W., Prus G., Gawryjolek M., Chaczykowska W., *Wszystko o odpowiedzialności księgowego w firmie*, <http://pgp.infor.pl/index.php?act=mprasa&sub=article&id=112180>.
- Tischner J., *Etyka solidarności oraz Homo sovieticus*, Społeczny Instytut Wydawniczy Znak, Kraków 1992.
- Tobór-Osadnik K., Wyganowska M., Kabalski P., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Finansowej a homo sovieticus i postawy pracownicze polskich księgowych*, ZTR, t. 65 (121), SKwP, Warszawa 2012.
- Tokarczyk R., *Filozofia prawa*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2005.
- Tokarczyk R., *Prawa narodzin, życia i śmierci*, Zakamycze 2006.
- Wnuk-Lipiński E., *Długie pożegnanie*, <http://tygodnik2003-2007.onet.pl/1548,1462351,0,559916,dzial.html>.

Akty prawne

- Kodeks cywilny z dnia 23 kwietnia 1964 r., DzU z 1964 nr 16 poz. 93.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych, www.skwp.pl/files/zg/Kodeks_etyki_IFAC.pdf.
- Kodeks karny skarbowy z dnia 10 września 1999 r., DzU z 2007 nr 111 poz. 765.
- Kodeks pracy z dnia 26 czerwca 1974 r., DzU z 1998 nr 21 poz. 94.
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości, 2007.
- Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 13 czerwca 2003 r., DzU nr 76 poz. 694 z późn. zm.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., DzU nr 109 poz. 152 art. 1223.

RESPONSIBILITY IN THE PROFESSION OF ACCOUNTANT

Summary: This article presents the meanings of responsibility in accountant profession as a multipart relation. It was described in ex post and ex ante aspect as well as internal and external relation. The article is focused on clarifying the range of responsibility based on The Accounting Act, Penal Fiscal Code and Labor Code. The problem of the necessity of taking the responsibility was presented as the internal responsibility.

Keywords: responsibility, profession of accountant.