

Rachunkowość

– aspekty prawne i podatkowe

Maria Supera-Markowska

PRAWO W PRAKTYCE



Wolters Kluwer

Rachunkowość

– aspekty prawne i podatkowe

Rachunkowość

– aspekty prawne i podatkowe

Maria Supera-Markowska

PRAWO W PRAKTYCE



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2022

Stan prawny na 15 marca 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Beata Kucia-Guściora, prof. KUL

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne

JustLuk

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski



Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-701-7

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	15
Wstęp	19
Rozdział I	
Podstawowe pojęcia i zagadnienia ogólne	23
1. Wprowadzenie	23
2. Rachunkowość – zakres i pojęcie	26
2.1. Zakres rachunkowości	26
2.2. Księgowość, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa	28
2.3. Definicje rachunkowości i jej szczególne cechy oraz osoba odpowiedzialna	30
2.3.1. Definicje	30
2.3.2. Szczególne cechy rachunkowości	33
2.3.3. Osoba odpowiedzialna	35
3. Sprawozdawczość finansowa oraz sprawozdania finansowe i skonsolidowane sprawozdania finansowe	37
3.1. Sprawozdawczość finansowa	37
3.2. Sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie finansowe	40
3.3. Podstawowe obowiązki w zakresie sprawozdawczości finansowej	44
4. Ewidencja rachunkowa, księgi rachunkowe i księgi podatkowe	47
4.1. Geneza i istota	47
4.2. Księgi rachunkowe – zakres	49

4.3.	Prowadzenie ksiąg rachunkowych	54
4.4.	Polityka rachunkowości	58
4.5.	Księgi rachunkowe a księgi podatkowe	60
5.	Źródła regulacji rachunkowości	65
5.1.	Prawo bilansowe	65
5.2.	Krajowe przepisy prawa bilansowego	66
5.3.	Harmonizacja prawa bilansowego w Unii Europejskiej i międzynarodowe standardy rachunkowości	69
5.4.	Standardy rachunkowości i ich znaczenie w polskim systemie rachunkowości	75

Rozdział II

Zakres podmiotowy rachunkowości	81
1. Wprowadzenie	81
2. Podmioty stosujące przepisy ustawy o rachunkowości	82
2.1. Kategorie podmiotów oraz pojęcia siedziby lub miejsca sprawowania zarządu	82
2.2. Spółki handlowe	87
2.3. Spółki cywilne	91
2.4. Przedsiębiorstwa w spadku	92
2.5. Inne osoby prawne niż spółki kapitałowe	93
2.6. Jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów Prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych	96
2.7. Jednostki samorządu terytorialnego i ich związki, jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe	99
2.8. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej inne niż spółki handlowe lub cywilne oraz inne niż przedsiębiorstwa w spadku	102
2.9. Oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych	104

2.10. Inne jednostki, jeżeli otrzymują na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje budżetowe lub z funduszy celowych	105
2.11. Alternatywne spółki inwestycyjne, w tym uprawnione do posługiwania się nazwą „EuVECA” albo „EuSEF” ...	106
3. Podmioty zwolnione z obowiązku prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości	111
3.1. Zakres podmiotowy zwolnienia	111
3.2. Kościelne osoby prawne	111
3.3. Organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego	113
3.3.1. Warunki	113
3.3.2. Organizacje pozarządowe	114
3.3.2.1. Definicja	114
3.3.2.2. Niezaliczanie do sektora finansów publicznych	115
3.3.2.3. Niedziałanie w celu osiągnięcia zysku	116
3.3.2.4. Formy prawne	117
3.3.3. Działalność pożytku publicznego	119
3.3.4. Prowadzenie uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów	123
3.4. Koła gospodyń wiejskich	124
4. Jednostki mikro i jednostki małe	127
4.1. Uwagi ogólne	127
4.2. Pojęcie jednostki mikro	128
4.3. Pojęcie jednostki małej	131
4.4. Wyłączenia z kategorii jednostek mikro i jednostek małych	134
4.5. Uproszczenia	135
5. Grupy kapitałowe	139
5.1. Istota	139
5.2. Konstrukcja prawna grupy kapitałowej	140
5.3. Skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych	141

Rozdział III

Funkcje rachunkowości i jej zasady oraz najważniejsze

definicje	144
1. Wprowadzenie	144
2. Funkcje rachunkowości	145
3. Zasady rachunkowości	148
3.1. Zasada podmiotowości	148
3.2. Zasada periodyzacji i wynikające z niej zasady szczegółowe	149
3.2.1. Zasada periodyzacji	149
3.2.1.1. Rok obrotowy i rok podatkowy	149
3.2.1.2. Okres sprawozdawczy	153
3.2.1.3. Periodyzacja w sprawozdaniu finansowym a zeznanie podatkowe	153
3.2.2. Zasada ciągłości	155
3.2.3. Zasada memoriałowa	157
3.3. Zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu oraz wynikające z niej zasady szczegółowe	160
3.3.1. Zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu	160
3.3.2. Zasada dokumentacji	161
3.3.3. Zasady kompletności i jasności	162
3.3.4. Zasada ostrożności	163
3.3.5. Zasada przewagi treści nad formą	165
3.3.6. Zasada istotności	166
3.3.7. Zasady porównywalności i bezstronności	168
3.4. Zasada podwójnego zapisu i metoda bilansowa	169
3.5. Zasady rachunkowości a zasady podatkowe	170
4. Najważniejsze definicje	172
4.1. Pojęcia organizacyjne	172
4.2. Pojęcia przychodów i kosztów	174
4.2.1. Definicje i kategorie	174
4.2.2. Ujęcie w prawie podatkowym i różnice trwałe oraz przejściowe	176
4.2.3. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	177
4.3. Pojęcia aktywów i pasywów	178
4.3.1. Aktywa trwałe i aktywa obrotowe	178

4.3.2.	Kategorie aktywów trwałych	180
4.3.2.1.	Wartości niematerialne i prawne oraz rzeczowe aktywa trwałe	180
4.3.2.2.	Amortyzacja oraz umorzenie	182
4.3.2.3.	Leasing	185
4.3.2.4.	Długoterminowe należności, inwestycje oraz rozliczenia międzyokresowe	190
4.3.3.	Kategorie aktywów obrotowych	194
4.3.3.1.	Rzeczowe aktywa obrotowe (zapasy) ...	194
4.3.3.2.	Krótkoterminowe należności, inwestycje oraz rozliczenia międzyokresowe	196
4.3.4.	Pasywa	197
4.3.4.1.	Istota	197
4.3.4.2.	Kapitał (fundusz) własny	198
4.3.4.3.	Kapitał obcy	198
4.4.	Pojęcia jednostek powiązanych i zaangażowania w kapitale	203

Rozdział IV

Sprawozdawczość finansowa – zakres przedmiotowy

i związane z nią obowiązki	207
1. Wprowadzenie	207
2. Ustalanie wyniku finansowego i jego prezentacja w sprawozdaniu finansowym	209
2.1. Pojęcie wyniku finansowego oraz rachunek zysków i strat	209
2.2. Ustalanie wyniku finansowego oraz rachunek zysków i strat jednostek innych niż działające na podstawie przepisów Prawa bankowego lub prowadzące działalność ubezpieczeniową czy reasekuracyjną	211
2.3. Ustalanie wyniku finansowego oraz rachunek zysków i strat jednostek działających na podstawie przepisów Prawa bankowego	217
2.4. Ustalanie wyniku finansowego oraz rachunek zysków i strat jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową lub reasekuracyjną	220

2.5. Ustalanie wyniku finansowego oraz rachunek zysków i strat jednostek mikro oraz jednostek małych	225
2.6. Ustalanie wyniku finansowego oraz rachunek zysków i strat organizacji pozarządowych, zrównanych z nimi kościelnych osób prawnych i jednostek organizacyjnych oraz stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego	232
2.7. Wynik finansowy a wynik podatkowy	239
2.7.1. Pojęcia prawnopodatkowe i z zakresu rachunkowości	239
2.7.2. Elementy wspólne pojęć	240
2.7.3. Ustalanie wyników	242
3. Prezentacja sytuacji majątkowej i finansowej jednostki w sprawozdaniu finansowym	243
3.1. Bilans	243
3.2. Bilans jednostek innych niż działające na podstawie przepisów Prawa bankowego lub prowadzące działalność ubezpieczeniową lub reasekuracyjną	245
3.3. Bilans jednostek działających na podstawie przepisów Prawa bankowego	250
3.4. Bilans jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową lub reasekuracyjną	252
3.5. Bilans jednostek mikro i jednostek małych	257
3.6. Bilans organizacji pozarządowych, zrównanych z nimi kościelnych osób prawnych i jednostek organizacyjnych oraz stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego	259
4. Informacja dodatkowa	260
4.1. Zakres	260
4.2. Informacja dodatkowa jednostek innych niż działające na podstawie przepisów Prawa bankowego lub prowadzące działalność ubezpieczeniową czy reasekuracyjną	261
4.3. Informacja dodatkowa jednostek działających na podstawie przepisów Prawa bankowego	270
4.4. Informacja dodatkowa jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową lub reasekuracyjną	285

4.5. Informacja dodatkowa jednostek mikro i jednostek małych	294
4.6. Informacja dodatkowa organizacji pozarządowych, zrównanych z nimi kościelnych osób prawnych i jednostek organizacyjnych oraz stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego	299
5. Rachunek przepływów pieniężnych	301
6. Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	313
7. Sprawozdanie z działalności	320
8. Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej	323
9. Skonsolidowane sprawozdania finansowe	324
9.1. Istota i cel	324
9.2. Zakres	325
9.3. Konsolidacja	326
9.4. Zwolnienia z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych	327
10. Sporządzanie, podpisywanie, badanie, zatwierdzanie i upublicznianie sprawozdań finansowych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych	329
10.1. Sporządzanie	329
10.2. Podpisywanie	330
10.3. Badanie	332
10.3.1. Badanie ustawowe i dobrowolne	332
10.3.2. Firma audytorska	335
10.3.3. Sprawozdanie z badania i odpowiedzialność karna	336
10.4. Zatwierdzanie sprawozdania i rozliczanie wyniku finansowego	337
10.5. Składanie we właściwym rejestrze sądowym i inne obowiązki w zakresie upubliczniania sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych	340
10.6. Zmiany w sprawozdaniach finansowych	343
10.7. Zwolnienie niektórych jednostek z pewnych obowiązków w zakresie sprawozdawczości finansowej i odpowiedzialność karna	346

10.8. Przekazywanie sprawozdań finansowych do administracji skarbowej	348
--	-----

Rozdział V

Rachunkowość finansowa a prawo podatkowe i rachunkowość podatkowa

1. Wprowadzenie	350
2. Modele zależności pomiędzy rachunkowością finansową a prawem podatkowym	352
2.1. Ogólna charakterystyka	352
2.2. Związki między wynikiem finansowym a wynikiem podatkowym	354
2.3. Cele oraz zasady rachunkowości finansowej i podatkowej	356
2.4. Problematyka zbliżenia wyniku podatkowego i finansowego na forum unijnym	358
3. Związki prawa podatkowego z rachunkowością finansową	363
3.1. Zakres rachunkowości finansowej a potrzeby prawa podatkowego	363
3.2. Wykorzystywanie ksiąg rachunkowych na potrzeby podatkowe w polskim systemie prawnym	364
3.3. Podatnicy podatków dochodowych a jednostki prowadzące księgi rachunkowe	369
3.3.1. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych	369
3.3.2. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych	375
3.3.3. Księgi rachunkowe jako księgi podatkowe	376
4. Autonomiczne ewidencje podatkowe	379
4.1. Wyodrębnione i niewyodrębnione ewidencje podatkowe	379
4.2. Podatnicy zwolnieni z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz autonomicznych ewidencji podatkowych	381
4.3. Autonomiczne ewidencje podatkowe – istota i podstawowe zasady	383

5. Podatkowa księga przychodów i rozchodów	384
5.1. Zakres podmiotowy	384
5.2. Prowadzenie księgi i jej wzór	387
6. Uproszczona ewidencja przychodów i kosztów organizacji pozarządowych oraz stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego	397
6.1. Zakres podmiotowy	397
6.2. Decyzja i informacja o prowadzeniu uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów	398
6.3. Prowadzenie ewidencji i jej wzór	399
7. Uproszczona ewidencja przychodów i kosztów kół gospodyń wiejskich	404
7.1. Zakres podmiotowy	404
7.2. Decyzja i informacja o prowadzeniu uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów	405
7.3. Prowadzenie ewidencji i jej wzór	405
Bibliografia	411
Wykaz aktów prawnych zagranicznych	423
Wykaz aktów prawnych krajowych	425
Wykaz wzorów	431

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- czwarta dyrektywa – Czwarta dyrektywa Rady z 25.07.1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG) (Dz.Urz. WE L 222, s. 11, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
- k.h. – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.06.1934 r. – Kodeks Handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.) – nie obowiązuje
- Konstytucja – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
- LIS – Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio, GACETA Nr 289, z 16.10.1885 r., ze zm. (hiszpański kodeks handlowy)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
- pr. bank. – ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 2439 ze zm.)
- pr. przeds. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
- pr. spółdz. – ustawa z 16.09.1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2021 r. poz. 648 ze zm.)

- pr. stow. – ustawa z 7.04.1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2261)
- r.p.k.p.r. – rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. poz. 2544)
- r.u.e.k.g.w. – rozporządzenie Ministra Finansów z 7.01.2019 r. w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez koła gospodyń wiejskich (Dz.U. poz. 70)
- r.u.e.p.k. – rozporządzenie Ministra Finansów z 22.10.2018 r. w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 2050)
- u.b.r. – ustawa z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1415 ze zm.)
- u.CEIDG – ustawa z 6.03.2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz.U. z 2022 r. poz. 541)
- u.d.p.p.w. – ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1057 ze zm.)
- u.f. – ustawa z 6.04.1984 r. o fundacjach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2167)
- u.f.p. – ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
- u.k.g.w. – ustawa z 9.11.2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz.U. z 2021 r. poz. 2256)
- u.p.a. – ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
- u.p.p. – ustawa z 25.09.1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1317)

u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.)
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 559)
u.s.p.	– ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 528)
u.s.p.k.k.	– ustawa z 17.05.1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1347 ze zm.)
u.s.w.	– ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2022 r. poz. 547)
u.w.l.	– ustawa z 24.06.1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2021 r. poz. 1048)
u.z.s.p.o.f.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)
u.z.u.p.z.	– ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 470)

Inne

CCCTB	– wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania
CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
MSR	– Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSR/MSSF	– Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej
MSSF	– Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OSNCP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
PGK	– podatkowe grupy kapitałowe
SN	– Sąd Najwyższy
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Książka *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe* przekrojowo przedstawia zagadnienia prawne rachunkowości, w tym zwłaszcza sprawozdawczości finansowej, i jej związków z prawem podatkowym oraz znaczenie rachunkowości dla realizacji przez podatników ich szeroko pojętych obowiązków, w tym zwłaszcza ewidencyjno-sprawozdawczych. Jej celem jest usystematyzowanie wiedzy w tym zakresie i zwięzłe przedstawienie w sposób przystępny także dla osób niezajmujących się ani niezamierzających się zajmować zawodowo rachunkowością i podatkami, a z kolei w przypadku osób specjalizujących się w konkretnych obszarach rachunkowości lub prawa podatkowego – zachęcenie do szerszego spojrzenia na związaną z nimi problematykę.

Publikacja ma charakter interdyscyplinarny, zawiera analizę przepisów prawa bilansowego i prawa podatkowego oraz innych istotnych dla zrozumienia zagadnień rachunkowości regulacji prawnych, w tym prawa cywilnego, prawa handlowego, prawa gospodarczego, prawa finansów publicznych czy przepisów dotyczących trzeciego sektora. Z uwagi na tak szeroki zakres regulacji istotnej dla rachunkowości analiza ta ma charakter przeglądowy i podstawowy – celem książki nie jest bowiem powielanie treści obszernie omawianych w licznych specjalistycznych pozycjach literatury, lecz ich prezentacja przekrojowa. Stąd np. zagadnienia związane z międzynarodowymi standardami rachunkowości są wyjaśnione na poziomie określenia ich genezy, istoty, zakresu stosowania i znaczenia, bez szczegółowego omawiania konkretnych standardów; podobnie też kwestie wyceny, amortyzacji i inne. Jest to świadome założenie, zgodnie z którym monografia nie ma omawiać wyczerpująco wszelkich zagadnień rachunkowości, lecz

zaprezentować główne problemy i zagadnienia z nią związane, ustalić zakres podmiotowy jednostek, których one dotyczą, i je scharakteryzować w kontekście specyfiki ich rachunkowości (np. organizacji pozarządowych czy instytucji finansowych), wskazując na tę specyfikę (ale bez jej szczegółowego omawiania), wyjaśnić podstawowe pojęcia oraz przedstawić w usystematyzowany sposób obowiązki w zakresie rachunkowości, w tym w szczególności sprawozdawczości finansowej, zwłaszcza w kontekście podatkowym. Zgodnie z przyjętymi założeniami monografia koncentruje się na prezentacji pewnych instytucji, pojęć, zasad i funkcji, zwłaszcza tych istotnych w kontekście związków rachunkowości z podatkami, bez wchodzenia w szczegóły. Tak przyjęty zakres przedmiotowy monografii prezentowany jest na gruncie przepisów podstawowej regulacji rachunkowości, tj. ustawy o rachunkowości, z odstępniem od omawiania standardów rachunkowości i pewnych szczególnych rozwiązań, np. rachunkowości budżetowej. Monografia natomiast wskazuje, kiedy te ogólnie scharakteryzowane standardy i szczególne zasady powinny lub mogą znaleźć zastosowanie w miejsce regulacji ustawy o rachunkowości, tak aby Czytelnik miał wskazaną ścieżkę do ustalenia, kiedy powinien do nich sięgać.

Jednocześnie jednak monografia nie ogranicza przedstawienia przedmiotowej tematyki jedynie do którejs z wybranych kategorii jednostek rachunkowości, odnosząc się do rachunkowości zarówno przedsiębiorców, jak i podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej oraz podatników tak PIT, jak i CIT. W celu ułatwienia dalszego samodzielnego pogłębienia wiedzy w szczególnie interesujących Czytelnika aspektach w książce znajdują się liczne odwołania do dostępnych pozycji z literatury specjalistycznej, a w prowadzonych rozważaniach konsekwentnie są przywoływane podstawy prawne prezentowanych zagadnień. Ułatwieniem zrozumienia zakresu problemowego tematyki i pewnego „oswojenia się” z formalnymi obowiązkami w zakresie rachunkowości, w tym zwłaszcza sprawozdawczości finansowej, mają być dla Czytelnika liczne wzory dokumentów finansowych i przywoływane przykłady praktycznie ilustrujące omawiane zagadnienia.

Monografia, która została zainspirowana wieloletnimi doświadczeniami Autorki w prowadzeniu na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersy-

tetu Warszawskiego zajęć poświęconych tematyce rachunkowości i sprawozdawczości finansowej na kierunkach administracja i prawo oraz na studiach podyplomowych, jest adresowana do studentów, ale także do praktyków. Zrozumienie bowiem podstawowej problematyki rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej, i jej związków z prawem podatkowym jest niezbędne dla wykonywania nie tylko takich zawodów jak księgowy czy doradca podatkowy, lecz także adwokat, radca prawny czy menedżer; wiedzę taką powinni posiadać właściwie każdy przedsiębiorca i każda osoba zarządzająca podmiotami trzeciego sektora. Może ona też być przydatna pracownikom administracji publicznej.

W kolejnych rozdziałach książki przedstawiono następujące kwestie. W rozdziale I omówiono podstawowe pojęcia i najważniejsze zagadnienia ogólne, zwracając przy tym szczególną uwagę na regulację prawną rachunkowości. Następnie w rozdziale II przedstawiono zakres podmiotowy rachunkowości z uwzględnieniem zwolnień z obowiązku stosowania zasad rachunkowości określonych w ustawie o rachunkowości na rzecz prowadzenia rachunkowości podatkowej opartej na autonomicznych ewidencjach podatkowych. W rozdziale tym dokonano też podstawowej charakterystyki głównych kategorii jednostek rachunkowości (zarówno podmiotów z sektora publicznego, jak i gospodarczego oraz społecznego), tak aby przedstawić Czytelnikowi genezę i kontekst przewidzianych dla nich szczególnych rozwiązań. Przedstawiono też specyficzne kategorie, jakimi są jednostki mikro i małe oraz grupy kapitałowe. W rozdziale III poddano analizie podstawowe funkcje i zasady rachunkowości, co w szczególności powinno ułatwić zrozumienie zagadnień związków rachunkowości z prawem podatkowym. W rozdziale tym przedstawiono pewne regulacje prawne i niektóre zagadnienia rachunkowości, rezygnując z ich szerokiego omawiania na rzecz prezentacji ich istoty w kontekście właśnie funkcji i zasad rachunkowości. W szczególności skonfrontowano najważniejsze pojęcia i zasady rachunkowości z ujęciem takich samych lub zbliżonych kwestii w prawie podatkowym, jakkolwiek, zgodnie z założeniami monografii, nie w pełnym zakresie, ale jedynie na podstawowym poziomie i raczej przez sygnalizowanie pewnych problemów niż wyczerpujące ich omówienie, które skutkowałoby nadmiernym rozbudowaniem monografii, podczas gdy ma ona zachować zwięzły charakter. Rozdział ten

ma dostarczyć Czytelnikowi pewnego aparatu pojęciowego w zakresie rachunkowości, tak aby nabył on wiedzę niezbędną do zrozumienia – jakkolwiek na podstawowym poziomie – informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. Rozdział IV poświęcono omówieniu przedmiotowego zakresu sprawozdawczości finansowej i związanych z nią obowiązków, szczególną uwagę poświęcając kwestii wyniku – kategorii fundamentalnej w kontekście związków rachunkowości z podatkami – oraz zakresowi informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych jako swoistych końcowych produktach rachunkowości. Natomiast ostatni rozdział monografii (rozdział V) zawiera ogólną analizę związków rachunkowości i prawa podatkowego oraz przedstawia zagadnienia rachunkowości podatkowej opartej na autonomicznych ewidencjach podatkowych w kontekście podatków dochodowych (zgodnie z przyjętymi założeniami w książce nie analizowano bowiem kwestii rachunkowości czy ewidencji prowadzonych dla celów innych podatków).

Dzięki tak szerokiemu, ale zarazem przeglądowemu przedstawieniu zagadnień prawnych rachunkowości, w tym zwłaszcza sprawozdawczości finansowej, oraz ich związków z prawem podatkowym – przy wyczerpującym wskazywaniu podstaw prawnych omawianych zagadnień i źródeł do samodzielnego pogłębiania wiedzy dotyczącej prezentowanej tematyki – Czytelnik może pozyskać w przystępny sposób zasób informacji niezbędny dla ustalenia i prawidłowego wypełniania obowiązków w zakresie rachunkowości przedsiębiorców, a także innych grup podatników.

Mam nadzieję, że książka okaże się pomocnym przewodnikiem po zagadnieniach prawnych rachunkowości i ich związków z prawem podatkowym, przybliżając najważniejsze kwestie w tym zakresie studentom, przedstawicielom zawodów prawniczych, przedsiębiorcom, osobom zarządzającym organizacjami pozarządowymi i innym podmiotom, a dla księgowych i doradców podatkowych – stanowiąc okazję do usystematyzowania specjalistycznej wiedzy i inspirację do jej poszerzenia o nowe aspekty.

Rozdział I

PODSTAWOWE POJĘCIA I ZAGADNIENIA OGÓLNE

1. Wprowadzenie

W polskim prawie podatkowym ani w prawie bilansowym¹ nie sformułowano definicji legalnej rachunkowości (ani finansowej, ani podatkowej)²; jest to pojęcie niejednoznaczne, a w literaturze można znaleźć jego różne interpretacje³. Jednocześnie pojęcie to jest szeroko i powszechnie stosowane w literaturze⁴, występuje

¹ Mimo że podstawowy akt prawny prawa bilansowego, tj. ustawa o rachunkowości, zawiera to pojęcie w swoim tytule.

² Jakkolwiek ustawa o rachunkowości w art. 4 ust. 3 wskazuje zakres rachunkowości. Szerzej na ten temat zob. rozdz. I pkt 2.1.

³ *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, red. T. Peche, Warszawa 1988, s. 49. Por. *Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, Warszawa 2005, s. 639 i n.

⁴ Zob. m.in.: A. Dziuba-Burczyk, *Rachunkowość podatkowa. Karta podatkowa, ewidencja przychodów, podatkowa księga przychodów i rozchodów*, Kraków 1995; B. Gierba (i in.), *Rachunkowość finansowa*, Warszawa 2018; A. Jastrzębowski, Z. Wierzbńska, M. Wierzbński, *Rachunkowość podatkowa*, Poznań 2018; J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw*, Warszawa 2007; I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Warszawa 2011; I. Olchowicz, M. Jamróży, *Rachunkowość podatkowa. Analiza w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych*, Warszawa 2020; *Rachunkowość*, red. R. Kowalak, A. Kasperowicz, Wrocław 2016.

w aktach prawa⁵, w tym prawa podatkowego⁶, a przede wszystkim w praktyce⁷.

W aktach prawnych używa się także terminów: „ewidencja rachunkowa”⁸ i „księgi rachunkowe”⁹; z tym ostatnim wiąże się z kolei pojęcie księgowości. Jego zakres może budzić pewne wątpliwości, gdyż oprócz ksiąg rachunkowych istnieją też inne księgi lub ewidencje (w szczególności podatkowa księga przychodów i rozchodów¹⁰, a także uproszczone ewidencje przychodów i kosztów¹¹), których pro-

⁵ Przede wszystkim w tytule ustawy o rachunkowości, ale także w samym tekście ustawy, w którym mowa m.in. o: zasadach rachunkowości (art. 1, 2 ust. 2–2a, art. 3 ust. 1a pkt 4, art. 3 ust. 1c pkt 2, art. 73 ust. 3, art. 81–82), prowadzeniu rachunkowości (art. 2 ust. 4), zasadach (polityce) rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 11, art. 4 ust. 1 i 4, art. 5 ust. 1–2, art. 8 ust. 1–3, art. 10 ust. 1 i 3, art. 48 ust. 1 pkt 1), systemie rachunkowości (art. 13 ust. 3, art. 24 ust. 4, art. 71 ust. 2) czy po prostu o rachunkowości (art. 4 ust. 3 i 5, art. 13 ust. 2, art. 72 ust. 2 i art. 74 ust. 2 pkt 5 u.r.).

⁶ Pojęcie rachunkowości występuje też w ustawach o podatkach dochodowych – od osób prawnych (m.in. w: art. 9b ust. 1 pkt 2, ust. 5 i 6, art. 12 ust. 1 pkt 5, art. 15 ust. 1b pkt 1, art. 15a ust. 8, art. 16 ust. 1 pkt 26b, art. 24h ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.) oraz od osób fizycznych (m.in. w: art. 14b ust. 2, 6 i 7, art. 22n ust. 1 i art. 24c ust. 8 u.p.d.o.f.).

⁷ Wiele pozycji literatury ukierunkowanych jest właśnie na aspekt praktyczny rachunkowości (finansowej lub podatkowej), np.: W. Biczysko, R. Tauber, *Rachunkowość finansowa od podstaw. Materiały pomocnicze do wykładów i ćwiczeń*, Poznań 2010; J. Kuchmacz, *Rachunkowość podatkowa małych przedsiębiorstw. Pytania i odpowiedzi*, Kraków 2016; *Rachunkowość finansowa. Od teorii do praktyki*, red. P. Szczypa, Warszawa 2018; K. Jonas, *Rachunkowość podatkowa. Materiały do ćwiczeń*, Kraków 2019; *Rachunkowość finansowa. Zbiór zadań*, red. A. Kuzior, M. Rówińska-Krańl, Katowice 2020; K. Winiarska, K. Startek, *Rachunkowość podatkowa. Zadania, pytania, testy*, Warszawa 2014.

⁸ Zob. art. 9 ust. 1 i 2a, art. 24a ust. 13a i art. 24e u.p.d.o.p. oraz art. 30f ust. 15a u.p.d.o.f.

⁹ Zob. przede wszystkim rozdział 2 ustawy o rachunkowości „Prowadzenie ksiąg rachunkowych” oraz ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 8 ust. 6, art. 9b ust. 2, art. 15 ust. 4e u.p.d.o.p.) i ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 14b ust. 2–3, art. 15 ust. 2, art. 22 ust. 5 i 5d, art. 22n ust. 1, art. 24 ust. 1, art. 24a ust. 1, art. 24ba, 30cb ust. 1 i 3, art. 45 ust. 5 u.p.d.o.f.).

¹⁰ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

¹¹ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego oraz rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez koła gospodyń wiejskich.

wadzenie, przy spełnieniu pewnych warunków, zwalnia z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, stąd często uznaje się te księgi lub ewidencje za substytut (lub uproszczoną formę) ksiąg rachunkowych i utożsamia ich prowadzenie z prowadzeniem (uproszczonej) rachunkowości finansowej¹², stosując zamiennie pojęcia księgowości i rachunkowości. Jest to przejaw występującego często, w tym w praktyce, intuicyjnego rozumienia pojęcia rachunkowości i obejmowania nim czasem bardzo różnych kategorii. Kwestię tę jeszcze dodatkowo komplikuje to, iż prawo podatkowe posługuje się terminem „księgi podatkowe”¹³, obejmując jego zakresem księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, a także ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci.

W tym kontekście warto też zwrócić uwagę na problematykę terminologiczną związaną z tłumaczeniem na język polski angielskiego słowa *accounting/accountancy*, często tłumaczonego zarówno jako księgowość, jak i rachunkowość¹⁴ (analogicznie hiszpańskiego *contabilidad*¹⁵, włoskiego *contabilità*¹⁶, francuskiego *comptabilité*¹⁷); podobnie tłumacząc z języka polskiego terminy „rachunkowość” oraz „księgowość” używa się wspólnego terminu obcojęzycznego, tj.: ang. *accounting/accountancy*¹⁸, hiszp. *contabilidad*¹⁹,

¹² Niepoprawnie, o czym jest mowa w dalszej części książki. Zob. rozdział V ppkt 4.3.

¹³ Zob. art. 3 pkt 4 o.p.

¹⁴ Zob. np.: J. Jaślan, H. Jaślan, *Słownik terminologii prawniczej i ekonomicznej angielsko-polski*, Warszawa 1991, s. 18–19; M. Woytowicz-Neyman, R. Kozierkiewicz, M. Puławski, *English-Polish Business Dictionary. Słownik handlowy angielsko-polski*, Warszawa 1991, s. 19.

¹⁵ Zob. np. M. Komarnicki, I. Komarnicki, E. Komarnicka, *Słownik terminologii prawniczej. Hiszpańsko-polski. Polsko-hiszpański*, Warszawa 2010, s. 44.

¹⁶ Zob. np. H. Cieśla, E. Jamrozik, R. Kłos, *Grande dizionario italiano-polacco. Wielki słownik włosko-polski*, t. 1, Warszawa 2001, s. 596.

¹⁷ Zob. np. *Wielki słownik francusko-polski. Grand dictionnaire francais-polonais*, red. J. Dobrzyński, I. Kaczuba, B. Frosztęga, t. 1, Warszawa 2003, s. 310.

¹⁸ Zob. np.: J. Pieńkos, *Polsko-angielski słownik prawniczy*, Kraków 2002, s. 125 i 309.

¹⁹ Zob. np. M. Komarnicki, E. Komarnicka, I. Komarnicki, *Słownik terminologii prawniczej. Diccionario de términos legales*, Warszawa 2015, s. 165 i 338.

wł. *contabilità*²⁰, fr. *comptabilité*²¹. Takie podejście zdaje się sugerować, że można te pojęcia traktować jako synonimy; jakkolwiek już np. przy tłumaczeniach polsko-niemieckich rozróżnia się księgowość – *Buchhaltung*²² – i rachunkowość – *Rechnungswesen*²³.

Konieczne jest zatem na wstępie **ustalenie znaczenia pojęcia rachunkowości** (i jego relacji do terminu „księgowość”) **oraz terminów pokrewnych**: „ewidencja rachunkowa”, „księgi rachunkowe”, „polityka (zasady) rachunkowości”, aby dalsze zasadnicze rozważania dotyczące rachunkowości miały jasne podstawy terminologiczne: „należy dbać o to, aby wyrazy, których znaczenie jest ważne w danej dziedzinie były terminami naukowymi w rozumieniu powyższem, nie zaś wyrazami języka potocznego lub zawodowego, z którymi się łączą odpowiednie przyzwyczajenia terminologiczne i wyobrażenia”²⁴.

2. Rachunkowość – zakres i pojęcie

2.1. Zakres rachunkowości

Zasadniczymi terminami używanymi w aktach prawnych są „rachunkowość” lub terminy z nim związane: „księgi rachunkowe”, „polityka (zasady) rachunkowości” itd. Ustawa o rachunkowości wskazuje w art. 4 ust. 3, co obejmuje rachunkowość. Zgodnie z tym przepisem **„rachunkowość jednostki obejmuje:**

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;

²⁰ Zob. np. W. Meisels, *Podręczny słownik polsko-włoski*, t. 1, Warszawa 2004, s. 540, i t. 2, s. 316.

²¹ Zob. np. A. Machowska, *Słownik terminologii prawniczej polsko-francuski*, Warszawa 2008, s. 197 i 425.

²² Zob. np. I. Kienzler, *Słownik prawniczo-handlowy niemiecko-polski*, Janki k. Warszawy 2000, s. 113.

²³ Zob. np. I. Kienzler, *Słownik...*, s. 366.

²⁴ L. Petrażycki, *Wstęp do nauki prawa i moralności. Podstawy psychologii emocjonalnej*, Warszawa 1930, s. 111.

- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych;
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;
- 7) poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą”.

Powyższy przepis określa zakres rachunkowości, nie zawiera natomiast jej definicji legalnej. Poprawnie sformułowana definicja powinna bowiem odpowiadać na pytanie, czym jest dana kategoria pojęciowa; innymi słowy, definicje określają znaczenie jakiegoś terminu²⁵. Tymczasem w art. 4 ust. 3 u.r. wskazany jest jedynie zakres przedmiotowy rachunkowości²⁶.

Warto dodać, iż problem ten (tj. wskazanie jedynie zakresu pojęcia bez jego definicji legalnej, podczas gdy występuje ono w tytule aktu prawnego i potem jest stosowane w jego treści) nie jest wyjątkowy dla rachunkowości; występuje też np. w przypadku pojęcia finansów publicznych i regulacji ustawy o finansach publicznych. Także w przypadku tego pojęcia ustawa określa jedynie jego zakres (w art. 3 u.f.p.)²⁷, a definicje proponuje doktryna²⁸.

²⁵ Szerzej zob. J. Gregorowicz, *Definicje w prawie i w nauce prawa*, Łódź 1962, s. 50.

²⁶ Por. A. Helin, *Ustawa o rachunkowości 2009*, Warszawa 2009, s. 80; Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy rachunkowości*, Warszawa 1998, s. 9.

²⁷ Jakkolwiek w literaturze prezentowany jest też pogląd, iż w art. 3 u.f.p. zawarta jest normatywna definicja pojęcia finansów publicznych (zob. C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 30) czy quasi-definicja legalna o charakterze otwartym (zob. *Nowa ustawa o finansach publicznych*, red. E. Ruśkowski, J. Salachna, Warszawa 2010, s. 31).

²⁸ Zob. E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, s. 11–13 i przywołane tam definicje z literatury.

Pomijając jednak (na razie) kwestię samej definicji pojęcia rachunkowości, wskazać można, iż rachunkowość obejmuje szereg czynności, które można pogrupować następująco:

- księgowość,
- kalkulacja (rachunek kosztów),
- sprawozdawczość finansowa,

co odpowiada tradycyjnemu określeniu części składowych rachunkowości w literaturze²⁹.

2.2. Księgowość, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa

Księgowość obejmuje ewidencjonowanie zdarzeń w księgach rachunkowych; prowadzenie ksiąg rachunkowych (rozumianych jako narzędzia ewidencyjne) ma na celu ujęcie w danych liczbowych wszystkich istotnych (z punktu widzenia gospodarczego) zdarzeń zachodzących w jednostce i zaewidencjonowanie ich w ujęciu chronologicznym. Księgowość można zdefiniować jako „rodzaj systemu ewidencji stosowanej przez jednostki w celu liczbowego ujęcia środków gospodarczych, procesów i wyników finansowych działalności”³⁰. Służy ona gromadzeniu, przetwarzaniu oraz przechowywaniu danych, a także udostępnianiu informacji o zdarzeniach, które miały wpływ na zmianę wielkości lub strukturę majątku jednostki, źródła jego finansowania, wynik finansowy jednostki czy jej zdolność płatniczą³¹.

Rachunkowość nie ogranicza się jedynie do rejestracji obserwacji zjawisk, lecz zaobserwowane zjawiska (zdarzenia gospodarcze) od-

²⁹ Zob. m.in.: *Leksykon rachunkowości*, red. E. Nowak, Warszawa 1996, s. 175; M. Klimas, Z. Messner, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Warszawa 1980, s. 10; Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy...*, 1998, s. 9; J. Nowicka-Gorzelańczyk, A. Eichler, E. Rzepecki, *Księgi podatkowe. Księga przychodów i rozchodów. Księgi rachunkowe*, Warszawa 1998, s. 52; *Teoretyczne...*, red. T. Peche, s. 58; I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości. Część 1. Wykład*, Warszawa 2001, s. 15.

³⁰ *Encyklopedia...*, red. M. Gmytrasiewicz, s. 437.

³¹ *Encyklopedia...*, red. M. Gmytrasiewicz, s. 437.

powiednio przetwarza, a następnie przedstawia we właściwej formie kierownictwu jednostki w celu ich dalszego wykorzystania w procesie zarządzania, często uzupełniając prezentowane informacje o odpowiednią ich interpretację³². Dostarczanie informacji o działalności jednostki wiąże się z istotą **kalkulacji**, inaczej **rachunku kosztów**. Pojęcie to w polskiej literaturze nie jest jednoznacznie definiowane, jakkolwiek przy jego określaniu pojawiają się pewne wspólne zagadnienia, w tym m.in. właśnie cel, którym jest dostarczenie informacji decydentom do oceny sytuacji jednostki, podejmowania stosownych decyzji gospodarczych i kontroli ich wykonania³³. Tradycyjnie przez rachunek kosztów rozumie się podsystem systemu informacyjnego rachunkowości, obejmujący planowanie, ewidencję, kalkulację i analizę kosztów. Definiuje się go także jako „ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu zachodzących w przedsiębiorstwie, poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w określonych przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów (...) przedsiębiorstwa (...) w celu zyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych do ustalenia wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem”³⁴. Dodać przy tym należy, iż w wyniku rozwoju gospodarczego nastąpiło praktyczne wyodrębnienie rachunku kosztów i poszerzenie tego pojęcia poza jedynie część składową tradycyjnego systemu ewidencyjnego rachunkowości³⁵.

Sprawozdawczość finansowa jest końcowym „produktem” całego procesu przetwarzania danych w systemie rachunkowości, a jej celem jest okresowa prezentacja z jednej strony aktualnego stanu majątku jednostki, a z drugiej strony źródeł jego finansowania (w bilansie). Ponadto w sprawozdaniach finansowych (w rachunku zysków i strat) prezentuje się przychody, koszty, zyski i straty, a w konsekwencji osta-

³² Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy...*, 1998, s. 7.

³³ Szerzej zob. *Encyklopedia...*, red. M. Gmytrasiewicz, s. 610 i n. oraz przywołana tam literatura.

³⁴ *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. A. Jarugowa, Warszawa 2002, s. 8 oraz przywołana tam literatura.

³⁵ *Encyklopedia...*, red. M. Gmytrasiewicz, s. 610.

teczny wynik finansowy jednostki osiągnięty w danym okresie sprawozdawczym³⁶.

Schemat 1. Zakres przedmiotowy rachunkowości (ujęcie tradycyjne)



Źródło: opracowanie własne.

Z powyższego wynika, iż zarówno księgowość, jak i sprawozdawczość finansowa stanowią pewne części rachunkowości, co nie pozwala na stosowanie tych pojęć w sposób zamienny.

2.3. Definicje rachunkowości i jej szczególne cechy oraz osoba odpowiedzialna

2.3.1. Definicje

W literaturze formułuje się m.in. następujące definicje rachunkowości:

- „system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentacji i interpretowania, wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarującej”³⁷;

³⁶ Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy...*, 1998, s. 27.

³⁷ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Warszawa 1969, s. 5.

- „szczególny rodzaj ewidencji odzwierciedlającej działalność gospodarczą i sytuację majątkową jednostki gospodarującej”³⁸;
- „uporządkowany i ściśle określony system ciągłego i systematycznego gromadzenia i przetwarzania oraz prezentacji informacji ekonomicznych wyrażonych wartościowo w zakresie stanu majątkowego jednostki gospodarczej oraz zjawisk gospodarczych zmieniających ten stan, dotyczących w szczególności kierunku wykorzystania posiadanych środków, kosztów i efektów ekonomicznych realizowanych procesów gospodarczych oraz wszystkich pozostałych zjawisk ekonomicznych związanych z działalnością danej jednostki gospodarczej”³⁹;
- „całościowy i zwarty system ciągłego i systematycznego gromadzenia i przetwarzania oraz prezentacji informacji ekonomicznych”⁴⁰;
- „proces identyfikacji, pomiaru i przekazywania informacji, które są potencjalnie użyteczne do podejmowania decyzji gospodarczych (...) system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem”⁴¹;
- „system odzwierciedlania w mierniku pieniężnym sytuacji majątkowej i finansowej jednostek gospodarczych oraz kompletnego ujmowania zachodzących w nich zjawisk i procesów gospodarczych w uporządkowany sposób za pomocą specyficznych form, rozwiązań organizacyjnych i technicznych”⁴²;
- „system ewidencji gospodarczej mający charakter procesu identyfikacji, klasyfikacji, mierzenia, rejestracji i przesyłania informacji o operacjach gospodarczych”⁴³;

³⁸ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Warszawa 1973, s. 13.

³⁹ M. Klimas, Z. Messner, *Teoretyczne...*, s. 9.

⁴⁰ *Zasady rachunkowości jednostek gospodarczych*, red. K. Sawicki, Warszawa 1991, s. 5.

⁴¹ A. Jaruga (i in.), *Rachunkowość finansowa*, Łódź 1992, s. 8.

⁴² *Rachunkowość. Zasady prowadzenia w jednostkach gospodarczych według polskiego prawa bilansowego od 1995 roku*, red. T. Kiziukiewicz, Wrocław 1995, s. 14.

⁴³ J. Nowicka-Gorzelańczyk, A. Eichler, E. Rzepecki, *Księgi...*, s. 52.

- „system informacyjny zaspokajający potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych”⁴⁴.

W definicji rachunkowości jako systemu dotyczącego danych o działalności gospodarczej⁴⁵ powstaje fundamentalne pytanie, jak należy rozumieć pojęcie działalności gospodarczej. Jeśli w znaczeniu wynikającym z definicji legalnej tego pojęcia⁴⁶, to co z podmiotami, które nie prowadzą takiej działalności (a tylko np. działalność określaną jako działalność pożytku publicznego, niestanowiącą działalności gospodarczej⁴⁷)? Czy nie są one objęte obowiązkami w zakresie rachunkowości, czy też może pojęcie działalności gospodarczej należy na potrzeby rachunkowości rozumieć szerzej niż na gruncie Prawa przedsiębiorców i obejmuje też ono np. działalność pożytku publicznego? Odpowiadając na te pytania, należy wskazać, iż obowiązkiem prowadzenia rachunkowości objęte są zarówno podmioty prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu Prawa przedsiębiorców, jak i podmioty, które jej nie prowadzą. Jednakże nieprowadzenie działalności gospodarczej stanowić może podstawę – w pewnych sytuacjach – do całkowitego zwolnienia z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych⁴⁸ lub do zwolnienia z części obowiązków przewidzianych w ustawie o rachunkowości⁴⁹.

⁴⁴ I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości...*, 2001, s. 14.

⁴⁵ Warto w tym miejscu zasygnalizować analizowaną w literaturze problematykę rachunkowości jako języka działalności gospodarczej. Szerzej na ten temat zob. J. Turyna, *Rachunkowość finansowa*, Warszawa 2005, s. 9–10 i przywołana tam literatura.

⁴⁶ Zawartej w Prawie przedsiębiorców.

⁴⁷ Zob. art. 6 u.d.p.p.w., zgodnie z którym „działalność pożytku publicznego nie jest, z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1, działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424), i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna”.

⁴⁸ Zob. np. art. 2 ust. 5 u.r. w zw. z art. 10a u.d.p.p.w., z których wynika, iż m.in. organizacje pozarządowe nieprowadzące działalności gospodarczej (i spełniające jeszcze pewne inne warunki) mogą w miejsce ksiąg rachunkowych prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów.

⁴⁹ Zob. art. 80 ust. 3 u.r., zgodnie z którym „do stowarzyszeń, związków zawodowych, organizacji pracodawców, izb gospodarczych, fundacji, przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych

Stąd też definicje rachunkowości niepowiązane z pojęciem działalności gospodarczej wydają się bardziej uniwersalne, jak np. definicja oparta na identyfikowaniu, pomiarze i przekazywaniu informacji ekonomicznych (zarówno związanych z działalnością gospodarczą, jak i takiego związku niewykazujących). Nawiązując do tej definicji i biorąc pod uwagę zakres rachunkowości określony w art. 4 ust. 3 u.r., można zaproponować następującą definicję rachunkowości: **system ewidencjonowania zdarzeń ekonomicznych oraz przetwarzania danych i prezentacji informacji o sytuacji ekonomicznej jednostki.**

Tak sformułowana definicja uwzględnia podkreślany w literaturze aspekt, iż rachunkowość jest określonym systemem, a więc całościowym i zwartym zbiorem (układem) metod, zasad i reguł postępowania, umożliwiającym osiągnięcie celu, dla którego jest prowadzona, a jednocześnie nie ogranicza się jedynie do rejestracji obserwacji zjawisk, lecz zaobserwowane zjawiska (zdarzenia ekonomiczne) odpowiednio przetwarza, a następnie przedstawia we właściwej formie kierownictwu jednostki w celu ich dalszego wykorzystania w procesie zarządzania⁵⁰ oraz odbiorcom zewnętrznym. W definicji tej znajduje się też odniesienie do funkcji rachunkowości, określającej jej istotę, którą stanowi dostarczenie informacji⁵¹.

2.3.2. Szczególne cechy rachunkowości

Rachunkowość jako system ewidencji, przetwarzania i prezentacji informacji ekonomicznych **wyróżnia się** wśród innych systemów informacyjnych **następującymi cechami:**

w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, społeczno-zawodowych organizacji rolników, organizacji samorządu zawodowego, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskiego Biura Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej, nie stosuje się przepisów rozdziałów 6 i 7 ustawy”. Szerzej: rozdz. IV ppkt 10.7.

⁵⁰ Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy...*, 1998, s. 7.

⁵¹ Szerzej o funkcjach rachunkowości zob. rozdz. III pkt 2.

- wszystkie zdarzenia gospodarcze (operacje gospodarcze) będące przedmiotem ewidencji wymagają odpowiedniego udokumentowania⁵²;
- pomiar zdarzeń gospodarczych i majątku następuje z użyciem przede wszystkim miernika pieniężnego, co umożliwia całościowe ujęcie działalności i stanu majątkowego jednostki;
- zdarzenia gospodarcze ujmuje się w sposób usystematyzowany z użyciem przede wszystkim kont księgowych⁵³ według określonych zasad, przez co zapewniana jest jednolitość ewidencji w poszczególnych jednostkach;
- ewidencja zdarzeń gospodarczych na kontach księgowych odbywa się przy zastosowaniu metody bilansowej, tzn. zgodnie z ich dwoistą treścią ekonomiczną⁵⁴;
- przedmiotem ewidencji są wszystkie – a nie tylko wybrane – zdarzenia gospodarcze w jednostce i jest ona prowadzona w sposób permanentny (kompletność i ciągłość rachunkowości⁵⁵);
- dostarczane dane liczbowe cechuje rzetelność⁵⁶, którą osiąga się nie tylko dzięki stosowanej metodzie bilansowej, lecz także dzięki okresowej weryfikacji i porównaniu danych liczbowych wynikających z ewidencji z danymi faktycznymi;
- rachunkowość cechuje znaczne sformalizowanie; zarówno zasady dokumentacji, jak i ewidencji oraz przetwarzania danych, a także inwentaryzacji⁵⁷ oraz sprawozdawczości⁵⁸ są uregulowane w odpowiednich przepisach prawnych⁵⁹.

⁵² Szerzej o dokumentowaniu zob. rozdz. I ppkt 4.3 oraz rozdz. III ppkt 3.3.2.

⁵³ Szerzej o kontach księgowych zob. rozdz. I ppkt 4.2.

⁵⁴ Szerzej o metodzie bilansowej zob. rozdz. III ppkt 3.4.

⁵⁵ Szerzej o zasadzie ciągłości zob. rozdz. III ppkt 3.2.2.

⁵⁶ Szerzej o zasadzie (prawdziwego i) rzetelnego obrazu zob. rozdz. III ppkt 3.3.

⁵⁷ Szerzej o inwentaryzacji zob. rozdz. I ppkt 4.2.

⁵⁸ Szerzej o sprawozdawczości (finansowej) zob. rozdz. I pkt 3 oraz rozdz. IV.

⁵⁹ Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy...*, 1998, s. 8.

2.3.3. Osoba odpowiedzialna

Na podstawie art. 4 ust. 5 zdanie pierwsze u.r. **odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości**, o których mowa w ustawie, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury⁶⁰ – zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, który usługowo prowadzi księgi rachunkowe⁶¹, za ich zgodą⁶², o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, **ponosi kierownik jednostki**.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 6 u.r. **kierownikami jednostki są**: członek zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członkowie tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę. W przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej za kierownika jednostki uważa się wspólników prowadzących sprawy spółki, w przypadku spółki partnerskiej – wspólników prowadzących sprawy spółki albo zarząd, a w odniesieniu do spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawy spółki. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą za kierownika jednostki uważa się tę osobę; do osób wykonujących wolne zawody przepis ten stosuje się odpowiednio. Za kierownika jednostki uważa się również likwidatora, a także syndyka lub zarządcę ustanowionego w postępowaniu restrukturyzacyjnym oraz zarządcę sukcesyjnego, o którym mowa w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw albo osobę, o której mowa w art. 14 tej ustawy (tj. osobę uprawnioną do dokonywania czynności koniecznych do zachowania majątku lub możliwości prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku), która dokonała zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z 13.10.1995 r.

⁶⁰ Szerzej o inwentaryzacji zob. rozdz. I ppkt 4.2.

⁶¹ Zob. rozdz. I ppkt 4.3.

⁶² Przyjęcie odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą przez inną osobę lub przedsiębiorcę powinno być stwierdzone w formie pisemnej (art. 4 ust. 5 zdanie drugie u.r.).

o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁶³ (tj. zgłoszenia do naczelnika urzędu skarbowego o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa zmarłego przedsiębiorcy).

Jak można zauważyć, pojęcie kierownika jednostki obejmuje zarówno indywidualne podmioty (np. osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą), jak i organy kolegialne (np. wieloosobowy zarząd spółki z o.o.). W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą ponoszą wszyscy członkowie tego organu (art. 4 ust. 5 zdanie trzecie u.r.).

Odpowiedzialność karna za uchybienia obowiązkom w zakresie rachunkowości określona jest w rozdziale 9 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 77 pkt 1 u.r. kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza do nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych, podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie. Takiej samej karze podlega ten, kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza do niesporządzenia sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, sporządzenia ich niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tych sprawozdaniach nierzetelnych danych (art. 77 pkt 2 u.r.). Ustawa przewiduje też odpowiedzialność za wiele innych szczegółowych naruszeń obowiązków w zakresie rachunkowości (art. 79 u.r.), np. za niepoddawanie sprawozdań finansowych badaniu przez biegłego rewidenta czy nieskładanie sprawozdań finansowych do ogłoszenia⁶⁴; określa też odpowiedzialność biegłego rewidenta za nieprawidłową realizację jego obowiązków (art. 78 u.r.).

⁶³ Dz.U. z 2022 r. poz. 166.

⁶⁴ Zob. rozdz. IV ppkt 10.7.

3. Sprawozdawczość finansowa oraz sprawozdania finansowe i skonsolidowane sprawozdania finansowe

3.1. Sprawozdawczość finansowa

Celem sprawozdawczości finansowej, będącej ostatecznym „produktem” całego procesu przetwarzania danych w systemie rachunkowości⁶⁵, jest okresowa prezentacja z jednej strony aktualnego stanu majątku jednostki, a z drugiej strony źródeł jego finansowania (w bilansie). Ponadto w sprawozdaniach finansowych (w rachunku zysków i strat) prezentuje się przychody, koszty, zyski i straty, a w konsekwencji ostateczny wynik finansowy osiągnięty w danym okresie sprawozdawczym (wynik netto ujemne się też w bilansie). Stąd można wskazać, że **podstawowym celem sprawozdawczości jest prezentacja sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki**⁶⁶.

Prezentacja ta następuje przede wszystkim w sprawozdaniu finansowym sporządzanym za okres roku obrotowego (**roczne sprawozdanie finansowe**) lub ewentualnie za inne okresy sprawozdawcze (**sprawozdanie finansowe inne niż roczne**). Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 8 u.r. przez **okres sprawozdawczy** rozumie się „okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdania sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych”. Jak już wspomniano, podstawowym okresem sprawozdawczym jest rok obrotowy; zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 9 u.r. **rokiem obrotowym** jest „rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny.

⁶⁵ Zob. rozdz. I pkt 2.2.

⁶⁶ Por. Z. Messner, J. Pfaff, *Podstawy...*, 1998, s. 27.

W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy”. Na podstawie art. 52 ust. 1 u.r. kierownik jednostki jest zobowiązany zapewnić sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego jednostki nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego⁶⁷.

Ustawa o rachunkowości przewiduje też sporządzanie **skonsolidowanych sprawozdań finansowych**⁶⁸, tj. sprawozdań grup kapitałowych⁶⁹ obejmujących dane jednostki dominującej i jednostek od niej zależnych wszystkich szczebli, zestawione w taki sposób, jakby grupa kapitałowa stanowiła jedną jednostkę. Za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego odpowiada jednostka dominująca, która powinna je sporządzić nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego, na który jednostka ta sporządza swoje roczne sprawozdanie finansowe (art. 63c ust. 2 u.r.)⁷⁰.

Jednakże **sprawozdawczość finansowa to nie tylko sprawozdania finansowe**; należy przez nią rozumieć informację finansową okresowo przekazywaną przez kierownictwo jednostki jej otoczeniu i obejmującą dane finansowe wychodzące poza wąski zakres ścisłego sprawozdania finansowego, obejmującego tradycyjny rachunek zysków i strat, bilans oraz informację dodatkową⁷¹. W niektórych sytuacjach sama ustawa o rachunkowości nakazuje sporządzać wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym inne sprawozdania, np. sprawozdanie z działalności (art. 49 ust. 1 u.r.) czy sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej (art. 63f ust. 1 u.r.).

Sprawozdanie z działalności, o którym mowa w art. 49 u.r., powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej jednostki, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, a w szczególności informacje

⁶⁷ Zob. rozdział IV pkt 10.

⁶⁸ Art. 55 i n. u.r. w rozdziale 6 ustawy „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej”.

⁶⁹ Zob. rozdz. II pkt 5.

⁷⁰ Zob. rozdział IV pkt 10.

⁷¹ A. Helin, *Ustawa o rachunkowości 2009*, s. XXVIII.

określone w art. 49 ust. 2 u.r.⁷² Na podstawie art. 49 ust. 1 u.r. obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności dotyczy: spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych, товариств ubezpieczeń wzajemnych, товариств reasekuracji wzajemnej, spółdzielni, przedsiębiorstw państwowych, a także tych spółek jawnych i komandytowych, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej, specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych, funduszy inwestycyjnych zamkniętych oraz alternatywnych spółek inwestycyjnych. Obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności może wynikać też z innych przepisów, np. fundacje są zobowiązane do sporządzania corocznych sprawozdań ze swojej działalności na mocy art. 12 ust. 2 u.f., a w przypadku organizacji pożytku publicznego obowiązek sporządzenia rocznego sprawozdania merytorycznego z działalności wynika z art. 23 ust. 1 u.d.p.p.w. Na podstawie art. 45 ust. 4 u.r. do rocznego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności, jeżeli obowiązek jego sporządzania wynika z ustawy lub z odrębnych przepisów.

W przypadku grup kapitałowych powinny one sporządzać **sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej** i dołączać je do rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego (art. 55 ust. 2a u.r.); ewentualnie można je sporządzić łącznie ze sprawozdaniem z działalności jednostki dominującej jako jedno sprawozdanie.

W rozdziale 6a ustawa o rachunkowości określa obowiązki w zakresie **sprawozdań z płatności na rzecz administracji publicznej oraz skonsolidowanych sprawozdań z płatności na rzecz administracji publicznej** (art. 63e–63k u.r.). Są to sprawozdania, które zobowiązane są sporządzać jednostki działające w przemyśle wydobywczym lub zajmujące się wyrębem lasów pierwotnych, spełniające warunki określone w art. 63f lub 63g u.r. Sprawozdania te należy sporządzić na dzień bilansowy wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym (rocznym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym).

⁷² Zob. rozdz. IV pkt 7.

3.2. Sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Jak przedstawiono wcześniej⁷³, pojęcie sprawozdawczości finansowej jest szersze niż określenie samego sprawozdania finansowego; niemniej jednak podstawowym instrumentem sprawozdawczości finansowej jest **sprawozdanie finansowe**, które przedstawia w uporządkowany sposób sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy z działalności jednostki.

Powszechnie obligatoryjny zakres sprawozdania finansowego określa art. 45 ust. 2 u.r., zgodnie z którym sprawozdanie finansowe składa się z: bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej⁷⁴, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Ponadto w **przypadku niektórych jednostek**⁷⁵, zgodnie z art. 45 ust. 3 i 3a u.r., ich sprawozdanie finansowe podlegające corocznemu badaniu powinno też obejmować: zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym (w przypadku funduszy inwestycyjnych – zestawienie zmian w aktywach netto) oraz rachunek przepływów pieniężnych (z wyłączeniem sprawozdania finansowego funduszu inwestycyjnego otwartego oraz sprawozdania finansowego specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego). Z kolei zgodnie z art. 45 ust. 3b i 3c u.r. sprawozdanie finansowe funduszu inwestycyjnego oraz alternatywnej spółki inwestycyjnej obejmuje dodatkowo zestawienie lokat, a sprawozdanie finansowe alternatywnej spółki inwestycyjnej obejmuje dodatkowo zestawienie informacji dodatkowych o spółce obejmujące informacje o strukturze aktywów i kosztach działalności, wartości aktywów netto i informacje dotyczące wartości aktywów netto na prawo uczestnictwa i sposobu jej

⁷³ Zob. rozdz. I ppkt 3.1.

⁷⁴ Jakkolwiek jednostki mikro, o których mowa w dalszej części monografii (zob. rozdz. II ppkt 4.2), mogą nie sporządzać informacji dodatkowej pod warunkiem przedstawienia informacji uzupełniających do bilansu określonych w załączniku nr 4 do ustawy (art. 48 ust. 3 u.r.).

⁷⁵ Obowiązek ten dotyczy jednostek określonych w art. 64 ust. 1 u.r. – zob. rozdz. IV ppkt 10.3.

ustalania, informacje o wyemitowanych przez alternatywną spółkę inwestycyjną instrumentach finansowych lub przyznanych uprawnieniach wpływających na ustalenie wartości aktywów netto lub na prawa inwestorów oraz informacje dotyczące uprzywilejowania praw uczestnictwa albo ograniczenia uprawnień z nich wynikających.

Przypomnieć też należy⁷⁶, iż od niektórych podmiotów ustawa o rachunkowości wymaga sporządzenia wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym jeszcze **innych dokumentów**: sprawozdania z działalności (art. 49 ust. 1 u.r.) czy sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej (art. 63f ust. 1 u.r.). Na podstawie art. 45 ust. 4 u.r. do rocznego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności jednostki, jeśli obowiązek jego sporządzania wynika z ustawy lub odrębnych przepisów.

Schemat 2. Zakres sprawozdania finansowego

Powszechny zakres obligatoryjny:

- bilans
- rachunek zysków i strat
- informacja dodatkowa (z wyjątkiem niektórych jednostek mikro – art. 48 ust. 3 u.r.)
(art. 45 ust. 2 u.r.)

Elementy obligatoryjne tylko dla niektórych jednostek:

- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym (w przypadku funduszu inwestycyjnego – zestawienie zmian w aktywach netto)
- rachunek przepływów pieniężnych
(art. 45 ust. 3–3a u.r.)
- inne (art. 45 ust. 3b i 3c u.r.)

Ewentualne obligatoryjne elementy dodatkowe dla niektórych jednostek:

- sprawozdanie z działalności (art. 45 ust. 4 u.r.)
- sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej
(art. 63f u.r.)

Źródło: opracowanie własne.

⁷⁶ Zob. rozdz. I pkt 3.1.

W przypadku grup kapitałowych⁷⁷ oprócz sprawozdań finansowych jej członków sporządzane jest **skonsolidowane sprawozdanie finansowe**⁷⁸. Jego zakres określa art. 55 ust. 2 u.r., zgodnie z którym skonsolidowane sprawozdanie finansowe składa się ze: skonsolidowanego bilansu, skonsolidowanego rachunku zysków i strat, skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych, skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia. Do rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej (art. 55 ust. 2a u.r.), a ponadto – w niektórych przypadkach (art. 63g u.r.) – także skonsolidowane sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej.

Schemat 3. Zakres skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Powszechny zakres obligatoryjny:

- skonsolidowany bilans
- skonsolidowany rachunek zysków i strat
- skonsolidowany rachunek przepływów pieniężnych
- skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym
- informacja dodatkowa (art. 55 ust. 2 u.r.)

Powszechne obligatoryjne elementy dodatkowe:

- sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej (art. 55 ust. 2a u.r.)

Ewentualne obligatoryjne elementy dodatkowe dla niektórych grup:

- skonsolidowane sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej (art. 63g u.r.)

Źródło: opracowanie własne.

⁷⁷ Zob. rozdz. II pkt 5.

⁷⁸ Zob. rozdz. IV pkt 9.

Skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie należy utożsamiać z **łącznym sprawozdaniem finansowym**, o którym mowa w art. 51 u.r. Łączne sprawozdanie finansowe sporządza jednostka, w skład której wchodzi jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe; sprawozdanie łączne jest sumą sprawozdania finansowego jednostki i wszystkich jej oddziałów (zakładów), po odpowiednich wyłączeniach.

To, iż powszechnymi (tj. występującymi w przypadku każdego sprawozdania finansowego) elementami sprawozdania finansowego są rachunek zysków i strat oraz bilans, stało się punktem wyjścia dla dwóch teorii: teorii wartości i teorii transakcyjnej.

Zgodnie z **teorią wartości** (ang. *wealth oriented theory*) kluczowym odbiorcą sprawozdań finansowych jest inwestor, a główny cel sprawozdania stanowi przedstawienie rzetelnej sytuacji finansowej jednostki mierzonej wielkością jej kapitału własnego. Według tej teorii najbardziej istotnym źródłem informacji w sprawozdaniu finansowym jest bilans. Natomiast **teoria transakcyjna** (ang. *performance oriented theory*) zakłada, iż głównym celem sprawozdania finansowego jest pomiar osiągniętej rentowności w danym okresie sprawozdawczym, stąd też podstawowym źródłem informacji w sprawozdaniu jest rachunek zysków i strat. Metoda ta kładzie nacisk na problematykę pomiaru i prezentacji dodatniego lub ujemnego wyniku za dany okres sprawozdawczy⁷⁹.

Żadna z przedstawionych teorii nie występuje w praktyce w czystej postaci, jakkolwiek ich wpływ na kształtowanie sprawozdawczości finansowej jest istotny⁸⁰; nie ma jednak możliwości ograniczenia zakresu sprawozdania finansowego tylko do bilansu albo tylko do rachunku zysków i strat. Sprawozdania finansowe powinny być sporządzane zgodnie z ich zakresem wynikającym z przepisów ustawy

⁷⁹ J.O. Elling, *Aarsregnskabsteori i analytisk perspektiv*, Forlag FSR, za: A. Helin, *Ustawa o rachunkowości 2009*, s. XVI.

⁸⁰ A. Helin, *Ustawa o rachunkowości 2009*, s. XVI.