

USTAWA O RACHUNKOWOŚCI

Komentarz

redakcja naukowa Teresa Kiziukiewicz

Teresa Cebrowska, Waldemar Gos, Maria Hass-Symotiuk
Magdalena Janowicz, Piotr Kiziukiewicz, Teresa Kiziukiewicz
Przemysław Mućko, Bożena Nadolna, Kazimiera Winiarska

KOMENTARZE

WYDANIE

8

USTAWA O RACHUNKOWOŚCI

Komentarz

redakcja naukowa **Teresa Kiziukiewicz**

Teresa Cebrowska, Waldemar Gos, Maria Hass-Symotiuk,
Magdalena Janowicz, Piotr Kiziukiewicz, Teresa Kiziukiewicz,
Przemysław Mućko, Bożena Nadolna, Kazimiera Winiarska

KOMENTARZE

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

WYDANIE

8

Stan prawny na 15 września 2020 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Edward Nowak

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne
Violet Design, Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały opracowali:

Teresa Cebrowska – 5, 7

Ksenia Czubakowska – 4 pkt 4.3 (aktualizacja M. Hass-Symotiuk,
M. Janowicz, T. Kiziukiewicz), 6 pkt 2 (aktualizacja M. Janowicz)

Waldemar Gos – 1

Maria Hass-Symotiuk – 2

Magdalena Janowicz – 4a, 6

Piotr Kiziukiewicz – 9

Teresa Kiziukiewicz – Uwagi wstępne, 3, 8a, 10, 11

Teresa Kiziukiewicz, Przemysław Mućko – 6a

Bożena Nadolna – 4 pkt 4.1-4.2

Kazimiera Winiarska – 8

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-252-3

8. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

UWAGI WSTĘPNE

Przemianom gospodarczym w Polsce od początku towarzyszyła ewolucja przepisów związanych z rachunkowością. Pierwszy etap procesu jej reformowania stanowiło wydanie w 1991 r. rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości. Kolejny etap łączył się z uchwaleniem 29.09.1994 r. ustawy o rachunkowości¹, która od 1.01.1995 r. stała się podstawowym aktem prawnym regulującym zasady prowadzenia rachunkowości oraz tryb sporządzania i badania sprawozdań finansowych. Akt prawny o randze ustawy stanowił upoważnienie do wprowadzenia określenia „polskie prawo bilansowe”.

Zmiany ekonomiczne, rosnąca konkurencja oraz przystąpienie Polski do Unii Europejskiej przyczyniły się do wielokrotnych uzupełnień i modyfikacji wydanej w 1994 r. ustawy o rachunkowości. Taki tryb okazał się jednak niewystarczający. W 1999 r. zostały więc podjęte prace nad kompleksową nowelizacją polskiego prawa bilansowego. Zakończyły się one uchwaleniem 9.11.2000 r. ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości² i 23.08.2001 r. ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw³. Opublikowany w 2002 r. jednolity tekst ustawy ulegał w następnych latach dalszym zmianom i proces ten wciąż trwa.

Do podstawowych celów modyfikacji dokonanych w początkowym okresie można zaliczyć w szczególności:

- 1) korektę wcześniejszych oraz wprowadzenie nowych definicji i regulacji, takich jak pojęcie inwestycji, leasingu, połączonych spółek, udziałów mniejszości, różnic podatkowych, zasad prowadzenia rachunkowości z użyciem komputera;
- 2) eliminację luk w ustawie przez objęcie nią nowych zagadnień, np.: pochodnych instrumentów finansowych, leasingu finansowego, wyników długoterminowych umów o budowę, łączenia się spółek, wprowadzenia nowych elementów sprawozdawczości finansowej, w tym rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym;

¹ Dz.U. Nr 121, poz. 591.

² Dz.U. Nr 113, poz. 1186 ze zm.

³ Dz.U. Nr 102, poz. 1117.

- 3) dążenie do ograniczenia kosztów prowadzenia rachunkowości i badania sprawozdań finansowych;
- 4) nawiązanie do innych polskich regulacji istotnych dla prowadzenia działalności gospodarczej, takich jak: Kodeks spółek handlowych, ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym, ustawy podatkowe;
- 5) dążenie do uregulowania zasad i zakresu korzystania z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, a także w następstwie zmian w dyrektywach UE wywierających wpływ na polskie rozwiązania.

Kolejna istotna nowelizacja ustawy o rachunkowości nastąpiła na mocy ustawy z 18.03.2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości⁴. Jej celem była – z jednej strony – transpozycja do polskiego prawa bilansowego postanowień dyrektywy 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 14.06.2006 r. zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, 86/635/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń, a z drugiej – konieczność dostosowania określonych przepisów ustawy o rachunkowości do realiów życia gospodarczego oraz innych aktów prawnych. Wprowadzane zmiany miały różny charakter, zakres i znaczenie. Oprócz modyfikacji, polegających na doprecyzowaniu i ujednoczeniu pojęć, wystąpiły istotne zmiany dotyczące przepisów aż 43 artykułów ustawy, 2 artykuły zostały uchylone, natomiast wprowadzono nowy rozdział 8a „Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych”, przy czym jego unormowania już w 2008 r. zostały częściowo zmodyfikowane przez ustawę z 21.11.2008 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości⁵. W związku z dokonanymi zmianami kolejny raz został opublikowany ujednoczony tekst ustawy (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.), na którego modyfikację wpłynęły dokonywane nowelizacje, polegające na dalszym dostosowywaniu i aktualizowaniu przepisów ustawy o rachunkowości w związku z innymi regulacjami krajowymi i dyrektywami UE. Znalazło to odzwierciedlenie w następnym jednolitym jej tekście opublikowanym w 2013 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.), który wobec wprowadzanych modyfikacji wymagał dalszej aktualizacji.

W 2014 r. znacząco na zawartość ustawy o rachunkowości wpłynęły:

- 1) ustawa z 9.05.2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych⁶, której przepisy istotnie ograniczyły zawartość rozdziału 8a „Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych”, modyfikując i uchylając znaczne jego fragmenty, w związku z czym od 10.08.2014 r. zaprzestano wydawania certyfikatu księgowego,

⁴ Dz.U. Nr 63, poz. 393 ze zm.

⁵ Dz.U. Nr 223, poz. 1466.

⁶ Dz.U. poz. 768.

- 2) ustawa z 11.07.2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości⁷, wdrażająca częściowo dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26.06.2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającą dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającą dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG w zakresie odnoszącym się do obowiązków sprawozdawczych nowej – w ustawie o rachunkowości – kategorii podmiotów gospodarczych, jaką są jednostki mikro prowadzące księgi rachunkowe.

Już w 2014 r., w związku z zapisami zawartymi we wspomnianej dyrektywie 2013/34/UE, można było się spodziewać następných modyfikacji ustawy o rachunkowości, jako konsekwencji procedur dostosowawczych polskiego prawa do regulacji unijnych. Ustawą z 23.07.2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw⁸ zostały wdrożone pozostałe zapisy dyrektywy 2013/34/UE. Na mocy ustawy z 23.07.2015 r. (art. 7) zmiany ustawy o rachunkowości, które weszły w życie z dniem 1.01.2016 r., można podzielić na dwie grupy. Do jednej należą zmiany wynikające z dostosowania przepisów ustawy do wspomnianej dyrektywy, polegające na:

- a) modyfikacji definicji zawartych w art. 3 u.r., w szczególności niektórych jednostek związanych z konsolidacją, wprowadzeniu pojęcia jednostek małych i doprecyzowaniu określenia jednostek mikro, nowym ujęciu wyniku z działalności operacyjnej,
- b) wprowadzeniu zmian w zakresie skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
- c) dodaniu nowego rozdziału 6a „Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej”,
- d) wprowadzeniu uproszczeń w sprawozdaniu finansowym dla jednostek mikro i małych,
- e) zmianach w załączniku nr 1 do u.r., dotyczących niektórych pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, zakresu informacji dodatkowej,
- f) wprowadzeniu załącznika nr 5 poświęconego zakresowi informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym małych jednostek gospodarczych.

Zmiany należące do drugiej grupy nie wynikały z dyrektywy 2013/34/UE, lecz miały sprzyjać poprawie warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez:

- a) objęcie większej liczby jednostek uproszczeniami w zakresie leasingu, odroczonego podatku dochodowego (zwolnienia z obowiązku tworzenia rezerw, ustalania aktywów), instrumentów finansowych (uznawanie, wycena, ujawnianie, prezentacja),
- b) wprowadzenie możliwości zwolnień z niektórych obowiązków sprawozdawczych,
- c) ujednoczenie przepisów ustawy o rachunkowości (art. 3 ust. 3) i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 24a ust. 6) co do terminu przeliczenia kwot

⁷ Dz.U. poz. 1100.

⁸ Dz.U. poz. 1333.

- wyrażonych w euro na walutę polską (pierwszy roboczy dzień października poprzedniego roku obrotowego),
- d) zmianę zasad amortyzowania wartości firmy,
- e) dopuszczenie możliwości prowadzenia przez organizacje pożytku publicznego uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów, w sposób określony przez ministra finansów na mocy art. 10a ust. 6 u.d.p.p.w.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości z 23.07.2015 r. związana z wdrożeniem dyrektywy 2013/34/UE wpłynęła na rozszerzenie zakresu rachunkowości o obowiązek ujawniania informacji niefinansowych przez emitentów giełdowych i instytucje finansowe spełniające określone kryteria co do wielkości zatrudnienia, sumy bilansowej i rocznego przychodu netto ze sprzedaży towarów i produktów, zobowiązując te podmioty do wykazywania w sprawozdaniu z działalności szeregu informacji niefinansowych, w szczególności dotyczących spraw środowiska naturalnego, społecznych, pracowniczych, przeciwdziałania korupcji na wzór tendencji europejskich i światowych. W ramach omawianej nowelizacji pojawił się załącznik nr 6 do ustawy określający zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym jednostek pozarządowych. Zważywszy na zakres i wagę zmian, ustawodawca wydał w 2016 r. kolejny tekst jednolity⁹.

Proces nowelizacji i zmian ustawy o rachunkowości ma charakter ciągły często w związku ze zmianami przepisów w innych dziedzinach. Przykładowo, zmiana ustawy z 26.01.2018 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym i innych ustaw¹⁰ spowodowała wprowadzenie obowiązku sporządzania przez jednostki wpisane do KRS sprawozdań finansowych w postaci elektronicznej o strukturze logicznej w formacie zamieszczonym w Biuletynie Informacji Publicznej. Z kolei ustawa z 9.11.2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorstw w prawie podatkowym i gospodarczym¹¹ przyczyniła się do zmian w ustawie o rachunkowości. Nowe regulacje weszły w życie z dniem 1.01.2019 r. i od tego dnia podatnik – spełniający określone kryteria – może w zeznaniu podatkowym za miniony rok podatkowy informować o dobrowolnym prowadzeniu ksiąg rachunkowych mimo braku takiego obowiązku. Poszerzył się też katalog podmiotów mikro sporządzających bardzo uproszczone sprawozdanie finansowe oraz zwiększono progi kwotowe dla tych podmiotów¹². Ponadto został skrócony do 5 lat okres przechowywania zatwierdzonych sprawozdań finansowych. Obowiązujący tekst jednolity ustawy o rachunkowości jest zawarty w Dz.U. z 2019 r. poz. 351 (po jego ogłoszeniu wprowadzono zmiany w 2019 r.: poz. 1495, 1571, 1655¹³, 1680 oraz w 2020 r. poz. 568).

⁹ Dz.U. poz. 1047.

¹⁰ Dz.U. poz. 398.

¹¹ Dz.U. poz. 2244.

¹² Dz.U. z 2018 r. poz. 395.

¹³ Zmiany z poz. 1655 wejdą w życie z dniem 1.03.2021 r.

W obecnym kształcie ustawa o rachunkowości składa się z 14 rozdziałów i 6 załączników. Zawarte w niej regulacje odnoszą się do wszystkich jednostek objętych ustawą, przy czym warto podkreślić, że część rozwiązań dotyczy jedynie niektórych podmiotów gospodarczych, np. opracowujących skonsolidowane sprawozdania finansowe, wykorzystujących pochodne instrumenty finansowe, świadczących długoterminowe usługi, podlegających fuzji, objętych obowiązkiem badania sprawozdań finansowych bądź sporządzania sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej czy też jednostek mikro i małych. Zakres podmiotowy niniejszego komentarza obejmuje głównie jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji.

W związku z dużym zakresem zmian, i często o nowatorskim charakterze, zamiarem autorów niniejszego komentarza jest przybliżenie ich Czytelnikom. W celu zapewnienia kompleksowego ujęcia zagadnień przedmiotem rozważań są także wcześniejsze unormowania ustawy, a występujące niekiedy powtórzenia służą wyczerpującemu ujęciu omawianego problemu. Układ komentarza jest dostosowany do rozdziałów ustawy, a w ich ramach do kolejności zawartych w nich artykułów. Zagadnienia są komentowane w tezach autorskich zamieszczonych pod odpowiednimi artykułami ustawy. Dokonywane interpretacje nie ograniczają się tylko do ustawy o rachunkowości, ale uwzględniają także rozstrzygnięcia Krajowych Standardów Rachunkowości, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, a także dyrektyw UE, jeżeli dotyczą one omawianego zagadnienia. Ponadto w uzasadnionych wypadkach komentarz odwołuje się do przepisów podatkowych i innych regulacji polskiego prawa. W celu lepszego zobrazowania i wyjaśnienia omawianych zagadnień autorzy posługują się schematami, tabelami i przykładami liczbowymi.

W opracowaniu uwzględniono też wpływ pandemii wirusa SARS-CoV-2 na rachunkowość. Zagrożenie epidemiologiczne, które pojawiło się w marcu 2020 r., spowodowało podjęcie przez rząd i parlament Rzeczypospolitej Polskiej wielu działań mających na celu zapobieganie, przeciwdziałanie i zwalczanie COVID-19, jak też innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Mocą ustawy z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych¹⁴ wprowadzono wiele zmian w obowiązującym prawie. Zmiany odnoszą się także do ustawy o rachunkowości, a dotyczą w szczególności harmonogramu prac związanych z zamknięciem roku obrotowego i ustalaniem wyniku finansowego. Rozporządzeniem Ministra Finansów z 31.03.2020 r. w sprawie określenia innych terminów wypełniania obowiązków w zakresie ewidencji oraz w zakresie sporządzania, zatwierdzania, udostępniania i przekazywania do właściwego rejestru, jednostki lub organu sprawozdań i informacji¹⁵ został wydłużony czas wykonania czynności związanych z zamykaniem roku

¹⁴ Dz.U. poz. 374 ze zm.

¹⁵ Dz.U. poz. 570.

obrotowego. Należy podkreślić, że wydłużenie okresu sporządzania, zatwierdzania i składania sprawozdań nie ma charakteru stałego. Zmiany w tym zakresie miały zastosowanie do obowiązków dotyczących roku obrotowego kończącego się po dniu 29.09.2019 r., jednak nie później niż w dniu 30.04.2020 r., jeżeli termin ich wykonania nie upłynął przed dniem 31.03.2020 r.

Zakres przejściowych zmian spowodowanych COVID-19 jest przedstawiony w odrębnym punkcie zamykającym rozdział, których dotyczą zmiany spowodowane zaistniałą sytuacją, w szczególności są one omówione na końcu rozdziałów: 1, 2, 3, 5, 6, 6a, 7.

Autorzy, wśród których są pracownicy naukowcy zajmujący się rachunkowością, a także biegły rewident i prawnik, mają nadzieję, że niniejszy komentarz – dzięki szerokiemu i wyczerpującemu omówieniu poszczególnych przepisów ustawy o rachunkowości – ułatwi Czytelnikom zrozumienie zawłości współczesnej rachunkowości.

Jako redaktor naukowy opracowania serdecznie dziękuję za współpracę przy siedmiu dotychczasowych wydaniach komentarza panu profesorowi Zbigniewowi Lutemu – autorowi rozdziału 4a. „Łączenie się spółek”, oraz panu profesorowi Kazimierzowi Sawickiemu – autorowi rozdziału 9. „Odpowiedzialność karna”. Chcę też podziękować panu mgr. Markowi Rublewskiemu, że przy wszystkich wydaniach komentarza zajął się wstępnym opracowaniem redakcyjnym całości.

Niniejsze opracowanie zostało przygotowane według stanu prawnego na dzień 15.09.2020 r.

ROZDZIAŁ 1

Przepisy ogólne

W pierwszym rozdziale ustawy unormowane zostały zagadnienia dotyczące:

- 1) podmiotowego zakresu stosowania ustawy o rachunkowości (art. 2);
- 2) podstawowych pojęć występujących w ustawie (art. 3 ust. 1);
- 3) zasad przeliczania na złote polskie wielkości wyrażonych w euro (art. 3 ust. 2 i 3);
- 4) klasyfikacji umów leasingowych (art. 3 ust. 4–6);
- 5) przedmiotowego zakresu rachunkowości (art. 4);
- 6) odpowiedzialności kierownika jednostki za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości (art. 4 ust. 5, art. 4a);
- 7) stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości (art. 4–8).

Art. 1. [Zakres regulacji]

Ustawa określa zasady rachunkowości oraz zasady wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

- 1. Pojęcie rachunkowości.** Rachunkowość jest systemem 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 metod, form, rozwiązań organizacyjnych i technicznych. Dzięki temu uzyskuje się sformalizowany, wewnętrznie spójny i zbilansowany obraz działalności gospodarczej o uniwersalnym charakterze¹. Umożliwia to zaspokojenie potrzeb informacyjnych odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych. Główne aspekty postrzegania rachunkowości zawiera tabela 1.

¹ *Rachunkowość. Zasady prowadzenia według znowelizowanych regulacji krajowych i międzynarodowych*, red. T. Kiziukiewicz, Wrocław 2009, s. 15.

Tabela 1. Wieloaspektowe ujęcie rachunkowości

Aspekt rachunkowości	Charakterystyka
Rachunkowość jako dyscyplina naukowa	Jako nauka stosowana rachunkowość jest nastawiona na pomiar przepływu wartości składników majątku podmiotów gospodarczych w celu ułatwienia dokonywania wyborów (decyzji) oraz rozliczania z ekonomicznej i społecznej efektywności i podziału wygosodarowanej nadwyżki (por. 1). Jako nauka stosowana rachunkowość ma cel praktyczny, czyli dokonywany w podmiocie pomiar przepływów i przyrostu wartości, aby ułatwić podejmowanie decyzji i rozliczenie ze społecznej i ekonomicznej efektywności (por. 2). W niektórych krajach, jak np. w USA, rachunkowość jest samodzielną dyscypliną naukową. W Polsce rachunkowość jest subdyscypliną nauk ekonomicznych, natomiast w Niemczech – nauką o zarządzaniu.
Rachunkowość jako język biznesu	Jako język biznesu rachunkowość ma wiele wspólnych elementów z innymi dziedzinami. Różne rodzaje działalności gospodarczej firm są przedstawiane w sprawozdaniach finansowych za pomocą języka rachunkowości (por. 3). Uznanie rachunkowości za język biznesu wymaga jej standaryzacji w celu zunifikowania interpretacji sprawozdawczości finansowej przez różnych użytkowników.
Rachunkowość jako zbiór założeń koncepcyjnych, unormowań prawnych i standardów	Zbiór podstawowych, logicznie powiązanych założeń koncepcyjnych, które stanowią podstawę do oceny polityki i praktyki rachunkowości, w tym: zasad pomiaru, wyceny i prezentacji danych finansowych stosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych; ponadto założenia te tworzą ramy referencyjne i wytyczne przy formułowaniu i wdrażaniu nowych, dotychczas nieuregulowanych zasad, norm i standardów rachunkowości (por. 4). Rachunkowość może zatem być rozpatrywana jako powiązany zbiór: teorii, polityki, praktyki i użytkowników.
Rachunkowość jako system pomiaru i wyceny	„Rachunkowość jest rozpatrywana jako teoria pomiaru ekonomicznego (pomiaru wartości) oraz jako system tego pomiaru w przedsiębiorstwach i instytucjach” (5). „Rachunkowość jest sztuką pomiaru, opisu i interpretowania działalności gospodarczej” (6). Wynika z tego, że rachunkowość jest postrzegana jako system pomiaru i wyceny, który pozwala kwantyfikować opis i analizę zasobów nabytych i zużywanych w procesie gospodarowania, a także strumienie przychodów i kosztów.
Rachunkowość jako system informacyjny	Rachunkowość jest często określana jako podstawowy system informacyjny przedsiębiorstwa. „Rachunkowość jest to szczególny system informacyjno-kontrolny o charakterze retro- i prospektywnym dostosowanym do celów szeroko pojętego zarządzania finansami podmiotu gospodarczego (organizacji)” (7). Rachunkowość stanowi „(...) zwarty system gromadzenia i przetwarzania danych oraz prezentacji informacji ekonomiczno-finansowych” (8). „Rachunkowość jest systemem informacyjnym przedsiębiorstwa, rejestrującym zmiany wartości zasobów i zobowiązań oraz ukazuje wpływ tych zmian na kapitał własny w celu prezentacji informacji przydatnych jej użytkownikom przy podejmowaniu decyzji” (9)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (1) A. Helin, *Model sprawozdania finansowego według MSR a teoria i praktyka polskiej sprawozdawczości*, Warszawa 2002; (2) *Współczesne problemy rachunkowości*, red. A. Jaruga, Warszawa 1991, s. 13; (3) Y. Ijiri, *Theory of Accounting Measurement*, „Accounting Research Study” 1975/10, s. 15; (4) E. Hendriksen, M. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Warszawa 2002, s. 20; (5) E. Burzym, *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1993/23, s. 7; (6) R.E. Meigs, W.H. Meigs, *Financial Accounting*, New York 1995, s. 4; (7) W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Częstochowa 1998, s. 21; (8) K. Sawicki, *Pojęcie współczesnej rachunkowości [w:] Podstawy rachunkowości*, red. K. Sawicki, Warszawa 2005, s. 14; (9) S. Hońko, *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*, Szczecin 2008, s. 9.

2. **Biegły rewident jako ekspert z zakresu rachunkowości.** Zawód biegłego rewidenta określa ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Zgodnie z postanowieniami art. 2 pkt 12 u.b.r. tylko biegli rewidenty są uprawnieni do badania sprawozdań finansowych. Podstawowym celem badania sprawozdań finansowych jest określenie, czy sprawozdania finansowe są prawidłowe, a także stwierdzenie, czy rzetelnie i jasno przedstawiają sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki gospodarczej (szerzej na ten temat zob. komentarz do rozdziału 7).
3. **Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych.** Ustawa o rachunkowości określa zasady usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych w rozdziale 8a (szerzej na ten temat zob. komentarz do rozdziału 8a).
4. **Zgodność ustawy o rachunkowości z przepisami unijnymi.** Rachunkowość w ramach Unii Europejskiej reguluje dyrektywa 2013/34/UE. Należy podkreślić, że rozwiązania ustawy o rachunkowości powinny być zgodne z przepisami wymienionej dyrektywy.

Art. 2. [Zakres podmiotowy]

1. Przepisy ustawy o rachunkowości, zwanej dalej „ustawą”, stosuje się, z zastrzeżeniem ust. 3, do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

- 1) spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych, z zastrzeżeniem pkt 2, a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego;
- 2) osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz. U. poz. 1629), jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro;
- 2a) przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku prowadzone były księgi rachunkowe;
- 3) jednostek organizacyjnych działających na podstawie Prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów;

- 4) gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:
 - a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
 - b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych,
 - c) (uchylona)
 - 5) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2;
 - 6) oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 649 i 1293);
 - 7) jednostek niewymienionych w pkt 1–6, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.
2. Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw mogą stosować zasady rachunkowości określone ustawą również od początku następnego roku obrotowego, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy są niższe niż równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. W tym przypadku osoby te lub wspólnicy przed rozpoczęciem roku obrotowego są obowiązani, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do zawiadomienia o tym urzędu skarbowego, właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym. Osoby fizyczne lub wspólnicy spółek cywilnych osób fizycznych mogą złożyć zawiadomienie na podstawie ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. poz. 647, 1544, 1629 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 60).
- 2a. Do spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, których przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły mniej niż równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro i które nie stosują zasad rachunkowości określonych ustawą na podstawie ust. 2, stosuje się art. 70a.
- 2b. Przepisy ustawy stosuje się również, bez względu na wielkość przychodów, do alternatywnych spółek inwestycyjnych w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, w tym uprawnionych do posługiwania się nazwą „EuVECA” albo „EuSEF”.
3. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej „MSR”, stosują przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie, w zakresie nieuregulowanym przez MSR.

4. Kościelne osoby prawne nieprowadzące działalności gospodarczej prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami wewnętrznymi tych osób.

5. Jednostki, o których mowa w art. 10a ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2018 r. poz. 450, 650, 723 i 1365 oraz z 2019 r. poz. 37), mogą prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów na zasadach i warunkach określonych w tej ustawie.

6. Koła gospodyń wiejskich działające na podstawie ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz. U. poz. 2212) mogą prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów na zasadach i warunkach określonych w tej ustawie.

1. **Uwagi ogólne.** Artykuł 2 ust. 1 określa podmiotowy zakres ustawy. W związku z tym ważne jest jednoznaczne zdefiniowanie podmiotów prowadzących rachunkowość. Ogólne zasady dotyczące podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych zawiera tabela 2.

Tabela 2. Podmioty zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości

Podmiot	Obowiązek stosowania przepisów ustawy o rachunkowości
1) spółka jawna osób fizycznych 2) spółka partnerska 3) spółka cywilna osób fizycznych 4) osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą 5) przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej	W sytuacji gdy przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w ubiegłym roku obrotowym przekroczyły w złotych równowartość kwoty 2 000 000 euro
1) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością 2) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji 3) spółka akcyjna 4) spółka akcyjna w organizacji 5) przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie, szkoły wyższe, fundacje 6) banki państwowe, banki spółdzielcze, banki komercyjne 7) gminy, powiaty, województwa i ich związki, państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie zakłady budżetowe 8) alternatywne spółki inwestycyjne 9) Lasy Państwowe 10) oddziały i przedstawiciele przedsiębiorców zagranicznych 11) jednostki, które otrzymują dotacje lub subwencje na realizację zadań zleconych 12) przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku prowadzone były księgi rachunkowe	Bez względu na kwotę osiągniętych przychodów

Źródło: opracowanie własne.

Teresa Kiziukiewicz – profesor zwyczajny doktor habilitowany nauk ekonomicznych, wieloletnia dyrektor Instytutu Rachunkowości i kierownik Katedry Rachunkowości Finansowej i Zarządczej Uniwersytetu Szczecińskiego; organizator i kierownik studiów podyplomowych z rachunkowości na Zachodniopomorskim Uniwersytecie Technologicznym w Szczecinie; dyplomowany biegły rewident, członek powołanej przez Ministra Finansów pierwszej Komisji Egzaminacyjnej dla kandydatów na biegłych rewidentów; autorka ponad 500 publikacji oraz redaktor naukowy prac zbiorowych i zeszytów naukowych z zakresu rachunkowości.

W publikacji omówiono kluczową regulację prawną, która określa zasady rachunkowości, tryb badania sprawozdań finansowych oraz warunki usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W przystępny i kompleksowy sposób przedstawiono interpretację prawa bilansowego, odnosząc się do krajowych standardów rachunkowości i rozwiązań międzynarodowych, w tym MSSF, MSR oraz dyrektyw UE, jak również do przepisów prawa podatkowego i innych regulacji polskiego prawa. Publikacja zawiera także opis metodologii sporządzania e-sprawozdań finansowych.

Komentarz pomoże czytelnikowi m.in. w: poprawnym opracowaniu i aktualizacji dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości firmy, sporządzeniu zakładowego planu kont, poznaniu zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, wystawianiu i kontroli dokumentów księgowych, w tym także dokumentów związanych z VAT i realizacją projektów finansowanych z funduszy europejskich.

W ósmym wydaniu książki przedstawiono wprowadzone w czasie pandemii COVID-19 rozwiązania prawne wywierające wpływ na harmonogram prac związanych z zamknięciem roku obrotowego i sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego. Szczególną uwagę zwrócono także na regulacje odnoszące się do odpowiedzialności karnej.

Publikacja przeznaczona jest dla księgowych, doradców podatkowych, osób prowadzących biura rachunkowe oraz biegłych rewidentów. Zainteresuje również dyrektorów finansowych, członków rad nadzorczych i analityków finansowych. Będzie pomocnym źródłem wiedzy dla pracowników naukowych, studentów studiów ekonomicznych oraz słuchaczy studiów podyplomowych.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL