

Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska
e-mail: szydelko@prz.edu.pl

USTALANIE KAPITAŁU WSPÓLNIKÓW PRZY ZMIANIE FORMY EWIDENCJI W SPÓŁCE CYWILNEJ

ESTIMATION OF THE SHAREHOLDER CAPITAL ON AMENDING THE FORM OF EVIDENCE IN CIVIL PARTNERSHIP

DOI: 10.15611/pn.2017.484.17

JEL Classification: M49

Streszczenie: Celem opracowania jest zaprezentowanie kluczowych problemów związanych z ustalaniem kapitału właścicieli w spółce cywilnej w sytuacji zmiany formy ewidencji z podatkowej księgi przychodów i rozchodów na księgi rachunkowe. Jako metody badawcze zastosowano analizę regulacji prawnych oraz literatury, a wnioski sformułowano na podstawie metod dedukcji oraz rozumowania przez analogię, wykorzystując równocześnie doświadczenie praktyczne autora w tym zakresie. Opracowanie dotyczy sytuacji, gdy wspólnicy spółki cywilnej są opodatkowani podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych, a zmiana formy ewidencji wymaga sporządzenia wykazu inwentarza, który w sposób szczególny wpływa na ostateczne ustalenie wysokości i ewentualnie prezentację kapitału wspólników w księgach rachunkowych.

Słowa kluczowe: spółka cywilna, podatkowa księga przychodów i rozchodów, księgi rachunkowe, inwentarz, kapitał wspólników.

Summary: Bonds with non-cash benefits could be issued in Poland (for example convertible bonds into shares). The price of these bonds is connected with three parameters: investment value, conversion value and conversion option. At the same time the investment value corresponds to the issuer financial liabilities, while the other two parameters should be reflected in the equity capital. Bonds convertible into shares are submitted financial instruments. The balance sheet valuation of convertible bonds into shares should be primarily at amortized cost. The valuation differences are accounted for as a result. The purpose of this article is to present the problems in law, finance and bookkeeping convertible bonds area. This aim determined the choice of the research methods such as: critical review of literature and provisions of law and an analogical reasoning.

Keywords: convertible bonds into shares, financial instruments, balance sheet valuation, amortised cost, effective interest rate.

1. Wstęp

Jedną z form organizacyjnoprawnych jednostek gospodarczych jest spółka cywilna osób fizycznych. Przez spółkę należy rozumieć sytuację, gdy przedsiębiorcy podejmują decyzję o połączeniu środków gospodarczych w taki sposób, że można przestać obserwować ich funkcjonowanie jako odrębnych przedmiotów własności, w zamian licząc łączne efekty ich wykorzystania, a następnie dokonać podziału tych efektów pomiędzy wspólników według ustalonych przez nich zasad. By można było mówić o działalności w formie spółki, należy równocześnie uwzględnić krąg wspólników, wspólny cel, normy organizacyjne realizacji celu oraz środki przeznaczone przez każdego ze wspólników na realizację wyznaczonego celu.

Jeżeli krąg wspólników stanowią wyłącznie osoby fizyczne, to można wówczas traktować spółkę powstałą według unormowań Kodeksu cywilnego jako spółkę cywilną osób fizycznych. Wszyscy wspólnicy spółki cywilnej muszą mieć wspólny cel gospodarczy, stanowiący równocześnie cel działalności spółki. Normy organizacyjne realizacji celu ustalane są zazwyczaj przez wspólników w umowie spółki, przy czym nie mogą one być sprzeczne z obowiązującym prawem, w szczególności z zapisami Kodeksu cywilnego. Środki przeznaczone na realizację celu przybierają najczęściej formę wkładów w postaci rzeczy lub praw, tworząc w ten sposób wydzielony majątek spółki. W sensie prawnym majątek spółki cywilnej jest współwłasnością wszystkich wspólników.

Działalność gospodarcza spółki cywilnej osób fizycznych podlega obligatoryjnie obowiązującemu w Polsce systemowi podatkowemu. Jednym z kluczowych problemów jest opodatkowanie dochodu osiąganego przez tę spółkę podatkiem dochodowym. Przy opodatkowaniu dochodu spółek cywilnych obowiązuje generalna zasada, że podatnikiem nie jest w tym przypadku spółka, lecz każdy jej wspólnik indywidualnie.

Podatek dochodowy od osób fizycznych może być opłacany przez wspólników w formach zryczałtowanych (karta podatkowa, ryczałt procentowy od przychodów ewidencjonowanych) lub na zasadach ogólnych (liczony liniowo lub według progresywnej skali podatkowej od faktycznego dochodu). Faktyczny dochód ustalany może być za pomocą dwóch rodzajów ksiąg:

- podatkowej księgi przychodów i rozchodów,
- ksiąg rachunkowych.

Celem opracowania jest zaprezentowanie kluczowych problemów związanych z ustalaniem kapitału właścicieli w spółce cywilnej w sytuacji zmiany formy ewidencji z podatkowej księgi przychodów i rozchodów na księgi rachunkowe. Jako metody badawcze zastosowano analizę regulacji prawnych oraz literatury, a wnioski sformułowano na podstawie metod dedukcji oraz rozumowania przez analogię, wykorzystując równocześnie doświadczenie praktyczne autora w tym zakresie.

2. Podatkowa księga przychodów i rozchodów jako forma ewidencji w spółce cywilnej

Spółka cywilna osób fizycznych jest jedną z form organizacyjnoprawnych jednostek gospodarczych, która przy zasadach ogólnych opodatkowania dochodu przez jej wspólników może prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów¹. Księga ta prowadzona jest na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów [2003] i jej celem jest zapewnienie rzetelnego i niewadliwego ustalenia dochodu (straty podatkowej) podmiotu, w którym jest prowadzona.

Podatkowa księga przychodów i rozchodów ma sformalizowany wzór, stanowiący załącznik do Rozporządzenia Ministra Finansów. Zawiera stronę tytułową i wzór tabelarycznych kart ewidencyjnych, podzielonych na część opisową, część przychodową i część kosztową. Dane wartościowe, dotyczące operacji gospodarczych głównie o charakterze wynikowym, rejestrowane w księdze służą zasadniczo do obliczenia wyniku podatkowego. Prawidłowo prowadzona księga powinna być poprawna pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym, spełniając równocześnie zasady rzetelności, rzetelności i terminowości [Haski 2005, s. 40-42].

Podatkowa księga przychodów i rozchodów służy do ustalania dochodu (straty podatkowej) za okresy miesięczne i roczne. Wynik podatkowy za okresy miesięczne w rachunku narastającym od początku roku wykorzystywany jest przez wspólników spółki cywilnej do ustalania zaliczek miesięcznych, natomiast wynik podatkowy roczny służy wspólnikom do sporządzenia rocznego zeznania podatkowego w podatku PIT.

Wynik podatkowy sprowadza się do pomniejszenia osiągniętych przychodów o koszty ich uzyskania. Przy czym za koszty uzyskania przychodów do zaliczek miesięcznych uznaje się zakupy towarów handlowych i materiałów, koszty uboczne zakupu oraz pozostałe wydatki (koszty). Przy ustalaniu rocznego dochodu (straty podatkowej) należy uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów zarówno te składniki, co przy ustalaniu kosztów do zaliczek miesięcznych, jak również skutki różnicy pomiędzy wartością spisu z natury na początek roku oraz na koniec roku².

Szczególną rolę w ustalaniu wyniku podatkowego przy prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów odgrywa spis z natury. Przy tej księdze spisem z natury obejmuje się towary handlowe, materiały podstawowe i pomocnicze, półwyroby, produkcję w toku, wyroby gotowe, braki i odpady [Rozporządzenie Mini-

¹ Według art. 2 ust. 1 pkt. 2 ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994] możliwość prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów dotyczy osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz spółdzielni socjalnych, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły równowartości w walucie polskiej 2 000 000 euro.

² Ustalanie kosztów uzyskania przychodu z uwzględnieniem różnic w spisach z natury początkowym i końcowym możliwe jest również przy ustalaniu dochodu do zaliczek miesięcznych w sytuacji, gdy taki spis z natury nakaze sporządzić w trakcie roku organ podatkowy lub na wniosek podatnika.

stra Finansów 2003]. Wykorzystując spisy z natury w ustalaniu wyniku podatkowego, odnotowuje się faktyczną wielkość uzyskanego dochodu lub straty podatkowej. Przy ustalaniu wyniku podatkowego bez udziału spisów z natury oblicza się wynik podatkowy tylko na potrzeby zaliczek, przy czym przepis podatkowy dopuszcza założenie, że zakupione towary i materiały zaliczono w koszty w dacie zakupu, a wytworzone produkty w dacie ich wytworzenia.

Spis z natury sporządza się [Czernecki i in. 2013, s. 229]:

- przed zaprowadzeniem księgi podatkowej (rozpoczęciem działalności) w ciągu roku podatkowego;
- na dzień 1 stycznia;
- na koniec każdego roku podatkowego (na dzień 31 grudnia);
- w razie zmiany, przystąpienia lub ustąpienia wspólnika;
- w przypadku zmiany proporcji udziałów wspólników;
- w przypadku likwidacji działalności gospodarczej (spisem obejmuje się również wyposażenie);
- w sytuacji gdy sporządzenie spisu zarządzi organ podatkowy lub taką decyzję podejmą wspólnicy.

Do podatkowej księgi przychodów i rozchodów należy prowadzić dodatkowe ewidencje podatkowe, pełniące funkcje kontrolne lub warunkujące zaliczenie określonych kosztów do kosztów uzyskania przychodów. Do tych ewidencji zaliczyć można w szczególności ewidencję wyposażenia, podatkową ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, imienne karty przychodów pracowników, ewidencję przebiegu pojazdu oraz inne ewidencje wynikające głównie z rodzaju prowadzonej działalności (kantory, lombardy).

Podatkowa księga przychodów i rozchodów służy zasadniczo wspólnikom spółki cywilnej dla celów rozliczeń w podatku PIT dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej tej spółki. Możliwości wykorzystania informacji z podatkowej księgi przychodów i rozchodów dla celów zarządczych są mocno ograniczone, jednak możliwe jest ich wykorzystanie w uproszczonej analizie wskaźnikowej, analizie kosztów uzyskania przychodów bądź budżetowaniu przychodów i kosztów w ujęciu podatkowym [Szydelko 2006, s. 221-222].

3. Zmiana formy ewidencji z podatkowej księgi przychodów i rozchodów na księgę rachunkowe

Jeżeli zarejestrowane w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, prowadzonej w danej spółce cywilnej, przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy przekroczyły równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro, to spółka ta ma obowiązek założyć i prowadzić od początku bieżącego roku obrotowego księgę rachunkowe. Jest to sytuacja, gdy spółka cywilna obligatoryjnie musi zacząć stosować zasady rachunkowości. Możliwe jest również

stosowanie przez spółkę tych zasad w przypadku nieprzekroczenia limitu, należy jednak o tym fakcie zawiadomić organ podatkowy.

Rachunkowość spółki cywilnej obejmuje:

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

Kluczowym problemem dotyczącym zmiany formy ewidencji jest określenie polityki rachunkowości oraz otwarcie, a następnie prowadzenie ksiąg rachunkowych. Księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów i sald, które tworzą:

- dziennik,
- księgę główną,
- księgi pomocnicze,
- zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald ksiąg pomocniczych,
- wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Szczególą rolę w procesie zmiany formy ewidencji odgrywa w spółce cywilnej wykaz inwentarza. Zmiana formy ewidencji z podatkowej księgi przychodów i rozchodów na księgi rachunkowe nie została uregulowana wprost przepisami prawa bilansowego. Z regulacji rachunkowości wynika, że jednostka może zmienić formę ewidencji tylko na początek nowego roku obrotowego oraz że jednostki, które uprzednio nie prowadziły ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą o rachunkowości, sporządzają wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz), potwierdzony ich inwentaryzacją. Poszczególne pozycje inwentarza sporządzonego przez spółkę cywilną powinny stanowić odpowiedniki lub rozwinięcia poszczególnych pozycji bilansu otwarcia [Walińska (red.) 2011, s. 24].

Proces zmiany formy ewidencji przebiega zasadniczo w trzech etapach:

- zamknięcia podatkowej księgi przychodów i rozchodów,
- sporządzenia wykazu inwentarza,
- otwarcia ksiąg rachunkowych.

Zamknięcie podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje według standardowych zasad podatkowych i reguł obliczeniowych ustalających dochód lub stratę podatkową spółki cywilnej za okres do 31 grudnia danego roku (sporządzenie na dzień 31 grudnia spisu z natury składników inwentaryzowanych przy prowadzeniu księgi podatkowej, ujęcie tej kwoty w księdze, ustalenie wyniku podatkowego).

Sporządzenie inwentarza będzie wymagało przeprowadzenia inwentaryzacji na dzień 1 stycznia wszystkich przyszłych składników aktywów i pasywów, a więc pozycji aktywów trwałych, aktywów obrotowych, zobowiązań i kapitałów własnych. Do ustalenia stanu zapasów na potrzeby inwentarza wykorzystuje się spis z natury do zamknięcia księgi podatkowej na 31 grudnia w zakresie stanu towarów handlowych, materiałów, wyrobów gotowych, półfabrykatów, produktów w toku. Stan środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych powinien być ustalony drogą spisu z natury, a wycena dokonana na podstawie prowadzonej dotychczas ewidencji tych składników dla celów podatkowych.

Szczególny problem pojawia się przy ustalaniu kwot zobowiązań i należności jednostki. Weryfikacja ich stanu powinna nastąpić drogą inwentaryzacji wykorzystującej analizę posiadanych dokumentów księgowych oraz ewentualne uzgodnienie sald z kontrahentami. W niektórych jednostkach jest to bardzo uciążliwe, zwłaszcza gdy jednostka czyni to z opóźnieniem. By tego uniknąć, należy odpowiednio wcześniej przygotować dane i dokumenty do ustalenia stanu rozrachunków (w praktyce w ostatnim kwartale wiele jednostek już przewiduje, czy będzie zmieniać formę ewidencji).

W spółkach cywilnych pojawia się również problem z ustaleniem stanu środków pieniężnych i innych aktywów pieniężnych na potrzeby inwentarza. W spółce cywilnej nie ma miejsca wyodrębnienie „majątku przedsiębiorstwa”, lecz tylko majątku wspólników, w związku z czym osoby fizyczne – wspólnicy spółki cywilnej – powinny zadeklarować wartość aktywów pieniężnych przeznaczonych na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej i uznać je za składnik aktywów [Walińska (red.) 2011, s. 25]. Częściowym uwiarygodnieniem tych kwot mogą być potwierdzone przez bank stany środków pieniężnych na firmowych rachunkach bankowych i ewentualnie spis z natury gotówki w kasie, o ile kasa jest prowadzona.

Przy sporządzaniu inwentarza należy jeszcze rozstrzygnąć w niektórych sytuacjach problemy dotyczące rozliczeń międzykresowych, wybranych elementów wyposażenia czy skutków zasad ujmowania kosztów (kasowo – w większości przypadków w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, memoriałowo – w księgach rachunkowych), a także ustalenia kapitału własnego (będzie to przedmiotem podrozdziału 4).

Po sporządzeniu inwentarza jednostka przechodzi do otwarcia ksiąg rachunkowych. Za pomocą kwot wykazanych w inwentarzu sporządza bilans otwarcia i na podstawie tego bilansu, posiłkując się wykazem inwentarza, otwiera saldami początkowymi konta księgi głównej i ksiąg pomocniczych [Szydelko 2016, s. 81]. Otwarcie odpowiednich kont następuje przy uwzględnieniu przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości, ze szczególną rolą zakładowego planu kont.

4. Rola inwentarza w pomiarze kapitału wspólników spółki cywilnej

Zazwyczaj jedną z ostatnich czynności przy sporządzaniu wykazu inwentarza w spółce cywilnej jest w praktyce ustalenie kwoty kapitału własnego. Kapitał ten ma przypisane różne nazwy. Czasami jest określany po prostu mianem kapitału [Kiziu-kiewicz 2007, s. 81]. Najczęściej jednak kapitał własny w spółkach cywilnych nazywany jest kapitałem wspólników lub kapitałem właścicieli [Walińska (red.) 2011, s. 25; Hejnar, Micherda 2011, s. 21].

Kwota tego kapitału w spółce cywilnej jest różnie ustalana, a w konsekwencji również różnie ujmowana w księgach rachunkowych. W praktyce najczęściej przyjmuje się rozwiązanie najprostsze, według którego kapitał wspólników w wykazie inwentarza to różnica pomiędzy sumą zidentyfikowanych aktywów a sumą zobowiązań. Jest to więc kwota niezależna od sumy kapitałów wspólników, zapisanych w dotychczasowej umowie spółki. Jako uzasadnienie tego rozwiązania uznaje się fakt, że spółka cywilna jest tylko wiążącą wspólników umową, w której zobowiązują się oni dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego, a więc zdolność do nabywania praw i zaciągania zobowiązań mają wspólnicy, a nie spółka. Wspólny majątek wspólników (ale nie spółki), objęty współwłasnością łączną, stanowią wkłady wniesione przez wspólników, a także aktywa nabyte w czasie istnienia spółki [Fedak 2016, s. 208-209]. W świetle tych wywodów nie można wyróżnić w spółce cywilnej kapitału przedsiębiorstwa, tylko kapitał wspólników [Walińska (red.) 2011]. Ponadto kapitał właścicieli ma charakter zmienny, gdyż może być zwiększany lub zmniejszany bez konieczności zmiany umowy spółki, a na dzień bilansowy należy przeanalizować salda rozrachunków ze wspólnikami i dokonać ewentualnych korekt tego kapitału [Godlewska, Fołta 2015, s. 276-277; Cicha, Zasiewska 2015].

Jednak to rozwiązanie niesie z sobą w szczególnych sytuacjach wiele niedogodności co do umiejscowienia tego kapitału w bilansie otwarcia oraz dalszej ewidencji kapitału wspólników w księgach rachunkowych. Dotyczy to szczególnie przypadku, gdy kapitał właścicieli jest ujemny, co może być spowodowane większymi wypłatami dla wspólników niż osiągnięty przez spółkę zysk lub wykorzystywaniem majątku przeznaczonego do działalności spółki dla celów prywatnych wspólników.

Innym rozwiązaniem tego problemu jest wyodrębnienie w kapitale wspólników kapitału widniejącego w umowie spółki, a więc kapitału zgodnego z wartością wkładów wspólników (kapitał podstawowy). Jeśli różnica w inwentarzu pomiędzy aktywami i zobowiązaniami jest inną wartością niż wynikająca z umowy spółki, to o jej zakwalifikowaniu i rozliczeniu powinni zdecydować wspólnicy.

W sytuacji gdy różnica ta jest wyższa od określonego w umowie kapitału podstawowego, wspólnicy mogą przykładowo podjąć uchwałę (jednomyślną):

- o przeznaczeniu jej na wypłatę dla wspólników (nadwyżka ta powstała wskutek pozostawienia spółce przez wspólników należnych im zysków z lat ubiegłych);

- o przekazaniu jej na kapitał zapasowy, rezerwowy lub inny o podobnym charakterze.

W przypadku gdy ta różnica jest ujemna [Mierosławska 2014, s. 271], wspólnicy mogą:

- zakwalifikować ją jako należne wpłaty na poczet kapitału podstawowego (wielkość ujemna);
- zakwalifikować ją jako kwotę do obniżenia kapitału podstawowego, co wymaga zmiany umowy spółki.

W obu przypadkach na mocy uchwał wspólników występuje kapitał podstawowy zgodny w wartością kapitału wynikającą z umowy spółki, a ponadto przy nadwyżce różnica zostanie ujęta w księgach rachunkowych jako zobowiązanie wobec wspólników (w analityce niekoniecznie proporcjonalnie do udziałów) lub/i przekazanie na kapitał zapasowy lub rezerwowy. Przy różnicy ujemnej będzie to ujęte jako należności od wspólników (w analityce również niekoniecznie proporcjonalnie do udziałów) lub/i jako kwota korekty kapitału podstawowego, wymagająca zmiany umowy spółki.

To rozwiązanie dla spółki cywilnej nawiązuje do przypadku innych spółek osobowych. Równocześnie daje bardziej przejrzysty obraz relacji finansowych pomiędzy poszczególnymi wspólnikami a spółką, a także pomiędzy samymi wspólnikami. Odnośnie do tego rodzaju rozwiązania wielu autorów wypowiada się w miarę pozytywnie, nie kwestionując go, a wręcz wskazując na dodatkowe walory prezentacyjne [Fedak 2016, s. 208-209].

5. Zakończenie

Kluczowym problemem w spółce cywilnej, związanym ze zmianą formy prowadzenia ewidencji z podatkowej księgi przychodów i rozchodów na księgi rachunkowe, jest sporządzenie wykazu inwentarza, a szczególnie jego pozycji dotyczącej kapitału właścicieli. W praktyce kapitał ten ustala się najczęściej w prosty sposób jako różnicę pomiędzy sumą składników aktywów a zobowiązaniami. Takie podejście spełnia wymogi prawa bilansowego, jednak zakres ujawnianych w ten sposób informacji jest ograniczony.

System rachunkowości w spółce cywilnej powinien być nastawiony nie tylko na realizację celów podatkowych, lecz także dostarczać informacji różnym kręgom interesariuszy, w tym szczególnie wspólnikom. Dlatego też przedstawiono, by kapitał wspólników, ustalany przy zmianie formy ewidencji w wykazie inwentarza, zawierał pozycje kapitału podstawowego w kwocie zgodnej z jego wartością w umowie spółki. Różnica *in plus* lub *in minus* pomiędzy kapitałem ustalonym na zasadzie suma aktywów minus zobowiązania a kapitałem wynikającym z umowy spółki powinna być przez jej wspólników odpowiednio zakwalifikowana i rozliczona. Dzięki temu w momencie zmiany formy ewidencji wspólnicy mogą dokonać wielu zaległych rozliczeń pomiędzy nimi a spółką, a także pomiędzy samymi wspólnikami,

co można uznać za jeden z pierwszych przejawów realizacji przez rachunkowość funkcji informacyjnej na potrzeby zarządzania.

Literatura

- Cicha A., Zasiewska K., 2015, *Rachunkowość dla samodzielnych księgowych*, Wydawca Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa.
- Czernecki J., Piskorz-Liskiewicz E., Beliczyńska M., 2013, *Zasady prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów*, Forum Doradców Podatkowych s.c., Kraków.
- Fedak Z., 2016, *Bilans*, [w:] Fedak Z., *Zamknięcie roku 2016*, Wydawnictwo Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa.
- Godlewska J., Fołta T., 2015, *Zaawansowana rachunkowość finansowa z elementami etyki zawodowej i technologii IT*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa.
- Hejnar J., Micherda B., 2011, *Kapitały własne, aktywa pieniężne i rozrachunki według polskiego prawa bilansowego*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa.
- Haski K., 2005, *Jak prowadzić poprawnie podatkową księgę przychodów i rozchodów 2005*, Wydawnictwo „Sigma” sp.j., Skierniewice.
- Kiziukiewicz T., 2007, *Rachunkowość nie tylko dla księgowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Mierosławska B., 2014, *Księga przychodów i rozchodów: krok po kroku*, Wydawnictwo Helion, Gliwice.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz.U. 2014, poz. 1037; Dz.U. 2016, poz. 467; Dz.U. 2017, poz. 728.
- Szydelko A., 2006, *Możliwości wykorzystania informacji z księgi podatkowej przychodów i rozchodów w controllingu małego przedsiębiorstwa*, [w:] Kardasz A., Kotapski R. (red.), *Stan rozwoju i zakres stosowania controllingu operacyjnego w małych i średnich przedsiębiorstwach*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1101, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Szydelko A., 2016, *Księgi rachunkowe i zasady ich prowadzenia*, [w:] Nowak E. (red.), *Rachunkowość. Zasady i metody*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2016, poz. 1047.
- Walińska E. (red.), 2011, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.