

Mariusz Sokolek

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
e-mail: mariusz.sokolek@kul.pl

KAPITAŁ PODSTAWOWY W PRZEDSIĘBIORSTWACH OSÓB FIZYCZNYCH I W SPÓŁKACH OSOBOWYCH – DYLEMATY PREZENTACJI W BILANSIE

BASIC CAPITAL IN ENTERPRISES OF NATURAL PERSONS AND IN PARTNERSHIPS – DILEMMAS OF PRESENTATION IN BALANCE SHEET

DOI: 10.15611/pn.2017.484.15

JEL Classification: M40

Streszczenie: Artykuł poświęcony jest prezentacji w sprawozdaniu finansowym kapitału podstawowego w wybranych przedsiębiorstwach. Przepisy prawa bilansowego i gospodarczego nie regulują zasad prezentacji kapitału podstawowego w przedsiębiorstwach osób fizycznych i w większości spółek osobowych. Zasady takie opracowane są jedynie dla spółek kapitałowych. Jednak problem dotyczy wszystkich jednostek. Praktyka księgową wskazuje zatem różne rozwiązania. Autor dokonuje analizy literatury naukowej z obszaru prezentacji kapitałów własnych w bilansie. Bada skalę problemu oraz skutki różnej prezentacji danych. Podaje stosowane rozwiązania, ale przede wszystkim rekomendacje dotyczące ujednoczenia zasad prezentacji tych danych. Brak jasnych zasad powoduje stosowanie kreatywnej rachunkowości. Ta może służyć celowemu fałszowaniu danych w sprawozdaniu finansowym, np. wyłudzenia kredytów bankowych. Przypomina o odpowiedzialności ciążyącej na kierowniku jednostki. Odwołuje się też do teorii etyki zawodowej księgowego.

Słowa kluczowe: kapitał podstawowy, kreatywna rachunkowość, rachunkowość finansowa, sprawozdanie finansowe.

Summary: The article is devoted to the presentation of basic capital in the financial statements in selected enterprises. The balance sheet and economic laws do not regulate the rules of presentation of equity in companies of individuals and in most companies. Such rules are designed only to capital companies. However, the problem affects all units. There are, therefore, different solutions applied in practice. The author analyses the scientific literature with this theme and examines the scale of the problem and the effects of different presentation of data. He also applies solutions, but above all gives recommendations for harmonizing the rules of presentation of these data. The lack of clear rules causes the use of creative accounting. This can be used for deliberate falsification of data in the financial statements, for example wheedling bank loans. It also observes incumbent responsibility of the head of the unit and refers to the theory of professional ethics of an accountant.

Keywords: basic capital, creative accounting, financial accounting, financial reporting.

1. Wstęp

Kapitał własny jednostki, w tym kapitał podstawowy, to cenne źródło wiedzy o sytuacji ekonomicznej jednostki i podstawa podejmowania decyzji biznesowych, choć wartość ta bywa często bagatelizowana – szczególnie w sprawozdawczości przedsiębiorstw osób fizycznych i spółek osobowych.

W artykule przedstawiono jeden z elementów pasywów bilansu, tj. kapitał podstawowy jednostki, jednak należy mieć na uwadze, że żaden z elementów sprawozdania nie funkcjonuje samoistnie. Wszystkie tworzą system naczyń połączonych, a zmiana w obrębie jednego, z pozoru niewielkiego, elementu pociąga za sobą zmianę innych. Problem tworzenia i funkcjonowania kapitału podstawowego rodzi wątpliwości w jednostkach gospodarczych prowadzących działalność jako przedsiębiorstwo osoby fizycznej, a także w większości spółek osobowych, czyli jawnej, partnerskiej czy komandytowej (w zakresie, w jakim prowadzą ewidencję księgową zgodnie z ustawą o rachunkowości), w odniesieniu do których przepisy Kodeksu spółek handlowych nie określiły limitów kwot minimalnych oraz zasad funkcjonowania kapitału podstawowego czy kapitałów rezerwowych, zapasowych lub pozostałych. Problem prezentacji wartości kapitału podstawowego w sprawozdawczości w spółkach osobowych i u osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz prowadzących ewidencję księgową zgodnie z ustawą o rachunkowości jest bagatelizowany. Literatura, badania naukowe czy szczegółowe opracowania dotyczą zwykle prezentacji funduszy podstawowych w spółkach kapitałowych, w szczególności akcyjnych i tych notowanych na giełdzie. Należy jednak mieć na uwadze, że jednostki mniejsze – te z nierozbudowaną i nieskomplikowaną strukturą organizacyjno-gospodarczą – też są stroną w zaciąganiu zobowiązań (np. kredytów) czy prezentacji danych dla celów statystycznych (sprawozdawczość GUS), a właściwa prezentacja kapitału wniesionego przez właściciela może kreować odpowiedni wizerunek przedsiębiorstwa. Celem artykułu zatem jest zwrócenie uwagi na brak sprecyzowanych zasad, który powoduje, że w świetle ogólnych norm rachunkowości stosowane są różne rozwiązania, co wpływa na zmienność informacji przekazywanych odbiorcy. Poza tym autor proponuje wprowadzenie konkretnych rozwiązań, które doprowadzą do ujednoczenia prezentacji danych. Zastosowane metody badawcze skupiają się na analizie literatury z dziedziny będącej przedmiotem rozważań, danych statystycznych i aktów prawnych.

Problem kapitałów własnych z uwagi na różne formy prawne dotyczy zarówno przepisów Kodeksu spółek handlowych, jak i ustawy o rachunkowości oraz pojęć zawartych w Kodeksie cywilnym czy ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Poza tym artykuł prezentuje praktyczne spostrzeżenia autora – właściciela kancelarii księgowej obsługującej podmioty gospodarcze, w których występuje opisany problem badawczy.

2. Kapitał własny w literaturze rachunkowości

System rachunkowości, a przede wszystkim finalny efekt w postaci sprawozdania finansowego, dostarcza wielu cennych informacji ekonomicznych. Jest międzynarodowym językiem biznesu i miernikiem efektywności działania, polegającym na porównaniu kosztów z efektami [Gmytrasiewicz (red.) 2005, s. 639]. Odbiorcami tych danych są odbiorcy wewnętrzni, czyli zarząd, właściciele, pracownicy, oraz zewnętrzni, czyli banki, urzędy oraz inwestorzy [Spoz 2015, s. 134]. Kapitały własne, w tym przede wszystkim kapitał podstawowy, dostarczają szczególnie odbiorcom zewnętrznym istotnych informacji o poziomie zaangażowania kapitału właściciela w jednostkę. Kapitał własny wyceniany jest w wartości nominalnej, choć może być wnoszony w różnej formie. Zwykle forma ta przybiera postać pieniężną lub rzeczową, czyli aportu [Foremna-Pilarska, Radawiecka 2009, s. 340].

Założenia koncepcyjne rachunkowości, a przede wszystkim koncepcji podmiotu gospodarczego (*business entity assumption*), które powstały już w latach 90. XX w., funkcjonują w obecnym stanie prawnym i praktyce gospodarczej. Zakładały one, że właściciele przedsiębiorstwa oddzielają majątek osobisty od majątku i interesów jednostki gospodarczej. Zatem wszystkie zdarzenia gospodarcze związane z działalnością przedsiębiorstwa powinny być rejestrowane oddzielnie [Gmytrasiewicz i in. 1998, s. 394]. Stanowi o tym chociażby art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej [Ustawa z 2 lipca 2004], w którym zobowiązano przedsiębiorcę „do dokonywania lub przyjmowania płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy”. Ustawa ta nie rozróżnia form prawnych działalności gospodarczych, lecz posługuje się ogólnym pojęciem przedsiębiorcy. A zatem przedsiębiorca w rozumieniu ustawy to osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej (art. 4 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej). Założenia takie są niezbędne z uwagi na skoncentrowanie na przebiegu strumieni pieniężnych w wyodrębnionym obiegu dla właściwej oceny sytuacji ekonomicznej przedsiębiorcy, co podkreślają autorzy *Rachunkowości finansowej* [Gmytrasiewicz i in. 1998, s. 394].

Należy przypomnieć, że kapitał własny zaprezentowany w sprawozdaniu finansowym pełni dwojaką funkcję. Po pierwsze, służy sfinansowaniu niezbędnego majątku w celu rozpoczęcia prowadzenia oraz realizacji bieżącej działalności gospodarczej. Po drugie, wartość zaprezentowana w pozycji „kapitał podstawowy” jest gwarantem dla wierzycieli spłaty ich zobowiązań [Gmytrasiewicz i in. 1998, s. 394]. W przedsiębiorstwach funkcjonujących jako jednoosobowa działalność gospodarcza oraz w spółkach osobowych kapitał podstawowy ma charakter zmienny – inaczej niż w spółkach kapitałowych (spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, spółce akcyjnej), w przypadku których Kodeks spółek handlowych określa minimal-

ną wartość kapitału podstawowego, odpowiednio 5000 zł dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz 100 000 zł dla spółek akcyjnych. Dlatego niezbędna jest konstrukcja prawna, która w przypadku jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (spółek osobowych) czy przedsiębiorstwa osoby fizycznej nakłada również odpowiedzialność majątkiem osobistym za zobowiązania spółki nie tylko w przypadku przekształcenia formy prawnej, np. z przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę kapitałową czy przekształcenia ze spółki osobowej w inną kapitałową. Zawarta w akcie założycielskim wartość wnoszonego kapitału podstawowego w przypadku spółek kapitałowych ma odzwierciedlenie w ewidencji księgowej na odpowiednim koncie księgowym, które przedstawia wartość kapitału podstawowego w formie stałej wartości w bilansie. Pozostałe kapitały, np. rezerwy lub zapasowy, mają charakter zmienny, jednak ich tworzenie i dysponowanie nimi określają ściśle normy KSH [Gmytrasiewicz i in. 1998, s. 395].

3. Kapitał podstawowy a rozrachunki z właścicielem – dylemat ewidencji

Jak wspomniano, regulacje prawne nie precyzują zasad funkcjonowania kapitału podstawowego, zapasowego lub rezerwowego w spółkach osobowych oraz u przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą, a prowadzących ewidencję księgową zgodnie z ustawą o rachunkowości. W przypadku tych podmiotów praktyka księgowa dotycząca prezentacji kapitału podstawowego nie jest zatem jednolita. Należy zauważyć, że częstą praktyką osób fizycznych i wspólników spółek osobowych jest regulowanie prywatnych wydatków ze środków zgromadzonych na rachunkach bankowych związanych z firmą.

Z racji tego, że żadne przepisy prawa, w tym ustawy o rachunkowości, nie narzucają i nie precyzują zasad prezentacji takich zdarzeń gospodarczych, ewidencja księgowa odbywa się w dwojaki sposób. Po pierwsze, wydatki o charakterze osobistym traktowane są na moment ewidencji księgowej jako należności od właściciela, a następnie, w zależności od salda konta, kompensowane są z wypracowanym zyskiem brutto, co w konsekwencji prowadzi do rozliczenia z kapitałem podstawowym jednostki, by w rezultacie kapitał podstawowy przedstawiał dane wykazane *per saldem*. W podobny sposób ewidencjonowane są wypłaty z konta firmowego na konta prywatne właściciela lub współwłaścicieli przedsiębiorstwa. W potocznym języku przyjmowane jest nazewnictwo funkcjonujące w spółkach kapitałowych, tzn. następuje wypłata dywidendy. Odbywa się to jedynie na polecenie ustne właściciela lub współwłaściciela w przypadku spółki osobowej. Dla celów dowodowych, przejrzystości i transparentności obiegu gotówki transakcja taka przybiera niekiedy postać pisemną w formie uchwały. KSH nie narzuca jednak takiej procedury. Mamy tu do czynienia z płynnym przenikaniem się majątku osobistego oraz tego związanego z firmą.

Inną praktyką księgową jest odnoszenie, czy ewidencja księgową wypłat przez właściciela bezpośrednio na konto „kapitał podstawowy”, a tym samym w efekcie końcowym prezentacja jak w przypadku pierwszym. Należy mieć na uwadze, że ewidencja księgową przy wykorzystaniu pierwszego sposobu daje większe możliwości prezentowania danych w sprawozdaniu. Jeżeli analiza ekonomiczna sprawozdania finansowego wymagałaby korekty prezentacji danych, w tym przypadku byłoby to możliwe i nie wymagałoby dopełnienia żadnych formalności. Skrajnym przykładem jest sytuacja, w której właściciel jednostki wypłacił na cele osobiste zbyt dużą wartość, przekraczając wypracowany zysk oraz zgromadzony wcześniej kapitał podstawowy – wówczas kapitał podstawowy przyjąłby wartość ujemną. W przypadku ubiegania się np. o kredyt dane takie są wrażliwe i wskazują na brak możliwości finansowania kapitałem obcym. Swoboda i brak formalności powodują, że pewne wartości można pozostawić jako należności od właściciela, prezentując w bilansie jako inne należności krótkoterminowe, a następnie rozliczyć je w innym, dogodnym okresie. Suma bilansowa będzie tym samym odpowiednio większa, a co za tym idzie, dane finansowe mogą przedstawiać niewiarygodne informacje.

Problem ustalenia kapitału podstawowego dotyczy też sytuacji, w której przedsiębiorstwo osoby fizycznej lub spółka cywilna, jawna czy partnerska na przełomie roku zmieniają ewidencję księgową z uproszczonej, tj. podatkowej księgi przychodów i rozchodów, na tzw. pełną rachunkowość, tj. księgi rachunkowe, np. ze względu na obroty (w 2017 r. wynoszące 2000 000 euro w przeliczeniu na złotówki według kursu średniego NBP z 1 października roku poprzedniego). Na dzień otwarcia ksiąg kierownik jednostki ma obowiązek sporządzić inwentarz aktywów i pasywów. Kapitał podstawowy staje się wówczas technicznym zapisem – uzupełnieniem wartości dla spełnienia zasady równowagi bilansowej. Wartość tę traktuje się więc w domyśle jako wniesiony kapitał podstawowy właściciela. Nie musi on jednak odzwierciedlać stanu faktycznego.

Zwrócić należy uwagę na to, że przedsiębiorstw osób fizycznych oraz spółek osobowych nie obejmuje ustawy o obowiązkach badania sprawozdań przez biegłego rewidenta, a duże rozproszenie powoduje, że nie spełniają one obowiązku z tytułu liczby zatrudnionych osób, sumy bilansowej czy wartości przychodów, które wymuszałyby weryfikację wiarygodności danych prezentowanych w bilansie. Badaniu za 2017 r. – w świetle art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości – podlegają w zakresie opisywanego problemu pozostałe jednostki (przede wszystkim spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki jawne, partnerskie, komandytowe, komandytowo-akcyjne, cywilne oraz przedsiębiorstwa osób fizycznych), które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdanie finansowe, tj. w 2016 r., spełniły co najmniej dwa z warunków opisanych w tabeli 1.

Należy mieć na uwadze, że problem z pozoru błahy, jeśli chodzi o swobodę prezentacji danych w sprawozdaniu, dotyczący kapitału podstawowego, odnosi się jednak do liczego grona jednostek. Według danych statystycznych w Polsce na koniec 2015 r. działalność gospodarczą prowadziło 1 914 141 przedsiębiorstw niefi-

Tabela 1. Obowiązek badania ksiąg rachunkowych

Wielkości określone w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości	Dane za 2016 r. przeliczone po średnim kursie NBP z 30 grudnia 2016 r. (1 euro = 4,4240 zł)
średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło	co najmniej 50 osób
suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro	2 500 000 euro × 4,4240 zł/euro = 11 060 000 zł*
przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro	5 000 000 euro × 4,4240 zł/euro = 22 120 000 zł*

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

nansowych, z czego 27 359 przedsiębiorstw osób fizycznych prowadziło ewidencję zgodnie z ustawą o rachunkowości, a 193 823 podmioty to spółki [Główny Urząd Statystyczny 2016, s. 47]. Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, dla których przewidywana liczba pracujących zgłoszona do rejestru REGON jest mniejsza niż 10 osób, stanowią aż 98,9% wszystkich osób fizycznych wpisanych do rejestru REGON [Główny Urząd Statystyczny 2017, s. 33].

4. Kreatywna rachunkowość w zakresie kapitału podstawowego

W literaturze przedmiotu pojęcia kreatywnej rachunkowości można doszukać się w publikacjach angielskojęzycznych z lat 70. XX wieku. Sławę zyskało ono jednak w połowie lat 80. XX wieku, po wypowiedzi z 1986 r. dziennikarza Iana Griffithsa. Uznał on, że kreatywna rachunkowość jest „oszustwem doskonałym, ponieważ jest ona oszustwem legalnym, sztuczką swym kunsztem dorównującą koniowi trojańskiemu” [Hołda 2016, s. 44].

Część definicji utożsamia kreatywną rachunkowość z oszustwem księgowym, inni zaś odbiegają od takiego porównania. E. Mączyńska [2012] uważa, że „rozwiązania kreatywnej są wynikiem pomysłowego, twórczego i niestandardowego zastosowania przepisów i zasad”. W. Wąsowski [2010, s. 10] pojęcie to przedstawia w powszechnym odbiorze jako „nadużycie praktykowane przez podmioty, które mają na celu nierzetelną prezentację danych o swojej sytuacji ekonomiczno-finansowej. Jest to nadużycie zaufania i przestępstwo jednocześnie”. Jedną z najbardziej trafnych definicji kreatywnej rachunkowości prezentuje P. Gut [2006, s. 10–11], który kreatywną księgowość postrzega jako „prowadzenie rejestracji, ewidencji, przetwarzanie i prezentacja zdarzeń gospodarczych przy zastosowaniu obowiązujących przepisów i właściwie interpretowanych zasad rachunkowości w sposób, który nie

jest bezpośrednio w tych przepisach wskazany, a który jest wynikiem pomysłowego, twórczego i niestandardowego zastosowania tych przepisów i zasad”.

Kapitał podstawowy w tym kontekście staje się więc niejako technicznym, wręcz wirtualnym zapisem księgowym, a następnie prezentowanym w sprawozdaniu finansowym. Kapitał podstawowy nie ma bezpośredniego odzwierciedlenia w tym, jaki wkład własny właściciel przekazał swojemu przedsiębiorstwu. Rodzić to może różnego rodzaju nadużycia, wręcz celowe działania służb finansowo-księgowych w celu poprawy obrazu jednostki, co prowadzi do łamania fundamentalnej zasady wiernego obrazu w rachunkowości (art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości). M. Gmytrasiewicz [2006, s. 16] zasadę tę określa mianem antidotum na niedoskonałości norm prawnych ustawy o rachunkowości w zderzeniu z praktyką księgową.

W obecnym stanie norm regulujących prezentację w sprawozdawczości wartości wniesionego kapitału przez właściciela przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub spółki osobowej należy raczej odnosić się do postępowania etycznego osób odpowiedzialnych za prezentację tych danych, a przede wszystkim kierowników jednostki. To oni muszą mieć odpowiedni poziom wiedzy merytorycznej o skutkach decyzji i o poziomie etyki biznesu [Brodowska-Szewczuk, Sokołek 2016, s. 6088]. Badania wskazują jednak, że poziom etyki w biznesie jest niski, także jeśli chodzi o czynności wykonywane przez księgowych. Księgowi nie rozpatrują zleconych i narzuconych poleceń przez przełożonego (np. właściciela), niezgodnych ze stanem prawnym lub faktycznym w sferze postępowań niemoralnych i nieetycznych. Niepokojący fakt, że aż ponad 70% respondentów (badania przeprowadzone przez Brodowską-Szewczuk i Sokołka [2016, s. 6091]) uznaje, że opracowywanie zawodowych kodeksów etycznych nie ma większego sensu, ponieważ nie są wykorzystywane w życiu zawodowym. Zdecydowanie ważną rolę w tym zakresie odgrywałaby edukacja przyszłych i obecnych pracowników służb finansowo-księgowych [Brodowska-Szewczuk, Sokołek 2016, s. 6091]. Tym bardziej że przestępstwa o charakterze gospodarczym (np. wyłudzenia podatkowe czy kredytowe) cieszą się raczej uznaniem wśród przedsiębiorców, którzy niekiedy tym faktem się przechwalają. Regulacje prawne dotyczące zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych czy podatkowych opracowane w formie ustawy pociągają za sobą taką samą odpowiedzialność jak postępowanie niezgodne z innymi przepisami prawa, np. prawa karnego związanego choćby z kradzieżą czy rozbojem [Gwiazdowski 2007, s. 45]. Kierownicy jednostki muszą mieć świadomość, że postępowanie niezgodne z ustawą o rachunkowości może spowodować odpowiedzialność karną polegającą na karze grzywny lub karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie (art. 77 ustawy o rachunkowości). Poza tym art. 297 Kodeksu karnego wyraźnie stwierdza, że „kto, w celu uzyskania dla siebie lub kogo innego, od banku lub jednostki organizacyjnej prowadzącej podobną działalność gospodarczą na podstawie ustawy albo od organu lub instytucji dysponujących środkami publicznymi – kredytu, pożyczki pieniężnej, poręczenia, gwarancji, akredytywy, dotacji, subwencji, potwierdzenia przez bank zobowiązania wynikającego z poręczenia lub z gwarancji lub podobne-

go świadczenia pieniężnego na określony cel gospodarczy, instrumentu płatniczego lub zamówienia publicznego, przedkłada podrobiony, przerobiony, poświadczający nieprawdę albo nierzetelny dokument albo nierzetelne, pisemne oświadczenie dotyczące okoliczności o istotnym znaczeniu dla uzyskania wymienionego wsparcia finansowego, instrumentu płatniczego lub zamówienia, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5”.

5. Zakończenie

Obecnie obowiązujące regulacje prawne nie precyzują problemu związanego z prezentacją kapitału podstawowego w spółkach osobowych i przedsiębiorstwach osób fizycznych sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Wydaje się zatem właściwe, by regulacje prawne wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Kodeksu spółek handlowych albo ustawy o rachunkowości precyzyjnie wskazały zasady prezentacji kapitału podstawowego w bilansie dla niektórych form prawnych, tak jak jest to sprecyzowane w przypadku spółek kapitałowych. Zasady prezentacji danych bilansowych w tym kontekście powinny odnosić się zarówno do kapitałów własnych, jak i rozrachunków z właścicielami. Rozrachunki te mogą dotyczyć wszystkich form prawnych. Zgodnie bowiem z obowiązującymi zasadami rozrachunki, jakie jednostka ma na dzień bilansowy z właścicielem, są prezentowane w pozycji „inne należności” lub „inne zobowiązania”. Kapitał podstawowy prezentowany w bilansie w spółkach osobowych i przedsiębiorstwach osób fizycznych powinien być zatem zaprezentowany w podpunktach – jako kapitał stały i zmienny. Stały to ten kapitał, który właściciel lub współwłaściciele wnieśli do przedsiębiorstwa, wydzielając go z majątku osobistego lub wnosząc aportem jako zorganizowane przedsiębiorstwo, a kapitał zmienny to wartość wypracowanego i niewypłaconego zysku jednostki. Zwrócić należy uwagę, by kierownicy jednostki w polityce rachunkowości precyzyjnie określili zasady ewidencji i prezentacji w sprawozdaniu finansowym kapitału podstawowego jednostki, której są właścicielem lub współwłaścicielem, stosując przy tym zasadę ciągłości, czyli przyjęte zasady stosowali niezmiennie.

Literatura

- Brodowska-Szewczuk J., Sokołek M., 2016, *Tax Morality – selected issues*, Journal of Multidisciplinary Engineering Science and Technology, vol. 3, no. 11.
- Foremna-Pilarska M., Radawiecka E., 2009, *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, wyd. 2, Difin, Warszawa.
- Główny Urząd Statystyczny, 2016, *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2015 r.*, Warszawa.
- Główny Urząd Statystyczny, 2017, *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON w 2016 r.*, <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wy->

- niki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2016-r-1,19.html (11.06.2017).
- Gmytrasiewicz M. (red.), 2005, *Encyklopedia rachunkowości*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M., 2006, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I., 1998, *Rachunkowość finansowa*, cz. 1: *Wykład*, Difin, Warszawa.
- Gut P., *Kreatywna rachunkowość a fałszowanie sprawozdań finansowych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Gwiazdowski R., 2007, *Podatek progresywny i proporcjonalny, doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Hołda A., 2016, *Percepcja pojęcia „rachunkowość kreatywna” przez opinię publiczną i środowisko profesjonalnych księgowych w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 87 (143).
- Mączyńska E., 2002, *Nie twórcza, tylko agresywna*, „Gazeta Prawna”, nr 219.
- Spoz A., 2015, *Koncepcja prawdziwego i rzetelnego obrazu w systemie rachunkowości jednostki* [w:] G. Borys, R. Kurek (red.), *Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa*, t. 2: *Rachunkowość*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. 2016, poz. 1829.
- Wąsowski W., 2010, *Kreatywna rachunkowość. Fałszowanie sprawozdań*, Difin, Warszawa.