

Przekształcenia spółek handlowych w polskim prawie bilansowym

Olga Grzybek*

Streszczenie: Cel – artykuł ma na celu przedstawienie najważniejszych zagadnień z zakresu rachunkowości przekształceń spółek handlowych. Metodologia badania – analiza istniejących przepisów ustawy o rachunkowości i ich interpretacja na potrzeby procesu przekształcenia. Wynik – praca prezentuje aspekty finansowe związane ze sporządzeniem planu przekształcenia wraz z załącznikami oraz obowiązki rachunkowe na dzień poprzedzający dzień przekształcenia (zamknięcia ksiąg) i na dzień przekształcenia (otwarcia ksiąg). Oryginalność/Wartość – przekształcenia podmiotów gospodarczych są szeroko omawiane w literaturze prawniczej, jednak szczegółowe aspekty bilansowe są w zasadzie pomijane. Ustawa o rachunkowości z kolei zawiera tylko nieliczne uregulowania w zakresie przekształcenia, stąd jego księgowość jest problematyczne w praktyce rachunkowości. Artykuł wypełnia lukę w literaturze, dzięki czemu może stanowić pomoc dla służb księgowych zaangażowanych w procesach przekształceń.

Słowa kluczowe: przekształcenie spółki, rachunkowość przekształceń spółek, plan przekształcenia

Wprowadzenie

Przekształcenia podmiotów gospodarczych są nieodłączną częścią turbulentnego życia gospodarczego. Motywów zmian formy organizacyjno-prawnej jest wiele. Przesłanką przekształcenia może być zmiana zakresu prowadzonej działalności i chęć zmiany struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, dążenie do zmiany odpowiedzialności wspólników lub też optymalizacja podatkowa. Niezależnie od przyczyny, proces przekształcenia spółki wymaga zadośćuczynienia wymogom przepisów prawa, w tym prawa handlowego, bilansowego i podatkowego. Kodeks spółek handlowych dopuszcza w zasadzie wszelkiego rodzaju kierunki przekształceń – spółka osobowa może zostać przekształcona w spółkę osobową innego typu bądź też w spółkę kapitałową, a spółkę kapitałową można przekształcić w inną spółkę kapitałową lub w spółkę osobową. Procedura przekształcenia jest co do zasady wspólna dla wszystkich kierunków przekształceń, dla poszczególnych kierunków wprowadza się nieliczne wyjątki bądź odmienne szczegółowe rozwiązania.

O ile przepisy prawa handlowego relatywnie szczegółowo normują kolejne etapy przekształcenia, o tyle polskie prawo bilansowe nie zawiera w tym obszarze zbyt wielu wytycznych. Większość aspektów została pominięta, można więc wnioskować, iż należy je traktować na zasadach ogólnych. Przekształcenie podmiotu wykracza jednak poza granice rutynowych zdarzeń gospodarczych, stąd też zastosowanie ogólnikowych przepisów na-

* mgr Olga Grzybek, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, ul. 1 Maja 50, 40-287 Katowice, e-mail: olga.grzybek@ue.katowice.pl.

stręcza wiele wątpliwości. Z tego też powodu podjęcie tematu na gruncie rachunkowości wydaje się uzasadnione i przydatne dla praktyki gospodarczej, która musi sobie radzić z prawidłową ewidencją procesów przekształceń podmiotów. Celem artykułu jest analiza obowiązujących przepisów prawa bilansowego oraz wyprowadzenie z nich konkretnych rozwiązań dla przekształcanych spółek prawa handlowego.

1. Zarys procedury prawnej przekształcenia

Prawne aspekty przekształcenia spółki regulują zapisy Kodeksu spółek handlowych (ksh; art. 551–584). Niezbędne czynności to (Ustawa z dnia 15 września 2000...: art. 556):

- sporządzenie planu przekształcenia wraz z załącznikami oraz opinią biegłego rewidenta,
- powzięcie uchwały o przekształceniu spółki,
- powołanie członków organów spółki przekształconej albo określenie wspólników prowadzących sprawę tej spółki i reprezentujących ją,
- zawarcie umowy albo podpisanie statutu spółki przekształconej,
- dokonanie w rejestrze wpisu spółki przekształconej i wykreślenia spółki przekształconej.

Plan przekształcenia sporządza w formie pisemnej zarząd spółki lub wszyscy wspólnicy prowadzący sprawę spółki. Plan wraz z załącznikami podlega badaniu biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności. Następnie należy dokonać dwukrotnego zawiadomienia wspólników o zamiarze powzięcia uchwały o przekształceniu. Wymienione czynności składają się na tzw. fazę menedżerską przekształcenia.

Faza właścicielska związana jest z powzięciem uchwały o przekształceniu, a następnie złożeniem oświadczeń o uczestnictwie w spółce przekształconej. Brak oświadczenia oznacza, że wspólnik nie będzie uczestniczył w spółce przekształconej, a może jedynie żądać wypłaty równowartości swoich udziałów (akcji). W ramach fazy właścicielskiej określa się także kwotę przeznaczoną na wypłaty dla wspólników nieuczestniczących w przekształconej spółce, przy czym kwota ta nie może przekraczać 10% wartości bilansowej majątku spółki. Zapis ten ma służyć w głównej mierze ochronie wierzycieli przekształconej spółki (Siemiątkowski, Potrzebszcz red. 2011: 267). Fazę właścicielską kończy zawarcie umowy lub podpisanie statutu spółki przekształconej.

Ostatnim etapem jest faza sądowa, w której sąd rejestrowy dokonuje wpisu spółki przekształconej w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS) oraz wykreśla spółkę przekształcaną. Dzień dokonania wpisu to dzień przekształcenia, od którego wszelkie prawa i obowiązki spółki przekształconej przysługują spółce przekształconej. Wpis przekształcenia do rejestru podlega ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

Uregulowania ksh odnoszące się do poszczególnych kierunków przekształceń dotyczą w głównej mierze wymaganej do przekształcenia liczby głosów przy podejmowaniu uchwały przekształceniowej. W spółkach jawnych i partnerskich za przekształceniem powinni opowiedzieć się wszyscy wspólnicy. W przypadku spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej wymagana jest zgoda wszystkich komplementariuszy oraz komandytariuszy lub akcjonariuszy, reprezentujących co najmniej dwie trzecie sumy komandytowej lub kapitału zakładowego. W spółkach kapitałowych przekształcanych w spółki osobowe za przekształceniem powinni wypowiedzieć się wspólnicy reprezentujący co najmniej dwie

trzecie kapitału zakładowego. Umowa spółki lub statut mogą wprowadzać surowsze warunki.

2. Aspekty bilansowe planu przekształcenia

Przekształcenie podmiotu wymaga sporządzenia odpowiednich dokumentów określonych w przepisach ksh, z uwzględnieniem wymogów Ustawy o rachunkowości (dalej uor). Prawna procedura przekształcenia nakłada na jednostki obowiązek sporządzenia planu przekształcenia wraz z załącznikami oraz określenia kwoty przeznaczonej na wypłaty dla wspólników nieuczestniczących w spółce przekształcanej. Z punktu widzenia finansów i rachunkowości powyższe oznacza konieczność:

- ustalenia wartości bilansowej majątku spółki przekształcanej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia,
- określenia wartości udziałów lub akcji wspólników zgodnie ze sprawozdaniem finansowym dla celów przekształcenia,
- sporządzenia sprawozdania finansowego dla celów przekształcenia w takim samym układzie i przy zastosowaniu takich samych metod jak ostatnie roczne sprawozdanie finansowe; sprawozdanie to sporządza się na ten sam dzień, na który ustalona została wartość bilansowa majątku spółki,
- sporządzenia wyceny składników aktywów i pasywów spółki przekształcanej,
- określenia w uchwale o przekształceniu kwoty na wypłaty dla wspólników nieuczestniczących w spółce przekształcanej, która nie może przekraczać 10% wartości bilansowej majątku spółki.

W zasadzie wszystkie wymagane elementy finansowe ustalane są na podstawie sprawozdania finansowego dla celów przekształcenia. Stąd też jakość tego sprawozdania odgrywa niebagatelną rolę w procesie przekształcenia.

Plan przekształcenia podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta. Wprawdzie ksh nakazuje poddać badaniu plan przekształcenia, nie zaś plan z załącznikami, jednak badanie planu przekształcenia bez załączników wydaje się niemożliwe (Majkut 2007: 150). Sprawozdanie finansowe dla celów przekształcenia stanowi załącznik do planu przekształcenia. Na podstawie sprawozdania finansowego biegły może ocenić rzetelność i poprawność sporządzonych dokumentów finansowych. Warto także nadmienić, że sprawozdanie finansowe dla celów przekształcenia zawiera jedynie podstawowe elementy (bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową), a na dzień bilansowy, na który podmiot sporządza to sprawozdanie, nie następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych (inaczej Jacyszyn, Wręczycka 2001: 194–195).

Możliwa jest sytuacja, w której spółka przekształcana nie prowadzi ksiąg rachunkowych (jeżeli jest to spółka jawna lub partnerska, której wspólnikami są jedynie osoby fizyczne, a przychody netto spółki ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za ubiegły rok obrotowy nie osiągnęły limitu 1,2 mln euro). W takim przypadku sprawozdanie finansowe dla celów przekształcenia winno być sporządzone na podstawie podsumowania zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, spisu z natury oraz innych ewidencji prowadzonych dla celów podatkowych (Ustawa z dnia 15 września 2000...: art. 10). Mimo że sprawozdanie takie nie będzie spełniać wszystkich wymogów uor, jednostki powinny dolożyć wszelkich starań, aby było ono jak najbliższe wzorcowi (Kidyba i in. 2008: 59).

Jednym z obowiązkowych załączników do planu przekształcenia jest wycena składników majątku (aktywów i pasywów) spółki przekształcanej. W literaturze podnosi się kwestię możliwości dokonania wyceny innej niż bilansowa, ponieważ ksh w tym względzie nie wskazuje na konieczność dokonania wyceny bilansowej (Miś 2005: 131). O ile pogląd taki jest teoretycznie słuszny, o tyle nie wydaje się, aby w praktyce podmiot poświęcał czas i środki na dokonanie innego rodzaju wyceny, która przy przekształceniu jest zbędna. Efektów wyceny innej niż bilansowa nie można bowiem wykorzystać np. do określenia wartości udziałów wspólników.

3. Obowiązki rachunkowe na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej

Od obowiązków nałożonych na przekształcane podmioty przez ksh należy odróżnić obowiązki wynikające z uor. Spółka przekształcana na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej zobligowana jest do zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz sporządzenia sprawozdania finansowego w ciągu 3 miesięcy od tego dnia. Wyjątkiem jest przekształcenie spółki osobowej w inną spółkę osobową oraz przekształcenie spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową (przekształcenie homogeniczne). W tego typu przekształceniach dopuszczalne jest kontynuowanie prowadzonych ksiąg przez spółkę przekształconą. Według A. Witosza przekształcenie spółki prawa handlowego w inną spółkę jest jedynie zmianą typu spółki, nie zaś zmianą formy prawnej. Autor ten za formę prawną uznaje formę „spółki”, zaś poszczególne jej rodzaje za typy w ramach tej samej formy prawnej. Stąd też A. Witosz wywodzi, że przekształcenie jednego typu spółki w inny typ nie jest zmianą formy prawnej i nie wymaga zamknięcia ksiąg rachunkowych (Witosz 2001: 28). Przyjęcie takiego poglądu na gruncie prawa bilansowego nie wydaje się jednak zasadne. W szczególności zbędny byłby zapis uor dopuszczający niezamykanie ksiąg przy przekształceniach homogenicznych.

Sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga dokonania wyceny składników majątku, której zgodnie z art. 29 ust. uor dokonuje się przy założeniu, że jednostka kontynuuje działalność. Co prawda zmiana formy prawnej kończy byt prawny podmiotu, jednak skoro działalność gospodarcza jest kontynuowana przez spółkę przekształconą, nie ma podstaw do wyceny aktywów w cenach sprzedaży netto.

Sprawozdanie finansowe na dzień poprzedzający dzień przekształcenia (wpisu do rejestru) nie jest sprawozdaniem rocznym. Z tego też względu sprawozdanie takie może zawierać jedynie podstawowe elementy: bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową. Sprawozdanie takie nie podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta. W sprawozdaniu finansowym należy zaprezentować dane porównawcze. W bilansie danymi porównawczymi są dane z ostatniego dnia poprzedniego roku obrotowego. Z kolei rachunek zysków i strat powinien prezentować dane za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres poprzedniego roku obrotowego.

Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostka nie ma obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji. Nie następuje bowiem likwidacja działalności ani jej zakończenie – działalność będzie kontynuowana przez spółkę przekształconą. Inwentaryzację zobowiązane są przeprowadzić jedynie te jednostki, które nie prowadziły ksiąg rachunkowych, a po przekształceniu będą je prowadzić. W myśl art. 19 uor sporządzają one inwentarz, czyli wykaz składników aktywów i pasywów, potwierdzony ich inwentaryzacją. Pozycje inwen-

tarza stanowią odpowiedniki bądź rozwinięcia pozycji bilansu otwarcia, zaś wyceny składników dokonuje się zgodnie z zapisami rozdziału 4 uor.

Przekształcenie spółki kapitałowej w osobową wiąże się ze zmianą reżimu podatkowego. Spółka kapitałowa jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, zaś spółka osobowa w ogóle nie jest podatnikiem podatku dochodowego. Spółka przekształcana w takiej sytuacji może posiadać w swoich księgach ustalone aktywa i utworzoną rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego (o ile nie skorzystała z możliwości odstąpienia od ich tworzenia zgodnie z art. 37 ust. 10 uor). Skoro więc po przekształceniu spółka osobowa nie będzie podatnikiem podatku dochodowego, aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego są na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych zbędne. Należy więc dokonać ich odpisania (rozwiązania) zapisem odwrotnym do ich utworzenia.

4. Rachunkowość w spółce przekształconej

Określone obowiązki w zakresie rachunkowości musi wypełnić także spółka powstała w wyniku przekształcenia. Spółka taka na dzień zmiany formy prawnej otwiera księgi rachunkowe w ciągu 15 dni od dnia przekształcenia. Poszczególne wartości aktywów ujmuje się w szyku rozwiniętym, z uwzględnieniem ich wartości początkowych oraz odrębnie dokonanych odpisów umorzeniowych bądź aktualizujących ich wartość. Jednostka przekształcona powinna kontynuować metody wyceny i dokonywania odpisów amortyzacyjnych, a także metodę ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych przyjęte przez podmiot przekształcany.

Przekształcenie spółki osobowej w spółkę kapitałową i odwrotnie powoduje konieczność dostosowania systemu rachunkowości do potrzeb nowego podmiotu. Zmiany pojawiają się głównie w obrębie kapitałów własnych, co wynika z odmiennych uregulowań w spółkach osobowych i kapitałowych. W spółkach kapitałowych kapitał zakładowy ujmuje się w wysokości zgłoszonej do rejestru, ewentualna nadwyżka wartości wniesionych wkładów ponad wartość nominalną kapitału zakładowego stanowi kapitał zapasowy. Spółki osobowe nie muszą wyodrębnić kapitału podstawowego, zapasowego czy rezerwowego, tworząc jedynie kapitał właścicieli. Jego wartość nie podlega wpisowi do rejestru. Dla spółek kapitałowych ksh określa minimalne kwoty kapitału zakładowego (5 000 dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz 100 000 dla spółek akcyjnych). Przekształcenie spółki osobowej w spółkę kapitałową musi respektować te wymagania. Nie ma jednak przeciwwskazań, aby kapitał zakładowy tworzyć jedynie w minimalnej wysokości, nadwyżkę zaś (*agio*) przeznaczać na kapitał zapasowy.

Wynik finansowy wypracowany w roku przekształcenia przez spółkę przekształcaną nie powinien być ujmowany jako wynik bieżącego roku obrotowego w spółce przekształconej. Proponuje się jego ujęcie jako zysk bądź strata z roku poprzedniego tak, aby wynik roku bieżącego zawierał jedynie przychody i koszty osiągnięte przez podmiot przekształcony.

Możliwym jest, że nie wszyscy wspólnicy chcą uczestniczyć w spółce przekształconej. Wspólnikom tym przysługuje prawo do wypłaty równowartości ich udziałów określonych według sprawozdania finansowego dla celów przekształcenia. Kwota przeznaczona na wypłaty nie może przekraczać jednak 10% wartości bilansowej majątku spółki przekształcanej, ustalonej również na podstawie sprawozdania finansowego dla celów przekształcenia. Na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych należy w takiej sytuacji ująć zobowiązanie spółki przekształconej wobec tych wspólników.

Kolejną kwestią wartą nadmienienia jest potencjalna konieczność utworzenia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przy przekształceniu spółki osobowej w spółkę kapitałową. Spółka osobowa ich nie tworzyła, nawet jeśli występowały różnice przejściowe między wartościami bilansowymi i podatkowymi składników majątku. Jeśli spółka przekształcona będzie zobowiązana do ustalania aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego, na dzień otwarcia ksiąg powinna je uwzględnić w swoich księgach rachunkowych.

Istotnym jest, że spółka powstała z przekształcenia nie jest traktowana jak spółka rozpoczynająca działalność. W związku z powyższym, nawet jeśli przekształcenie miało miejsce w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, spółka przekształcona nie może ksiąg rachunkowych za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi za rok następnny.

5. Studium przypadku

W celu zaprezentowania wybranych bilansowych aspektów przekształcenia podmiotu wykorzystano dane publikowane w sprawozdaniach finansowych i dokumencie informacyjnym jednej ze spółek notowanych na rynku New Connect. Podmiot ten od 2007 r. funkcjonował w formie spółki komandytowo-akcyjnej, a w roku 2008 rozpoczęto procedurę przekształcenia w spółkę akcyjną. Sprawozdanie finansowe dla celów przekształcenia zostało sporządzone na dzień 01.07.2008 r., a następnie poddano plan przekształceniu badaniu przez biegłego rewidenta. Dnia 01.08.2008 r. biegły rewident wydał opinię o zbadanym planie przekształcenia, stwierdzając, że spełnia on kryteria poprawności i rzetelności. W szczególności istotne pozycje aktywów wycenione zostały prawidłowo, kapitał własny spółki przekształcanej wartościowo odpowiadał bilansowym aktywom netto oraz właściwie ustalono kwotę przeznaczoną na wypłaty dla wspólników, stanowiącą 10% kapitału własnego spółki. Nadzwyczajne Walne Zgromadzenie, w trakcie którego powinna zostać podjęta uchwała o przekształceniu, zostało wyznaczone na 03.10.2008 r.

Rejestracja przekształcenia przez właściwy sąd rejestrowy nastąpiła dnia 10.03.2009 r. W związku z powyższym w spółce przekształcanej (komandytowo-akcyjnej) na dzień 09.03.2009 r. zamknięto księgi rachunkowe oraz sporządzono sprawozdanie finansowe za okres 01.01.2009 r.–09.03.2009 r. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działania podmiotu. Bilans na dzień 09.03.2009 r. zawierał dane porównawcze na dzień 31.12.2008 r., w rachunku zysków i strat jako dane porównawcze zaprezentowano wartości za okres 01.01.2008 r.–09.03.2008 r., czyli analogiczny okres poprzedniego roku obrotowego. Sporządzono także rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale własnym, prezentując dane sprawozdawcze za bieżący okres oraz dane porównawcze za okresy 01.01.2008 r.–09.03.2008 r. oraz 10.03.2008 r.–31.12.2008 r. Sprawozdanie finansowe na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej zostało poddane badaniu przez biegłego rewidenta, co w przypadku analizowanej spółki było podyktowane wymogami regulaminu sporządzania dokumentu informacyjnego dla emitentów ubiegających się o dopuszczenie do notowań na rynku New Connect.

Na dzień zmiany formy prawnej w badanej spółce otwarto księgi rachunkowe. Kapitał podstawowy spółki przekształcanej odpowiadał wartościowo kapitałowi podstawowemu w spółce przekształcanej, natomiast kapitał zapasowy uległ zmniejszeniu w wyniku pokrycia części strat z lat ubiegłych. Na skutek występowania różnic przejściowych w wartościach bilansowych i podatkowych aktywów i pasywów, w pierwszym okresie sprawoz-

dawczym po zmianie formy prawnej ustalono wielkość aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W bilansie sporządzonym na dzień 31.12.2009 r. spółka uwzględniła jako dane porównawcze stany aktywów i pasywów na dzień 9.03.2009 r., w późniejszym czasie uzupełniono je o dane na 31.12.2008 r. W rachunku zysków i strat zaprezentowano dane sprawozdawcze za okres 10.03.2009 r.–31.12.2009 r. i dane porównawcze za okres 1.01.2009 r.–9.03.2009 r. Po wprowadzeniu technicznych zmian prezentacji danych, dane porównawcze zastąpiono wielkościami za okres 10.03.2008 r.–31.12.2008 r. Zmiana prezentacji danych porównawczych wymagała uzupełnienia wcześniej wydanej opinii biegłego rewidenta, który wskazał, iż zmiany te nie miały istotnego wpływu na obliczone wskaźniki ekonomiczne, jednak były konieczne dla zachowania porównywalności okresów, za które prezentowane są dane w sprawozdaniu finansowym. Wynik finansowy osiągnięty w okresie przed przekształceniem został ujęty jako wynik z lat ubiegłych.

We wskazanym przykładzie najbardziej problematycznym dla spółki był sposób prezentacji danych porównawczych w poszczególnych okresach sprawozdawczych. Ponadto, w badaniu sprawozdań finansowych innych podmiotów podlegających przekształceniu, stwierdzono nieprawidłowości w określeniu dnia zamknięcia i otwarcia ksiąg rachunkowych. Przykładowo, niektóre podmioty dokonały zamknięcia ksiąg na dzień zmiany formy prawnej, a otwały je na dzień następny. Część podmiotów, wśród których zauważono tego rodzaju nieprawidłowości, dokonywała zamknięcia ksiąg rachunkowych na koniec miesiąca, w którym nastąpiła zmiana formy prawnej. Uzasadnieniem dla takiego postępowania były ograniczenia techniczne stosowanego systemu finansowo-księgowego, uniemożliwiającego zamknięcie ksiąg w trakcie miesiąca.

Uwagi końcowe

Przekształcenia spółek handlowych pozwalają na optymalne dostosowanie się podmiotu do warunków prowadzonej działalności. Stosunkowo często występują przekształcenia w spółki akcyjne w ramach przygotowania podmiotu do debiutu na rynku New Connect. Obecność jednostki na tym rynku umożliwia pozyskanie znacznych kwot kapitału nawet niewielkim spółkom. Prawidłowe ujęcie księgowe procesu przekształcenia jest w pewnym stopniu utrudnione, co wynika z braku ścisłych uregulowań w uor. Konieczna jest więc odpowiednia interpretacja ogólnych przepisów uor na potrzeby rozliczenia procesu przekształcenia.

Literatura

- Jacyszyn J., Wręczycka K. (2001), *Transformacja spółek osobowych. Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę prawa handlowego. Porównanie spółek osobowych*, Studio STO, Bielsko-Biała.
- Janik E. (2010), *Przekształcenia spółek handlowych. Uwarunkowania ekonomiczne i prawne*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice.
- Kidyba A., Witosz A., Pyziół W., Frąckowiak J., Popiołek W. (2008), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz, Tytuł IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek, tytuł V. Przepisy karne, tytuł VI. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i przepisy końcowe* (2011), red. T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, LexisNexis, Warszawa.
- Majkut Z. (2007), *Łączenie się, podział i przekształcanie spółek prawa handlowego*, AKAPIT, Toruń.
- Miś G. (2005), *Przekształcenia spółek handlowych*, C.H. Beck, Warszawa.

http://newconnect.pl/pub/dokumenty_informacyjne/Dokument_Informacyjny_TAXUS_FUND_3.12.10.pdf
(5.07.2013).

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, DzU 2000, nr 94, poz. 1037, z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.

Witosz A. (2001), *Przekształcenia spółek w kodeksie spółek handlowych. Omówienia, wzory, przepisy, wskazówki praktyczne*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz–Katowice.

TRANSFORMATIONS OF COMPANIES IN THE POLISH ACCOUNTING ACT

Abstract: Purpose – the aim of the article is to depict the most important problems concerning the accounting for transformation of a commercial company. Design/Methodology/Approach – the analysis of prevailing regulations in the Polish Accounting Act and their interpretation with regard to the transformation process. Findings – the paper depicts financial aspects of a company transformation plan together with the attachments, accounting obligations at the date which precedes a change in a legal status (when the books of accounts are closed) and requirements at the date of a change in the legal status (when the books of accounts are opened). Originality/Value – transformations of companies are widely discussed in legal literature, but the accounting aspects are essentially ignored. The Polish Accounting Act contents few specific principles in the area of company's transformation, hence its accounting treatment is problematic in practice. The article fills the gap in literature and thus it can be helpful for accountants concerned in transformation process.

Keywords: transformation of company, accounting for transformation, transformation plan

Cytowanie

Grzybek O. (2013), *Przekształcenia spółek handlowych w polskim prawie bilansowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 57–64; www.wneiz.pl/frfu..