

Odpowiedzialność za rachunkowość a badanie sprawozdań finansowych

Małgorzata Winter

Artykuł porusza zagadnienie odpowiedzialności za rachunkowość prowadzoną w spółce akcyjnej i udowadnia, że w aktualnym stanie prawnym występuje sprzeczność pomiędzy regulacjami ustawy o rachunkowości a przepisami kodeksu spółek handlowych. Autorka przeprowadza analizę regulacji prawnych w zakresie badanych zagadnień ze szczególnym uwzględnieniem odpowiedzialności członków zarządu wieloosobowego. W dalszych częściach artykułu porusza problematykę odpowiedzialności członków rad nadzorczych i innych osób realizujących zadania w zakresie rachunkowości. Odpowiedzialność za prowadzenie rachunkowości została skonfrontowana z uprawnieniami poszczególnych organów spółki akcyjnej do wyboru biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego. Badaniem empirycznym objęto praktykę wyboru biegłego rewidenta w jednoosobowych spółkach Skarbu Państwa.

1. Wstęp

Ostatni kryzys gospodarki światowej spowodował ponowny spadek zaufania do informacji generowanych przez system informacyjny rachunkowości. Stąd też dużego znaczenia nabiera weryfikacja sprawozdań finansowych realizowana poprzez ich badanie przez biegłego rewidenta. Jednym z istotnych warunków, jakie powinny być spełnione, aby weryfikacja sprawozdania finansowego była przeprowadzona z zachowaniem wymaganych przepisów, jest prawidłowy wybór biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie. Bezsporna jest zwłaszcza, jak się wydaje, konieczność wyboru takiego biegłego, który zachowa absolutną bezstronność wobec badanej jednostki i osób odpowiedzialnych za stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu finansowym.

Gdy analizuje się dokładnie aktualnie obowiązujące przepisy ustawy o rachunkowości, nasuwają się wątpliwości, czy powyższy postulat jest w pełni respektowany, czy też możliwa jest sytuacja, że „kontrolowany wybiera kontrolera”. Celem niniejszego opracowania jest krytyczna analiza obowiązujących przepisów prawnych dotyczących tego problemu oraz konfrontacja teorii z praktyką spółek akcyjnych z udziałem Skarbu Państwa. Zdaniem autorki niniejszego opracowania organy nadzorcze spółek kapitałowych nie mają żadnego – prawnego – umocowania do prowadzenia

rachunkowości. Jednocześnie na gruncie prawa bilansowego rady nadzorcze są zobligowane do zapewnienia, wymaganej ustawą o rachunkowości, właściwej jakości sprawozdań finansowych oraz sprawozdań z działalności spółek. W konsekwencji występuje swoista sprzeczność pomiędzy przepisami prawnymi, co autorka ma zamiar wykazać.

2. Odpowiedzialność za rachunkowość kierownika jednostki

Na mocy art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości spoczywa na kierowniku jednostki. W aktualnym stanie prawnym jest to osoba lub organ (jedno- lub wieloosobowy), który – zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem, umową lub na mocy prawa własności – jest uprawniony do zarządzania jednostką, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę. W przypadku spółek akcyjnych kierownikiem jednostki jest zarząd składający się z jednego lub większej liczby członków. W sytuacji gdy zarząd sprawowany jest tylko przez jedną osobę, odpowiada ona za rachunkowość spółki. Wątpliwości rodzą się w przypadku, gdy zarząd składa się z więcej niż jednej osoby.

Zasadą generalną, wynikającą z normy wyrażonej w art. 371 § 1 kodeksu spółek handlowych, jest wspólne prowadzenie spraw spółki przez wszystkich członków zarządu wieloosobowego. Statut lub regulamin zarządu może jednak przewidywać podział zadań pomiędzy poszczególnych członków zarządu i obowiązki informacyjne mogą należeć do jednego lub kilku z nich. Poza tym, jeżeli co do zasady obowiązki informacyjne w ramach prowadzenia spraw spółki należą do wszystkich członków zarządu, to i tak większą część zadań delegują oni na podległych im pracowników. Kto zatem spośród członków zarządu jest osobą odpowiedzialną za rachunkowość?

Ustawa o rachunkowości stanowi, że o ile nie została wskazana osoba odpowiedzialna, to odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie wieloosobowego organu. Przepisy wskazują zatem na możliwość dokonania wyboru spośród członków zarządu osoby, która będzie ponosiła odpowiedzialność za rachunkowość. Zazwyczaj jest to osoba piastująca stanowisko dyrektora finansowego bądź głównego księgowego, jeżeli jest ona jednocześnie członkiem zarządu. Przepis powyższy budzi jednak pewne wątpliwości ze względu na odpowiedzialność za stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu finansowym. Na mocy art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości sprawozdanie finansowe podpisuje osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, oraz wszyscy członkowie organu zarządzającego. Podpisy te są niezależne od reprezentacji spółki. Składając podpis, członkowie zarządu przejmują odpowiedzialność za rzetelność sprawozdania, a skoro jest ono efektem wyjściowym całego systemu rachunkowości, to przejmują także odpowiedzialność za cały system, który pozwolił je wygenerować.

Wobec powyższego nasuwa się pytanie o to, jak ma wyglądać odpowiedzialność jednego, wskazanego członka zarządu, skoro wszyscy członkowie muszą się pod sprawozdaniem podpisać. Należy sądzić, że żaden z członków zarządu nie może całkowicie zrzec się odpowiedzialności za rachunkowość, nawet jeśli wskażą oni ze swojego grona konkretną osobę. Można jedynie przypuszczać, że w razie wykrycia nieprawidłowości waga odpowiedzialności będzie zróżnicowana i będzie podlegać indywidualnej ocenie sądu. Inaczej będzie traktowany dyrektor finansowy wskazany jako kierownik jednostki, a inaczej pozostali członkowie zarządu, którzy – jak to w praktyce bardzo często bywa – mogą nie znać się na rachunkowości.

W kontekście tych rozważań warto zwrócić uwagę na możliwość ograniczenia odpowiedzialności poprzez odmowę złożenia podpisu. Zgodnie bowiem z omawianym tu art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości członek zarządu może odmówić złożenia podpisu pod sprawozdaniem finansowym, jeżeli dołączy do tego sprawozdania pisemne uzasadnienie. Chroni to członka zarządu przed sankcjami karnymi, przynajmniej w zakresie wskazanym w uzasadnieniu odmowy. Nie można jednak zapomnieć o wizerunkowym aspekcie takiego rozwiązania. Sprawozdanie z odmową podpisu rodzi u późniejszych jego czytelników uzasadnione wątpliwości co do jego jakości i wiarygodności. W praktyce możliwa jest także sytuacja, że sprawozdanie nie zostanie w ogóle podpisane, gdyż wszyscy członkowie zarządu złożą odmowy podpisu wraz z uzasadnieniem. W takiej sytuacji pytanie o odpowiedzialność za jego zawartość nabiera zupełnie innego znaczenia.

3. Odpowiedzialność rady nadzorczej

Kolejnym organem, co do którego zasadna jest dyskusja nad odpowiedzialnością za rachunkowość, jest rada nadzorcza. Zgodnie z art. 382 kodeksu spółek handlowych rada nadzorcza sprawuje stały nadzór nad działalnością spółki we wszystkich jej dziedzinach. Jest to nadzór zarówno finansowy, jak i merytoryczny. Do niej należy również nadzór nad sprawozdawczością i upowszechnianiem wymaganych prawem informacji o spółce. Do szczególnych obowiązków rady należy „ocena sprawozdań (...) w zakresie ich zgodności z księgami i dokumentami, jak i ze stanem faktycznym”. Ponadto rada powinna ściśle współpracować i być otwarta na wszystkie sygnały ostrzegawcze ze strony audytora. Szczególne znaczenie w tym względzie przypisuje się komitetowi audytu wyłonionemu spośród członków rady nadzorczej.

Skoro rada nadzorcza ma za zadanie pełnić nadzór nad działalnością spółki, a w tym oceniać jakość sprawozdań finansowych, to należałoby przyjąć, że ma także (przynajmniej pośrednio) wpływ na ich zawartość. Członkowie rady nie powinni zatem dopuścić do publikacji danych nierzetelnych, opracowanych niezgodnie z przepisami lub niekompletnych. Można zatem się zastanawiać, czy też zgodnie z treścią art. 77 ustawy o rachunkowości,

należy obciążyć odpowiedzialnością i ewentualnie skazać członków rady nadzorczej. Artykuł mówi bowiem, że „kto (...) dopuszcza do (...) sporządzenia sprawozdania niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tym sprawozdaniu nierzetelnych danych – podlega grzywnie lub karze”. Powyższe unormowanie sugeruje, że członkowie rady nadzorczej mogą być uznani za tych, którzy dopuścili do ewentualnej prezentacji nieprawidłowych danych finansowych.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za taką interpretacją może być fakt, że do ustawy o rachunkowości zostały zaimplementowane postanowienia Dyrektywy 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. I tak, zgodnie z treścią art. 4a ustawy o rachunkowości członkowie rady nadzorczej odpowiadają wobec spółki na równi z członkami zarządu za szkody wyrządzone działaniem lub zaniechaniem skutkującym tym, że sprawozdanie finansowe spółki bądź sprawozdanie z działalności nie spełnia wymagań ustawowych. Przeprowadzona powyżej analiza prawna odpowiedzialności członków rady nadzorczej spółki akcyjnej prowadzi do wniosku, że rada nadzorcza ponosi odpowiedzialność za jakość sprawozdań finansowych – na gruncie prawa bilansowego.

Oczywiste wydaje się stwierdzenie, że zawartość sprawozdania finansowego związana jest wprost z realizacją pozostałych zadań ciążących na jednostce w zakresie rachunkowości. Znaczący wpływ mają zwłaszcza przyjęte metody wyceny aktywów i pasywów, wartości kategorii szacunkowych oraz inne zasady ustalone w polityce rachunkowości spółki. W tym miejscu należy zauważyć, że zgodnie z przepisami art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości kompetencje w tym obszarze przypisane są wyłącznie do kierownika jednostki, czyli do zarządu spółki akcyjnej. Jeśli tak, to zachodzi pytanie, czy i w jakim stopniu rada nadzorcza może wpływać na zarząd spółki w odniesieniu do prowadzenia rachunkowości. Odnosząc się do przepisów kodeksu spółek handlowych, jeśli chodzi o spółki akcyjne należy poddać analizie normy zawarte w art. 375, 375¹ oraz 382. Krześniak (2005) uważa, że omawiane przepisy rozgraniczają funkcje zarządzające od funkcji nadzorczych i kontrolnych, co w konsekwencji powoduje, iż rada nadzorcza ma wprawdzie prawo do oddziaływania na aktywność zarządu, ale nie w formie wiążących poleceń. Podobne stanowisko zajmują Kwaśnicki i Szwaja (2004), którzy stwierdzają, że przepisy te ograniczają kompetencję rady nadzorczej do wydawania zarządowi spółki akcyjnej poleceń; nie wykluczają oni jednak podejmowania przez radę nadzorczą uchwał mających charakter instruktażowy, a zwłaszcza rad, zaleceń, sugestii, spostrzeżeń itp. Oznacza to, że *de iure* członkowie rady nadzorczej nie mają bezpośredniego wpływu zarówno na bieżącą ewidencję księgową, jak i na kształt oraz zawartość sprawozdań. Mając powyższe na uwadze, autorka niniejszego artykułu nie podziela poglądu Trzpioty (2008), że odpowiedzialność za rachunkowość (w tym: za prawidłowość sprawozdania finansowego) – wynikającą z przepisów kodeksu spółek handlowych – ponoszą członkowie rad nadzorczych.

W praktyce, członkowie rady nadzorczej mają zazwyczaj ograniczone możliwości obserwowania procesów księgowych i ich efektów, przede wszystkim dlatego, że nie są na co dzień zaangażowani w bieżącą działalność jednostki. Odpowiedzialność członka rady będzie miała zatem miejsce wtedy, gdy nie dołożył on należytej staranności przy wykonywaniu zadań, do których został powołany, a w tym przy ocenie jakości sprawozdań finansowych. Będzie to bowiem nienależyte wykonanie obowiązków nadzoru.

4. Odpowiedzialność osób trzecich

Ustawa o rachunkowości umożliwia przekazanie obowiązków w zakresie rachunkowości innej osobie, co wiąże się z przejęciem przez nią odpowiedzialności. Art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości stanowi: „kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości (...) zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przejęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej”. W praktyce odpowiedzialność przejmuje zwykle główny księgowy spółki albo zewnętrzny podmiot gospodarczy świadczący usługi księgowe (zwany często biurem rachunkowym). Treść tego przepisu również prowadzi do niejasności związanych z odpowiedzialnością zarówno kierownika jednostki, jak i osoby, której powierzono obowiązki w zakresie rachunkowości.

W myśl cytowanej powyżej regulacji powierzenie obowiązków innej osobie nie zdejmuje odpowiedzialności z kierownika jednostki. Odpowiada on bowiem za nadzór w sensie zwierzchnictwa. Nabiera to szczególnego znaczenia w kontekście zapisów art. 77 ustawy o rachunkowości, zawierającego sankcje karne za „nieprowadzenie ksiąg rachunkowych, prowadzenie ich wbrew przepisom ustawy lub podawanie w tych księgach nierzetelnych danych”. Przepis ten stanowi, że karze grzywny, pozbawienia wolności do lat 2 lub obu tym karom łącznie podlega ten, kto dopuszcza do popełnienia wymienionych w tym artykule czynów. Nasuwa się pytanie, kto w takim razie ponosi odpowiedzialność za nierzetelność danych w księgach rachunkowych: czy ten kto faktycznie prowadzi księgi (np. główny księgowy, który przejął obowiązki), czy też kierownik jednostki, który sprawuje nadzór. Zdaniem Wolińskiego (2002) z art. 77 ustawy o rachunkowości do odpowiedzialności karnej można pociągnąć jedynie kierownika jednostki, zaś główni księgowi nie ponoszą odpowiedzialności z tego artykułu. Do ewentualnych przestępstw, takich jak: nieprowadzenie ksiąg rachunkowych, prowadzenie ich wbrew przepisom lub podawanie nierzetelnych danych, jak również nieporządzanie sprawozdań finansowych i zawieranie w nich nieprawdziwych danych, dopuszcza bowiem ten, który sprawuje nadzór, czyli kierownik jednostki. Ponownie zatem można wysnuć wniosek, że kierownik jednostki nie ma możliwości całkowitego uniknięcia odpowiedzialności za rachunkowość.

Przyjęta powyżej interpretacja rodzi kolejny problem. Skoro odpowiedzialność spoczywa na pełniącym nadzór kierowniku jednostki, to jaka jest rola i sens przepisu mówiącego o możliwości powierzenia tej odpowiedzialności innej osobie? Czym różni się odpowiedzialność osoby fizycznej lub prawnej, która przejęła obowiązki, od odpowiedzialności osoby, która takiego oświadczenia nie podpisała?

Jednocześnie ustawodawca, niejako przewidując możliwość popełnienia uchybień przez firmę outsourcingową, narzucił wymóg zawarcia przez biuro rachunkowe umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością usługową. Warto w tym miejscu zauważyć, że taki obowiązek wykupienia polisy OC nie dotyczy członków zarządu spółki akcyjnej – odpowiadają oni za powstałe szkody stosownie do postanowień art. 483 kodeksu spółek handlowych.

5. Wybór biegłego rewidenta a odpowiedzialność zarządu i rady nadzorczej

Spółki akcyjne zobowiązane są do poddawania swoich rocznych sprawozdań finansowych badaniu przez biegłego rewidenta. Jednym z warunków *sine qua non* dla ważności badania jest wybór takiego biegłego rewidenta, który gwarantuje niezależność od badanego podmiotu, a zwłaszcza brak jakichkolwiek powiązań z członkami zarządu.

Zgodnie z przepisami, uprawnionym do wyboru biegłego rewidenta jest organ, który zatwierdza sprawozdanie finansowe – w odniesieniu do spółki akcyjnej jest to walne zgromadzenie. Ustawa dopuszcza jednak odstępstwo od tej reguły, jeśli tylko statut spółki przewiduje inne rozwiązanie, z zastrzeżeniem, że decyzji w sprawie wyboru biegłego nie może podjąć zarząd spółki. Jak się wydaje, intencją ustawodawcy było z jednej strony sprawne dokonanie wyboru podmiotu przeprowadzającego badanie, a z drugiej niedopuszczenie do sytuacji, w której organ odpowiedzialny za całokształt rachunkowości decyduje o tym, kto będzie oceniał efekty jego pracy.

Biegły rewident badający sprawozdanie finansowe spółki akcyjnej odpowiada natomiast za wydanie nieprawidłowej opinii, przeprowadzenie badania w sposób niestaranny, z naruszeniem prawa, etyki zawodowej lub norm wykonywania zawodu. Podkreślić należy, że nie odpowiada on za jakość przedłożonego do zbadania sprawozdania i jakość systemu księgowości. Oznacza to, że biegły rewident ponosi odpowiedzialność za prawidłowość oceny systemu rachunkowości w spółce, ale nie za sam system.

Autorka niniejszego artykułu przeprowadziła badanie empiryczne polegające na ustaleniu, kto dokonuje wyboru biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego w spółkach akcyjnych z jednoosobowym udziałem Skarbu Państwa. Zgodnie z „Zasadami nadzoru właścicielskiego nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa” wybór biegłego rewidenta został przekazany radzie nadzorczej, co autorka niniejszego arty-

kułu zweryfikowała w oparciu o dostępne statuty tych spółek. Badaniem objęto ponad 70% populacji spółek akcyjnych, których wyłącznym akcjonariuszem jest Skarb Państwa; pominięto przy tym spółki w likwidacji i nieprowadzące działalności gospodarczej.

Przy wyborze biegłego rewidenta rady nadzorcze spółek akcyjnych z jednoosobowym udziałem Skarbu Państwa zobligowane są do stosowania procedury szczegółowo uregulowanej w stosownym zarządzeniu Ministra Skarbu Państwa.

Warto zaznaczyć, że w „Wytycznych dla jssp i spółek z większościovym udziałem SP sporządzających sprawozdanie finansowe za rok 2011” podkreśla się wyraźnie, że przy możliwości zastosowania wielu rozwiązań wybór pozostawia się zarządowi spółek. Jednocześnie, „Wytyczne...” jednoznacznie wskazują, że rada nadzorcza ma dokonać jedynie oceny sprawozdania finansowego, wykorzystując wszystkie dostępne prawnie metody i narzędzia, zwłaszcza „przed dokonaniem oceny sprawozdania finansowego i sprawozdania Zarządu z działalności spółki [rada nadzorcza] powinna spotkać się z biegłym rewidentem, celem omówienia wyników badania przedstawionych w opinii i raporcie biegłego rewidenta. W przypadku, gdy biegli rewidenci badający sprawozdanie finansowe wydadzą opinię z zastrzeżeniem, Rada Nadzorcza jako organ **oceniający** sprawozdanie finansowe (...) powinna wyjaśnić wątpliwości wynikające z zastrzeżeń oraz przedstawić swoje stanowisko co do możliwości zatwierdzenia sprawozdania finansowego.” Przyjęcie powyższych ustaleń w odniesieniu do jednoosobowych spółek akcyjnych Skarbu Państwa wskazuje, że organ właścicielski, będący jednocześnie organem władzy państwowej – administracji rządowej, sankcjonuje pełną odpowiedzialność zarządu za rachunkowość i sprawozdanie finansowe, a dla członków rady nadzorczej przewiduje odpowiedzialność za prawidłowość oceny sprawozdania finansowego.

6. Podsumowanie

Przeprowadzona w artykule krytyczna analiza regulacji prawnych wskazuje na wiele wątpliwości dotyczących odpowiedzialności za rachunkowość. Obowiązujące przepisy – ustawy o rachunkowości i kodeksu spółek handlowych – nie regulują jednoznacznie i bezdyskusyjnie kwestii odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości przez jednostkę gospodarczą. Dotyczy to zwłaszcza zagadnień kierownictwa wieloosobowego, odpowiedzialności rad nadzorczych w spółkach kapitałowych oraz przeniesienia odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości na osobę trzecią. Przydatne byłoby przyjęcie rozwiązań prawnych, które sprecyzowałyby omawiane kwestie i rozstrzygnęły wskazane wątpliwości.

Nie budzi żadnych wątpliwości stwierdzenie, że osobą odpowiedzialną za rachunkowość jest kierownik jednostki. Nawet w przypadku powierzenia odpowiedzialności osobie trzeciej bądź wskazania konkretnej osoby

w gronie wieloosobowego organu zarządzającego zaden z członków zarządu nie może całkowicie zrzec się odpowiedzialności za rachunkowość.

W odniesieniu do rady nadzorczej przeprowadzona analiza wykazała, że nie ma ona nie tylko prawnego umocowania do prowadzenia rachunkowości, ale także do wydawania wiążących zaleceń zarządowi. W konsekwencji członkowie rady nadzorczej nie powinni odpowiadać za zawartość sprawozdania finansowego, a jedynie sugerować zarządowi ewentualne zmiany i udzielać rekomendacji dla organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe. W aktualnym stanie prawnym występuje więc sprzeczność pomiędzy regulacjami ustawy o rachunkowości a przepisami kodeksu spółek handlowych. Oznacza to, że teza postawiona przez autorkę we wstępie została udowodniona.

Przyjęcie powyższego stanowiska implikuje prawdziwość kolejnego stwierdzenia: oddelegowanie do rady nadzorczej uprawnień do wyboru biegłego rewidenta nie stanowi zagrożenia dla prawidłowości badania sprawozdania finansowego. Nie zachodzi więc sytuacja, w której osoba odpowiedzialna za sporządzenie sprawozdania finansowego (bądź za stwierdzenia w nim zawarte) dokonuje wyboru weryfikatora owego sprawozdania. Badanie empiryczne wykazało, że w odniesieniu do jednoosobowych spółek akcyjnych Skarbu Państwa opracowane przez Ministerstwo Skarbu Państwa procedury wyboru biegłego rewidenta gwarantują niezależność biegłego rewidenta, choć wybór biegłego w tych spółkach należy do kompetencji rad nadzorczych.

Przedstawione w artykule zagadnienie odpowiedzialności za rachunkowość jest bardzo istotne dla szerokiego grona menedżerów. Autorka ma świadomość, że jej stanowisko jest kontrowersyjne w obliczu obecnie obowiązujących regulacji. Dlatego też autorka pragnie, by postawione w tekście pytania, a także wysnute wnioski stały się bazą do szerszej dyskusji na gruncie szeroko rozumianego prawa gospodarczego: bilansowego, podatkowego, handlowego, cywilnego, jak również karnego.

Informacje o autorce

Dr Małgorzata Winter – Wydział Zarządzania, Uniwersytet Warszawski.

E-mail: goska@mail.wz.uw.edu.pl.

Bibliografia

Dyrektywa 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006. Dz.U. Unii Europejskiej nr L 224.

Krześniak, E.J. 2005. Relacje pomiędzy zarządem a radą nadzorczą w spółkach kapitałowych. *Palestra*, nr 3–4.

Kwaśnicki, R.L., Szwaja, J. 2004. W sprawie wykładni nowego art. 375[1], a także art. 375, art. 207 oraz art. 219 § 2 k.s.h. *Przegląd Prawa Handlowego*, nr 8, s. 32–35.

Trzpiotła, K. 2008. Odpowiedzialność za sprawozdania finansowe po nowelizacji ustawy o rachunkowości. *Kontrola państwowa*, nr 5 (322), s. 17–25.

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.
- Woliński, K. 2002. Komentarz do art. 77 ustawy o rachunkowości, w: A. Jarugowa, T. Martyniuk (red.) *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Gdańsk: ODDK.
- Ministerstwo Skarbu Państwa 2010. *Zasady nadzoru właścicielskiego nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa*, Warszawa.
- Ministerstwo Skarbu Państwa 2011. *Wytyczne dla jssp i spółek z większościovym udziałem SP sporządzających sprawozdanie finansowe za rok 2011*, Warszawa.