

Likwidacja spółek, NGO - na co zwrócić uwagę?

Paweł Skóra

→ w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na umowę zawartą między biurem rachunkowym a klientem.

→ Należy przeanalizować, czy w zakres usługi wchodzi również czynności związane z przeprowadzeniem likwidacji od strony rachunkowej.

Jeśli nie – należy uściślić zasady współpracy. W szczególności dotyczy to wszelkich danych czy oświadczeń wejściowych likwidatorów niezbędnych do wykonania usługi np. związanych z inwentaryzacją.

W dalszej kolejności należy dokładnie zapoznać się z **warunkami umowy spółki czy też statutami NGOów** ponieważ tam może się zdarzyć, że będą szczególne postanowienia dotyczące przesunięć majątkowych, w tym zasad wypłat dla poszczególnych wspólników lub członków NGOów, zasad likwidacji.

Należy pamiętać, że w przypadku spółek osobowych a więc w spółce jawnej, partnerskiej i komandytowej nie ma obowiązku prowadzenia postępowania likwidacyjnego. Likwidacja jest jednak obowiązkowa, jeśli przyczyną rozwiązania spółki jest wypowiedzenie umowy spółki dokonane przez wierzyciela wspólnika.

Jeśli zachodzą przyczyny uzasadniające rozwiązanie spółki, wspólnicy zamiast rozpoczęcia postępowania likwidacyjnego, mogą zakończyć działalność bez jego przeprowadzenia jeśli podejmą taką decyzję jednomyślnie.

Taki tryb powoduje, że nie ma obowiązku sporządzenia specjalnych bilansów czy sprawozdań finansowych.

Spółki handlowe oraz spółki cywilne i inne osoby prawne co do zasady mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Ten obowiązek nie dotyczy osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro.

Art. 101 KSH, stanowi, że jeżeli spółka osobowa nie jest obowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych, to przepisy KSH, które przewidują konieczność sporządzania sprawozdania finansowego, wykonuje się w oparciu o podsumowanie zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz innych ewidencji prowadzonych przez spółkę dla celów podatkowych, spis z natury, a także inne dokumenty pozwalające na sporządzenie tego sprawozdania. Jeśli KSH 81 § 1 KSH nakłada obowiązek sporządzenia bilansu, to powoduje to konieczność sporządzania sprawozdania finansowego.

Wobec tego spółki nieprowadzące ksiąg rachunkowych obowiązek ten wykonują w oparciu o podsumowanie zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz innych ewidencji prowadzonych przez te spółki. Inne ewidencje to wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz), o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Jeśli spółki są wyłączone od obowiązku sporządzenia rocznych sprawozdań finansowych to w toku likwidacji też nie muszą go wykonywać, mimo iż są postawione w stan likwidacji .

Przepisy KSH w przypadku spółek handlowych mają pierwszeństwo przed przepisami ustawy o rachunkowości, a więc wszędzie tam, gdzie pojawią się wątpliwości należy dać prymat kodeksowi.

Likwidatorzy zobowiązani są sporządzić w okresie likwidacji co najmniej dwa odrębne bilanse. W przypadku gdy likwidacja trwa dłużej niż rok, likwidatorzy mają dodatkowo obowiązek corocznego sporządzania sprawozdań finansowych na dzień kończący każdy rok obrotowy, chyba że likwidacja trwa krócej niż rok (wtedy dwa bilanse na rozpoczęcie i zakończenie).

Zasada ta ma charakter bezwzględnie obowiązujący. W związku z tym nie może być on zmieniony ani przez wspólników ani likwidatorów.

Ponieważ szczegółowa regulacja dotycząca bilansów nie jest zawarta w ustawach szczególnych takich jak KSH lub dotyczących NOGs, powinno sporządzić się bilans zgodnie z wymogami przepisów ustawy o rachunkowości.

Oprócz sporządzenia bilansu otwarcia podmiot likwidowany ma obowiązek zamknięcia i otwarcia ksiąg rachunkowych, przeprowadzenia inwentaryzacji i połączenia wszystkich kapitałów własnych w jeden kapitał (fundusz) podstawowy. Składniki kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości należy, na dzień rozpoczęcia likwidacji lub postępowania upadłościowego, połączyć w jeden kapitał (fundusz) podstawowy, zmniejszając go w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością - o udziały własne; w spółkach akcyjnych oraz prostych spółkach akcyjnych - o należne wkłady na poczet kapitału, o ile nie wezwano zainteresowanych do ich wniesienia oraz o akcje własne (art. 36 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

Oprócz sporządzenia bilansu zamknięcia, podmiot likwidowany ma obowiązek ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień zamknięcia likwidacji i przeprowadzenia inwentaryzacji (art. 26 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 6 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe zamyka się na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji, nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia otwarcia likwidacji

Na dzień zamknięcia ksiąg należy sporządzić sprawozdanie finansowe (art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości), którego jednym z elementów jest bilans (art. 45 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości).

Jednocześnie **na dzień rozpoczęcia likwidacji** należy otworzyć księgi spółki w likwidacji (art. 12 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości), nie później niż w ciągu 15 dni od dnia rozpoczęcia likwidacji .

Po zakończeniu likwidacji należy zamknąć ostatecznie księgi rachunkowe na dzień zakończenia likwidacji (art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

Zamknięcia ksiąg należy dokonać nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zakończenia likwidacji (art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Należy pamiętać, że czynności zamknięcia i otwarcia ksiąg rachunkowych w okresie likwidacji dokonują likwidatorzy jako kierownicy jednostki,

Coroczne sprawozdanie finansowe należy sporządzić na dzień kończący każdy rok obrotowy.



Przy likwidacji spółek osobowych szczególne znaczenie ma treść art. 81 KSH

§ 1. Likwidatorzy sporządzają bilans na dzień rozpoczęcia i zakończenia likwidacji.

§ 2. W przypadku gdy likwidacja trwa dłużej niż rok, sprawozdanie finansowe należy sporządzić na dzień kończący każdy rok obrotowy

Przepis ten ma swoje korzenie w Kodeksie Handlowym czyli ustawie, która została zastąpiona przez KSH

Przepisy kodeksu handlowego wymagały sporządzanie bilansu zarówno w czasie trwania spółki, jak też przy rozpoczęciu i zakończeniu likwidacji, przepisy ustawy o rachunkowości w tych wypadkach wymagają sporządzania sprawozdania finansowego (art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Wobec tego można byłoby przyjąć, iż art. 81 § 1 KSH nakazuje w istocie sporządzenie sprawozdania finansowego, a użycie terminu "bilans" jest tylko wynikiem automatycznego przepisania kodeksu handlowego.

Jednak istnieje też drugi pogląd, że celowo użyto w art. 81 § 1 KSH określenia "bilans", a nie "sprawozdanie finansowe".

W takim układzie bilans, byłby częścią sprawozdania finansowego, a obowiązek sporządzenia na dzień poprzedzający zamknięcie ksiąg rachunkowych spółki wynika z przepisów ustawy o rachunkowości w art. 45 ust. 1 w zw. z art. 12 ust. 1.

Bilans na dzień zamknięcia likwidacji można uznać za część sprawozdania finansowego, które jest częścią sprawozdania finansowego, a którego obowiązek sporządzenia na dzień poprzedzający ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych spółki wynika z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Takie rozróżnienie ma swoje konsekwencje przy likwidacji spółek kapitałowych.

Art. 281 KSH

§ 1. Likwidatorzy sporządzają bilans otwarcia likwidacji. Bilans ten likwidatorzy składają zgromadzeniu wspólników do zatwierdzenia.

§ 2. Likwidatorzy powinni po upływie każdego roku obrotowego składać zgromadzeniu wspólników sprawozdanie ze swej działalności oraz sprawozdanie finansowe.

§ 3. Do bilansu likwidacyjnego należy przyjąć wszystkie składniki aktywów według ich wartości zbywczej.

Bilans wchodzący w skład sprawozdania finansowego oraz bilans otwarcia likwidacji stanowić powinny przy dwa odrębne dokumenty i likwidatorzy nie mogą zwolnić się z obowiązku sporządzenia bilansu otwarcia likwidacji, powołując się na sporządzenie sprawozdania finansowego zawierającego już bilans. Bilans otwarcia likwidacji pełni bowiem zupełnie odmienną funkcję, którą jest przedstawienie realnej wartości zbywczej majątku spółki według stanu na dzień otwarcia likwidacji. Taki bilans, który stanowiłby część sprawozdania finansowego spółki nie spełniłby tej funkcji.

Istnieją też poglądy, że przepisy odnoszące się do spółek kapitałowych są przepisami szczególnymi, zezwalającymi na odmienny sposób wyceny aktywów w bilansie, niż przewidują to przepisy ustawy o rachunkowości, te wyjątkowe przepisy nie mogą być ekstrapolowane na inne spółki, co niestety w przypadku spółek osobowych może zniekształcać rzeczywisty obraz majątkowy spółki – szczególnie przy wycenie nieruchomości.

W kontekście likwidacji i ustalenia wartości spółek osobowych zwraca uwagę brzmienie art. 65 § KSH

W przypadku wystąpienia wspólnika ze spółki wartość udziału kapitałowego wspólnika albo jego spadkobiercy oznacza się na podstawie osobnego bilansu, uwzględniającego wartość zbywczą majątku spółki.

Wycena aktywów dokonana w bilansach, z art. 81 § 1 KSH, według wartości zbywczej z art. 29 ust. 1 ustawy o rachunkowości będzie różniła się od wyceny wartości zbywczej równej wartości rynkowej, do jakiej odwołuje się art. 65 § 1 KSH. Wartości zbywczej użytej w art. 65 § 1 KSH nie stosuje się więc do wyceny aktywów na tle art. 81 KSH, ponieważ przy podziale majątku przy likwidacji dzielony jest „majątek pozostały”, nie wypłaca się tu wartościowo określonego udziału.

Zgodnie z art. 29 ust. 1 zd. 2 Rachunku spółka jest również obowiązana utworzyć rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności

Tożsame z określeniami zawartymi w KSH "dzień otwarcia likwidacji" i "dzień rozpoczęcia likwidacji" jest określenie "dzień postawienia w stan likwidacji", używanego przez ustawę o rachunkowości.

Zakończenie likwidacji dla celów rachunkowych nie pokrywa się z zamknięciem likwidacji podmiotu w sensie ustawowym (prawnym), ponieważ za dzień zakończenia likwidacji, wskazanym w art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości, należy przyjąć dzień poprzedzający podział majątku spółki, natomiast zamknięcie likwidacji w sensie ustawowym następuje z chwilą wykreślenia podmiotu z rejestru.

Ponieważ wycena aktywów zawarta w bilansie rozpoczęcia likwidacji powinna być dokonana zgodnie z art. 29 ustawy o rachunkowości to jest on sporządzany przy uwzględnieniu tożsamyh zasad co bilans ze sprawozdania finansowego, z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 12 ust. 2 pkt 6 ustawy o rachunkowości, sporządzonego na dzień poprzedzający dzień postawienia spółki w stan likwidacji.



Bilans zakończenia likwidacji powinien uwzględniać wykonanie czynności likwidacyjnych. Bilans ten stanowi podstawę do dokonania podziału majątku pomiędzy takich jak ściąganie wierzytelności, czy zapłata zobowiązań.

Czynności likwidacyjne powinny dążyć do uzyskania środków pieniężnych ale umowa spółki może przewidywać także podział majątku podług rzeczy,

Należy zauważyć, iż w bilansie zamknięcia nie figurują już co do zasady zobowiązania i wierzytelności podmiotu, z wyjątkiem zobowiązań wobec uprawnionych wspólników lub członków, ponieważ powinno nastąpić zaspokojenie w toku likwidacji, a wierzytelności winny zostać wyegzekwowane.



Warto zaznaczyć, że na dzień postawienia spółki w stan likwidacji - zgodnie z art. 26 ust. 4 ustawy o rachunkowości należy przeprowadzić inwentaryzację.

Przeprowadzenie inwentaryzacji w tym przypadku ma bardzo duże znaczenie, ponieważ w wyniku inwentaryzacji podmiot jest w stanie "wpisać" wszystkie składniki swojego majątku i je wyceniać.

Zasady przeprowadzenia inwentaryzacji są takie same, z tym zastrzeżeniem, że na dzień poprzedzający dzień postawienia spółki w stan likwidacji należy przeprowadzić inwentaryzację wszystkich składników aktywów, nie stosując uproszczeń wynikających z art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości, ponieważ czynności likwidacyjne polegają na tym, żeby upłynnić cały majątek, inwentaryzacja na ten dzień powinna być całościowa. W związku z tym podmiot likwidowany nie powinien zrezygnować z inwentaryzacji składników majątku, które mogą być zinwentaryzowane raz w roku czy raz w ciągu dwóch lub czterech lat.