



Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym

za 2011 rok

Zestawienie zmian w kapitale własnym jest jednym z elementów sprawozdania finansowego, którego wzór określa załącznik do UOR. Obejmuje informacje o zmianach poszczególnych składników kapitału (funduszu) własnego za bieżący i poprzedni rok obrotowy. Jego sporządzenie jest jednak obligatoryjne jedynie dla jednostek, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu.

Zestawienie zmian w kapitale własnym ukazuje wszystkie zmiany w kapitale jednostki, szczególnie te, które nie zostały ujęte w rachunku zysków i strat. Informacje te są szczególnie istotne dla udziałowców, gdyż wskazują jak w drodze zachodzących zmian w kapitale własnym kształtują się ich udziały w majątku przedsiębiorstwa. Sprawozdanie to jest sporządzane obowiązkowo wyłącznie przez jednostki, których sprawozdanie finansowe, w myśl art. 64 ust. 1 UOR, podlega obowiązkowi corocznego badania (art. 45 ust. 3 UOR). W przypadku pozostałych podmiotów, jego sporządzenie jest fakultatywne, a informacje o zmianach kapitału określone są w informacji dodatkowej w części dotyczącej objaśnień do bilansu.

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym pozwala na ustalenie i analizę struktury kapitału własnego w okresie porównawczym i sprawozdawczym oraz dynamiki zmian poszczególnych jego składników. W sprawozdaniu tym wykazywane są dane w zakresie poszczególnych składników kapitału (funduszu) własnego za okres poprzedni (dane porównawcze) i za okres bieżący (dane sprawozdawcze). Jeżeli jednak zestawienie sporządzane jest za inny okres sprawozdawczy niż rok obrotowy, to wykazywane są w nim dane za bieżący okres sprawozdawczy i poprzedni rok obrotowy (art. 48a

ust. 1 i 2 UOR). Wzór sprawozdania prezentuje załącznik nr 1 do UOR. Wzór podany w ustawie ma charakter „otwarty”, w związku z czym jednostki mogą uszczegółowić zakres tytułów zmian poszczególnych kapitałów w zależności od indywidualnych potrzeb informacyjnych.

Wykazywane w zestawieniu zmian w kapitale dane liczbowe dotyczące stanów składników kapitału (funduszu) na początek okresu i na koniec okresu powinny być zgodne z danymi ujętymi w pasywach bilansu w pozycji A. „Kapitał (fundusz) własny”. Przy obu dokumentach obowiązują bowiem identyczne kryteria klasyfikacji kapitałów (funduszy). Warto dodać, że stosownie do art. 50 ust. 3 UOR w przypadku gdy informacje dotyczące poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego nie wystąpiły w jednostce zarówno w roku obrotowym, którego dotyczy sprawozdanie finansowe, jak i w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, to w sprawozdaniu finansowym pomija się te pozycje.

Zestawienie zmian w kapitale dostarcza informacji w zakresie:

- 1) zmian jakie zaszły w kapitale (funduszu) własnym jednostki wraz z ich przyczynami,
- 2) kosztów i przychodów, które odniesiono bezpośrednio na kapitał własny z pominięciem rachunku zysków i strat,
- 3) wielkości kapitału (funduszu) własnego po uwzględnieniu proponowanego podziału zysku lub pokryciu straty.

Obowiązek sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym wiąże się z prowadzeniem ewidencji analitycznej do kont w ramach zespołu 8 związanego z ewidencją kapitałów własnych, wyniku finansowego czy jego rozliczenia. Wskazane jest więc wyodrębnienie analitycznych kont do kont 800 „Kapitały i fundusze” (tj. wyodrębnienie kapitału zakładowego, zapasowego, rezerwowego czy z aktualizacji wyceny), 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” (tj. na część dotyczącą wyniku finansowego za lata ubiegłe, skutków błędów podstawowych czy zaliczkowych odpisów z zysku roku bieżącego) czy 860 „Wynik finansowy”. Poszczególne elementy zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym wypełnia się bowiem w oparciu o dane wynikające z zapisów na kontach poszczególnych kapitałów (funduszy) własnych jednostki. Dlatego w przypadku jednostek zobowiązanych do sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym szczególnie istotna staje się dalsza rozbudowa analityczna (szczegółowa) do kont poszczególnych kapitałów, tzn. podstawowego, zapasowego, rezerwowego i z aktualizacji wyceny.

■ WZÓR ZESTAWIENIA ZMIAN W KAPITALE (FUNDUSZU) WŁASNYM

Wzór sprawozdania prezentuje załącznik nr 1 do UOR. Wzór podany w ustawie ma charakter „otwarty”, w związku z czym jednostki mogą uszczegółowić zakres tytułów zmian poszczególnych kapitałów w zależności od indywidualnych potrzeb informacyjnych.



CHARAKTERYSTYKA POSZCZEGÓLNYCH POZYCJI

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym składa się z trzech części:

1. Kapitał (fundusz) własny na początek okresu (BO).
2. Kapitał (fundusz) własny na koniec okresu (BZ).
3. Kapitał (fundusz) własny, po uwzględnieniu proponowanego podziału zysku (pokrycia straty).

Część pierwsza zestawienia, dotycząca BO, obejmuje 7 podpunktów (bez pozycji 8 „Wynik finansowy”), które odpowiadają pozycjom wykazywanym w pasywach bilansu w pozycji A. Kapitał (fundusz) własny. W zestawieniu zmian w kapitale sporządzanym za rok 2011, będą to dane wykazane w bilansie otwarcia, czyli na 1 stycznia 2011 r. Druga część (kapitał własny na koniec okresu) z kolei będzie obejmować analogiczne dane jak wykazane w części pierwszej, lecz sporządzone w oparciu o bilans zamknięcia – czyli wykazane na 31 grudnia 2011 r.

I. Kapitał własny na początek okresu
Wiersz I obejmuje ogólną kwotę kapitału (funduszu) własnego, która odpowiada kwocie wskazanej w bilansie otwarcia pasywów bilansu w pozycji A. Kapitał (fundusz) własny. Pod pojęciem kapitałów (funduszy) własnych rozumieć należy równowartość aktywów sfinansowaną przez właścicieli firmy w momencie jej założenia oraz w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej. W momencie założenia jednostki gospodarczej, kapitał własny stanowi równowartość wniesionych przez właściciela (właścicieli) składników majątku (aktywów). W trakcie działalności jednostki, kapitał ten stanowi różnicę pomiędzy wartością jej aktywów a wartością zobowiązań. Oznacza to, iż wzrost wartości kapitału własnego jest związany ze wzrostem wartości aktywów lub zmniejszeniem wartości zobowiązań, natomiast zmniejszenie wartości kapitału własnego występuje w sytuacji odwrotnej – wzrost zobowiązań lub spadek

wartości aktywów. Kapitały (fundusze) własne ujmuje się w księgach rachunkowych – stosownie do art. 36 ust. 1 UOR – z podziałem na rodzaje i według zasad określonych przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy o utworzeniu jednostki. Zgodnie ze wzorem bilansu, stanowiącym załącznik nr 1 do UOR, kapitały (fundusze) własne podzielić można na:

- 1) kapitał (fundusz) podstawowy,
- 2) należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna),
- 3) udziały, akcje własne (wielkość ujemna),
- 4) kapitał (fundusz) zapasowy,
- 5) kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny,
- 6) pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe,
- 7) zysk (strata) z lat ubiegłych,
- 8) zysk (strata) netto,
- 9) odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna).

Wymienione pozycje są również wykazywane szczegółowo w zestawieniu zmian w kapitale.

Warto dodać, że ustawodawca wskazuje na dodatkowy obowiązek wykazania wśród kapitału własnego ogółem kwoty zmniejszenia lub zwiększenia stanu tego kapitału z bilansu otwarcia, wynikającej ze skutków:

- 1) zmiany przyjętej polityki rachunkowości,
- 2) korekty błędu powstałego w latach ubiegłych, w wyniku którego nie można uznać sprawozdania finansowego jednostki za spełniające wymogi określone w UOR (do końca roku 2008 funkcjonującym jako „błąd podstawowy”) – w znaczeniu określonym w art. 54 ust. 3 UOR.

Zgodnie z brzmieniem powyższego przepisu, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1, to kwotę

korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”. W praktyce błędami takimi są najczęściej skutki usunięcia w roku obrotowym istotnych zniekształceń, dotyczących przychodów i kosztów, popełnionych w poprzednich okresach.

Błędów nie stanowią jednak:

- 1) skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości, dokonane ustawowo lub przez samą jednostkę w ramach jej uprawnień,
- 2) skutki zdarzeń, o których do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego jednostka, mimo dołożenia należytej staranności, nie mogła wiedzieć (np. wyroki sądowe),
- 3) skutki niewłaściwego ustalenia wielkości stanowiących przedmiot szacunków,
- 4) błędy nieistotne.

1. Kapitał (fundusz) podstawowy na początek okresu

W pozycji 1 zestawienia wykazuje się stan kapitału (funduszu) podstawowego danej jednostki na początek okresu, czyli z bilansu otwarcia (poz. A.I pasywów bilansu otwarcia). Kapitał (fundusz) podstawowy odzwierciedla kapitały (fundusze) ustalone zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy o utworzeniu jednostki. Rodzaj i wartość wkładów poszczególnych wspólników określa umowa lub statut spółki. Ewidencja księgową prowadzona przez spółkę powinna umożliwiać późniejsze ustalenie wielkości wkładów wniesionych przez poszczególnych wspólników oraz ich rodzaj. Kontem służącym do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń kapitału podstawowego jest konto 801 „Kapitał zakładowy”. Kapitały (fundusze) podstawowe występują w różnej postaci (przybierają różne nazwy) w zależności od formy organizacyjno-prawnej jednostki gospodarczej, co przedstawiono w tabeli na stronie 11.

1.1. Zmiany kapitału (funduszu) podstawowego

W pozycji tej wykazuje się zmiany kapitału podstawowego, jakie nastąpiły



w ciągu roku obrotowego. Typowe zwiększenia kapitału podstawowego (poz. 1.1a) to:

- 1) ustanowienie nowych udziałów, emisji nowych akcji lub wkładów zgodnie z umową/statutem spółki lub uchwałą wspólników,
- 2) podwyższenie wartości nominalnej udziałów (akcji) w spółkach kapitałowych,
- 3) przeznaczenie zysku netto na kapitał podstawowy,
- 4) przekwalifikowanie innych kapitałów własnych na kapitał podstawowy.

Zwiększenia kapitału podstawowego mogą zostać pokryte środkami pieniężnymi (wkłady pieniężne), aportem (wkłady niepieniężne) lub środkami spółki – w przypadku sytuacji wymienionych w punkcie 3 i 4.

Zmniejszenie kapitału zakładowego (poz. 1.1b) to przykładowo:

- 1) umorzenie części udziałów (akcji) spółek kapitałowych, gdy przewiduje to umowa (statut) spółki,
- 2) wartość netto wycofanych ze spółki składników majątkowych w spółkach osobowych,
- 3) zmniejszenie wartości nominalnej akcji,
- 4) pokrycie straty finansowej,
- 5) ziszczenie się określonego zdarzenia, określonego w umowie spółki.

Należy podkreślić, że zarówno podwyższenie, jak i obniżenie kapitału zakładowego może nastąpić dopiero po wpisie tej zmiany do rejestru handlowego (KRS). Zatem zmiany uchwalone, ale nie zarejestrowane na dzień bilansowy, ujmują się – do chwili wpisu – w kapitale rezerwowym.

1.2. Kapitał (fundusz) podstawowy na koniec okresu

W pozycji tej wykazuje się stan kapitału podstawowego ustalony po zmianach z wiersza 1.1a i 1.1b na dzień bilansowy, który powinien być równy wielkości podanej w pasywach bilansu w wierszu A.I.

2. Należne wpłaty na kapitał podstawowy na początek okresu

W pozycji tej należy wykazać zadeklarowane, ale niewniesione:

- 1) wkłady kapitałowe (pieniężne i niepieniężne) – w spółkach kapitałowych i spółkach osób fizycznych,
- 2) nieopłacone udziały – w spółdzielniach każdego typu,
- 3) nieopłacone a zadeklarowane wkłady mieszkaniowe – w spółdzielniach mieszkaniowych, w wielkości wynikającej z bilansu otwarcia, które prezentowane są w pasywach bilansu (wiersz A.II.) ze znakiem ujemnym. Pozycja ta (jak również pozycja 2.1. i 2.2.) wypełniana jest jedynie przez jednostki wskazane w art. 36 ust. 2 UOR, a więc spółki kapitałowe, товариства ubezpieczeń wzajemnych i spółdzielnie.

2.1. Zmiana należnych wpłat na kapitał podstawowy

W wierszach 2.1a i 2.1b podaje się tytuły i wielkości powodujące odpowiednio zwiększenie lub zmniejszenie należnych wpłat na kapitał (fundusz) podstawowy. Jako zwiększenia ujmują się nie wniesione wkłady, natomiast wniesienie ich spowoduje zmniejszenie należnych wpłat.

2.2. Należne wpłaty na kapitał podstawowy na koniec okresu

W tej pozycji możemy znaleźć stan należnych wpłat na kapitał podstawowy na dzień bilansowy, ustalony po zmianach z wiersza 2.1a i 2.1b. Wiersz ten powinien być równy wielkości podanej w wierszu A.II pasywów bilansu.

3. Udziały (akcje) własne na początek okresu

W wierszu tym wykazuje się stan udziałów (akcji) własnych wynikający z bilansu otwarcia (poz. A.III pasywów bilansu otwarcia). Ze zwiększeniem tej pozycji będziemy mieli do czynienia w sytuacji nabycia własnych udziałów (akcji), które w myśl K.s.h. spółka może wyjątkowo nabyć (art. 200 § 1 oraz art. 362 K.s.h.): w drodze egzekucji, na zaspokojenie roszczeń spółki, których nie można zaspokoić z innego majątku wspólnika (akcjonariusza), w celu umorzenia oraz w innych przypadkach – przewidzianych w ustawie.

Zmniejszenie udziałów (akcji) własnych spowoduje:

- 1) sprzedaż lub ich nieodpłatne przekazanie,
- 2) umorzenie,
- 3) objęcie udziałów (akcji) przez wspólników spółki przejmowanej.

3.1. Udziały (akcje) własne na koniec okresu

Pozycja ta obejmuje stan udziałów (akcji) własnych ustalonych na dzień bilansowy, po zmianach (wiersze 3a i 3b), który powinien być równy wielkości udziałów (akcji) własnych, wykazanej w pasywach bilansu jako wielkość ujemna – w wierszu A.III.

4. Kapitał (fundusz) zapasowy na początek okresu

W pozycji tej wykazywana jest wartość nominalna kapitału (fundusz) zapasowego wynikającego z pozycji A.IV pasywów bilansu otwarcia. Pozycja ta obejmuje głównie kwoty, które zostały przekazane na utworzenie kapitału zapasowego z czystego zysku oraz tzw. agio, czyli nadwyżka wartości (ceny) emisyjnej akcji nad wartością nominalną (zdalenie to ma miejsce wtedy, gdy

Kapitał podstawowy w jednostkach gospodarczych

Tabela

Forma organizacyjno-prawna jednostki	Kapitał podstawowy
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	kapitał zakładowy
Spółka akcyjna	kapitał zakładowy
Spółki osobowe prawa handlowego	kapitał wspólników (właścicieli)
Spółki prawa cywilnego i firmy osób fizycznych	kapitał właściciela (właścicieli)
Spółdzielnie	fundusz udziałowy
Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej	fundusz założycielski
Przedsiębiorstwa państwowe	fundusz założycielski



akcje są wydawane po cenie emisyjnej wyższej od ich wartości nominalnej). W zależności od formy prawnej podmiotu, kapitał zapasowy przybiera następujące nazwy:

- 1) w spółkach kapitałowych i osobowych – kapitał zapasowy,
- 2) w przedsiębiorstwach państwowych – fundusz przedsiębiorstwa,
- 3) w spółdzielniach – fundusz zasobowy,
- 4) w SP ZOZ – fundusz zakładu.

W księgach rachunkowych do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń kapitału zapasowego służy konto 802 „Kapitał (fundusz) zapasowy”. Na koncie tym, po stronie Ma, księguje się utworzenie i zwiększenie kapitału zapasowego, natomiast po stronie Wn ujmuje się wszelkie zmniejszenia kapitału zapasowego. Konto 802 może wykazywać tylko saldo Ma, wyrażające wielkość kapitału (funduszu) zapasowego jednostki.

4.1. Zmiany kapitału (funduszu) zapasowego

W wierszu tym wykazywane są zmiany kapitału (funduszu) zapasowego występujące w ciągu roku obrotowego. Zwiększenie kapitału zapasowego (poz. 4.1a) wiąże się między innymi z:

- 1) emisją udziałów (akcji) powyżej ich wartości nominalnej,
- 2) podziałem zysku – spółki akcyjne zobowiązane są do przekazywania co najmniej 8% zysku na kapitał zapasowy aż do osiągnięcia 1/3 kapitału zakładowego,
- 3) nadwyżka zobowiązań i pożyczek zaciągniętych przez spółkę nad niższą od nich wartością nominalną udziałów (akcji), objętych przez wierzycieli (art. 36 ust. 2c UOR),
- 4) bezwarunkowe umorzenie zobowiązań jednostki w wyniku postępowania układowego lub naprawczego (art. 36 ust. 2d UOR),
- 5) sprzedaż własnych udziałów (akcji) po cenie wyższej od ceny ich nabycia, tzn. dodatnia różnica między ceną sprzedaży zbywanych własnych udziałów (akcji), pomniejszona o koszty sprzedaży, a ich ceną nabycia (art. 36a ust. 3 UOR),

6) umorzenie własnych udziałów (akcji) w razie ich nabycia po cenie niższej od nominalnej, tzn. dodatnia różnica między wartością nominalną umorzonych własnych udziałów (akcji) a ceną ich nabycia (art. 36a ust. 2 i 3 UOR).

Jako zmniejszenie tego kapitału (poz. 4.1b) wykazuje się między innymi:

- 1) pokrycie straty bilansowej,
- 2) pokrycie straty ze sprzedaży własnych udziałów (akcji) po cenie niższej od ceny ich nabycia, do wysokości kapitału zapasowego, nie znajdującą pokrycia w tym kapitale stratę ujmuje się jako stratę z lat ubiegłych (art. 36a ust. 1 i 3 UOR),
- 3) umorzenie własnych udziałów (akcji), gdy nabyto je po cenie wyższej od nominalnej (art. 36a ust. 2 i 3 UOR),
- 4) podwyższenie kapitału zakładowego.

4.2. Stan kapitału (funduszu) zapasowego na koniec okresu

Wiersz ten obejmuje wielkość kapitału (funduszu) zapasowego po zmianach (wiersze 4.1a i 4.1b), równą wielkości ustalonej na dzień bilansowy i wykazanej w wierszu A.IV pasywów bilansu.

5. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny na początek okresu

Wiersz ten obejmuje stan kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny w wielkości wynikającej z bilansu otwarcia – poz. A.V pasywów bilansu.

5.1. Zmiany kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny

Do ewidencji księgowej operacji gospodarczych związanych ze zwiększeniem lub zmniejszeniem kapitału aktualizacji wyceny służy konto 804 „Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny”. Po stronie Ma wykazuje się zwiększenia kapitału w ciągu roku obrotowego m.in. z tytułu:

- 1) wzrostu wartości podlegających aktualizacji wyceny środków trwałych na podstawie odrębnych przepisów (ostatnia taka aktualizacja została przeprowadzona na dzień 1 stycznia 1995 r.),
- 2) wzrostu wartości długoterminowych aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży wycenianych

w cenie rynkowej, gdy jednostka wycenia je po cenach rynkowych,

- 3) zmniejszenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustalonej od różnic przejściowych odnoszonych na ten kapitał,
- 4) przywrócenia odpisów z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych objętych aktualizacją wyceny – do wysokości tej aktualizacji.

Po stronie Wn konta 804 wykazuje się zmniejszenia kapitału w ciągu roku obrotowego między innymi z tytułu:

- 1) różnic z aktualizacji wyceny rozchodowanych środków trwałych (np. sprzedanych lub zlikwidowanych), przenoszone na kapitał zapasowy lub inny o podobnym charakterze (art. 31 ust. 4 UOR),
- 2) odpisów z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych objętych aktualizacją wyceny (art. 32 ust. 5 UOR) do wysokości tej aktualizacji,
- 3) trwałej obniżki ceny długoterminowych aktywów finansowych wycenianych w cenach rynkowych, do wysokości różnicy z wyceny uprzednio odniesionej na ten kapitał i dotyczącej danego składnika aktywów; utrata wartości nie znajdującą pokrycia w tym kapitale odnoszona jest w koszty finansowe,
- 4) zwiększenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustalonej od różnic przejściowych odnoszonych na ten kapitał.

5.2. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny na koniec okresu

Pozycja ta obejmuje wartość kapitału z aktualizacji wyceny po zmianach (wiersze 5.1a i 5.1b) – w wielkości równej kwocie ustalonej na dzień bilansowy i wykazanej w pozycji A.V pasywów bilansu.

6. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe na początek okresu

W pozycji tej wykazuje się stan kapitału (funduszu) rezerwowego w wielkości wynikającej z bilansu otwarcia (poz. A.VI pasywów bilansu). Pozycja ta wystąpi w jednostkach, które tworzą ów kapitał na podstawie obowiązujących je przepisów lub fakultatywnie z wypracowanego zysku do podziału



lub dopłat wspólników. W sytuacji gdy do dnia bilansowego wspólnicy nie opłacili uchwalonych dopłat, to kwotę należną z tego tytułu ujmuje się w dodatkowej pozycji „Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego”, po wierszu A.VI, przed wierszem A.VII – w wartości ujemnej. Warto dodać, że spółki kapitałowe w organizacji wykazują w kapitale rezerwowym – do czasu zarejestrowania w sądzie – swój kapitał zakładowy.

6.1. Zmiany pozostałych kapitałów (funduszy) rezerwowych

Do ewidencji księgowej operacji gospodarczych związanych ze zwiększeniem lub zmniejszeniem kapitału rezerwowego służy konto 803 „Kapitał rezerwowi”. Po stronie Ma wykazuje się zwiększenia kapitału w ciągu roku obrotowego między innymi z tytułu odpisów z zysku czy dopłat wspólników. Po stronie Wn wykazuje się zmniejszenia kapitału w ciągu roku obrotowego między innymi z tytułu: pokrycia straty bilansowej, umorzenie udziałów własnych, wypłaty dywidendy czy zwrotu dopłat wspólnikom.

6.2. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe na koniec okresu

Wiersz ten obejmuje wartość kapitałów rezerwowych po zmianach podanych w wierszach 6.1a i 6.1b – w wielkości równej kwocie ustalonej na dzień bilansowy i podanej w pozycji A.VI pasywów bilansu.

7. Zysk (strata) z lat ubiegłych na początek okresu

W pozycji tej wykazuje się wynik finansowy jednostki (zysk bądź stratę) z lat ubiegłych z bilansu otwarcia (poz. A.VII pasywów). Pozycja ta wystąpi tylko w tych jednostkach, w których:

- 1) sprawozdanie finansowe za rok poprzedni nie zostało zatwierdzone (formalny termin na zatwierdzenie sprawozdania to nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego),
- 2) sprawozdanie finansowe za rok poprzedni zostało zatwierdzone, lecz pozostaje nierozliczony wynik finansowy (zysk lub strata) z lat ubiegłych (wspólnicy nie podjęli decyzji o podziale zysku lub pokryciu straty

lub też strata zostanie pokryta z zysków lat następnych),

3) sprawozdanie finansowe za rok poprzedni zostało zatwierdzone, a zysk lub strata została przeznaczona na podwyższenie lub obniżenie kapitału podstawowego – na dzień 1 stycznia niezarejestrowanego jeszcze w KRS.

Pozycję 7 wypełniają też jednostki, które dokonały korekty błędów, w sposób istotny wpływającego na wynik finansowy za lata ubiegłe. Pozycja ta wyodrębnia 7 podpunktów. W praktyce wiersz 7 – dane za bieżący rok – wykazuje sumę pozycji 7.7 i 8 za poprzedni okres sprawozdawczy.

7.1./7.4. Zysk i strata z lat ubiegłych na początek okresu

Obydwie wskazane pozycje należy skorygować o błędy, w sposób istotny wpływające na wynik finansowy za lata ubiegłe. Pozwala to na pokazanie tych wyników w takiej wysokości jaką powinny one posiadać, gdyby jednostka nie popełniła błędów. Korektę taką przewiduje wzór zestawienia – w pozycji 7.1 i 7.4 wyodrębnia się wiersz „Korekty błędów” korygujący wynik z bilansu otwarcia.

7.2. Zysk z lat ubiegłych na początek okresu, po korektach

Podaje się tu zysk z lat ubiegłych po uwzględnieniu korekty błędów, w sposób istotny wpływających na wynik finansowy za lata ubiegłe. Ponadto wyodrębnia się osobno kwoty wpływające na zwiększenie lub zmniejszenie zysku z lat ubiegłych na początek okresu. I tak, zwiększenie występować będzie z tytułu podziału zysku z lat ubiegłych zaś zmniejszenie z tytułu: wypłaty dywidendy, przeznaczenia na podwyższenie kapitału zakładowego, zapasowego lub rezerwowego czy pokrycia straty za poprzednie lata obrotowe. Zmiany tej pozycji prezentowane są w oparciu o uchwałę o podziale zysku.

7.3. Zysk z lat ubiegłych na koniec okresu

Wykazuje się tu kwotę zysku z lat ubiegłych skorygowaną o błędy dotyczące lat ubiegłych i ustaloną na dzień bilansowy – suma pozycji 7.2 oraz 7.2a i 7.2b.

7.5. Strata z lat ubiegłych na początek okresu, po korektach

Podaje się tu stratę z lat ubiegłych po uwzględnieniu korekty błędów, w sposób istotny wpływających na wynik finansowy za lata ubiegłe. Ponadto wyodrębnia się osobno kwoty wpływające na zwiększenie lub zmniejszenie straty z lat ubiegłych na początek okresu. I tak, zwiększenie występować będzie z tytułu przeniesienia straty z lat ubiegłych do pokrycia lub straty na sprzedaży lub umorzeniu drogą obniżenia kapitału zakładowego udziałów (akcji) własnych nieznajdującej pokrycia w kapitale zapasowym. Zmniejszenie zaś tej pozycji wystąpi z tytułu pokrycia strat z lat ubiegłych z: zysku, kapitałów zapasowego i rezerwowego, obniżenia kapitału podstawowego lub dopłat wspólników. Zmiany tej pozycji prezentowane są w oparciu o uchwałę o podziale zysku.

7.6. Strata z lat ubiegłych na koniec okresu

Wykazuje się tu kwotę straty z lat ubiegłych skorygowaną o błędy dotyczące lat ubiegłych i ustaloną na dzień bilansowy – suma pozycji 7.5 oraz 7.5a i 7.5b.

7.7. Zysk (strata) z lat ubiegłych na koniec okresu

W pozycji tej wykazuje się wielkość zysku, równą kwocie z wiersza 7.3 lub wielkość straty, równą kwocie z wiersza 7.6.

8. Wynik netto

W wierszu tym ujmuje się wynik finansowy za bieżący rok obrotowy – jako zysk lub stratę netto – w wielkości wykazanej w rachunku zysków i strat lub w wierszu A.VIII pasywów bilansu po uwzględnieniu odpisów z zysku roku bieżącego. W spółkach osobowych w pozycji tej wykazuje się wynik finansowy brutto. Wśród pozycji 8 należy osobno wykazać:

- 1) zysk netto (pozycja 8a) lub
- 2) stratę (pozycja 8b).

Ponadto ze znakiem ujemnym wykazać należy odpisy z zysku dokonane w ciągu roku obrotowego (pozycja 8c), w tym między innymi z tytułu zaliczkowej wypłaty z zysku. Warto bowiem dodać, że od dnia



1 stycznia 2009 r. możliwy jest podział wyniku finansowego już w trakcie roku obrotowego. Oznacza to, że wypłacone wspólnikom zaliczki na poczet przewidywanego zysku są traktowane – w świetle prawa bilansowego – jako śródroczny podział zysku jednostki (art. 53 ust. 5 UOR). W związku z tym, wypłacone w ciągu roku zaliczki na poczet zysku można w księgach rachunkowych ujmować bezpośrednio na koncie 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” (strona Wn) – już z chwilą podjęcia decyzji o ich wypłacie. Natomiast w bilansie zaliczki te podlegają wykazaniu w pasywach w pozycji A.IX jako „Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego”, ze znakiem ujemnym.

II. Kapitał (fundusz) własny na koniec okresu (BZ)

Pozycja ta jest sumą pozycji 1.2, 2.2, 3.1, 4.2, 5.2, 6.2, 7.7 oraz 8 zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym i odpowiada wielkości kapitału (funduszu) własnego prezentowanego w pasywach bilansu na koniec bieżącego okresu obrotowego (poz. A pasywów bilansu).

III. Kapitał (fundusz) własny, po uwzględnieniu proponowanego podziału zysku (pokrycia straty)

Pozycja ta stanowi kwotę przewidywanego kapitału (funduszu) własnego, którą dysponować będzie jednostka, jeśli właściciele zdecydują się przyjąć przygotowaną przez zarząd propozycję podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy, wykazaną w punkcie 1.7

dodatkowych informacji i objaśnień. W pozycji tej nie wykazuje się danych za poprzedni rok obrotowy, bowiem kwota ta jest prognozą, nie zawsze pokrywającą się z rzeczywistością.

■ SPORZĄDZENIE ZESTAWIENIA ZMIAN W KAPITALE W PRAKTYCE

Praktyczny aspekt sporządzania zmian w kapitale własnym spółki z o.o. przedstawia poniższy przykład.



PRZYKŁAD:

W spółce z o.o. kapitał zakładowy na koniec 2010 r. wynosił 200.000 zł, zaś kapitał zapasowy 30.000 zł. Zgodnie ze sporządzanym rachunkiem zysków i strat za rok 2010, spółka osiągnęła zysk netto w kwocie 60.000 zł. W 2011 r. wystąpiły następujące operacje mające wpływ na wielkość kapitału własnego:

1) dokonano podziału zysku za 2010 r. w wysokości 60.000 zł, który został przeznaczony na:

a) wypłatę dywidendy – 50.000 zł,
b) zasilenie kapitału zapasowego – 10.000 zł,

2) podjęto uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego o kwotę 20.000 zł, przeznaczając na ten cel kapitał zapasowy,

3) podjęto uchwałę o wniesieniu dopłat na bieżącą działalność spółki w kwocie 18.000 zł – wspólnicy wpłacili całą kwotę na konto bankowe w terminie określonym w uchwale,

4) stwierdzono błędne ustalenie wyniku finansowego dotyczące roku ubiegłego – jednostka nie ujęła w kosztach amortyzacji środków trwałych na kwotę 8.000 zł, co spowodowało zawyżenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego o kwotę 1.520 zł – błąd uznano za istotny i ujawniono po terminie zatwierdzenia sprawozdania finansowego,

5) zarząd spółki podjął uchwałę o wypłacie udziałowcom (osobom fizycznym) zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy za 2011 r. w ogólnej kwocie 25.000 zł,

6) w grudniu 2011 r. uchwałą wspólników podwyższono kapitał zakładowy spółki z o.o. w drodze przyjęcia do spółki nowego wspólnika, który objął 300 udziałów po 50 zł o łącznej wartości 15.000 zł – pokrycie udziałów nastąpiło poprzez wniesienie wkładu pieniężnego; Sąd rejestrowy dokonał wpisu podwyższenia kapitału w KRS w styczniu 2012 r.,

7) spółka osiągnęła za 2011 r. zysk netto w kwocie 30.000 zł; według propozycji zarządu zysk ten będzie przekazany na wypłatę dywidendy.

Ewidencję powyższych operacji gospodarczych w księgach roku 2011 przedstawia poniższy schemat. Sporządzone zestawienie zmian w kapitale spółki na podstawie wskazanych danych księgowych zamieszczono na stronach 14–15. W przykładzie pominięto ewidencję zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłaconych udziałowcom zaliczek na poczet dywidendy.

SCHEMAT EWIDENCJA KSIĘGOWA ZMIAN W KAPITALE WŁASNYM SPÓŁKI

070 Odpisy umorzeniowe i aktualizujące wartość środków trwałych

	8.000 (8)
--	-----------

252 Rozrachunki z tytułu wpłat na poczet kapitału i zmian w kapitale

5)	20.000	20.000 (4)
6)	18.000	18.000 (7)
		15.000 (12)
Sk)	38.000	53.000
	15.000	

820-01 Rozliczenie wyniku finansowego za lata ubiegłe

2a)	50.000	60.000 (1)
2b)	10.000	

131 Bieżący rachunek bankowy

7)	18.000	50.000 (3)
12)	15.000	25.000 (11)

801 Kapitał (fundusz) zakładowy

		200.000 (Sp)
		20.000 (5)
Sk)	220.000	220.000

820-02 Skutki błędu podstawowego za lata ubiegłe

8)	8.000	1.520 (9)
	8.000	1.520
		6.480 (Sk)

221-01 Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych

9)	1.520
----	-------

802 Kapitał zapasowy

4)	20.000	30.000 (Sp)
		10.000 (2b)
	20.000	40.000
Sk)	20.000	

820-03 Zaliczkowe odpisy z zysku roku bieżącego

10)	25.000
	25.000
	25.000 (Sk)

251 Rozrachunki z tytułu dywidend i udziałów w zyskach osób prawnych

3)	50.000	50.000 (2a)
11)	25.000	25.000 (10)

803 Kapitały rezerwowe

		18.000 (6)
		18.000
Sk)	18.000	

860 Wynik finansowy

1)	60.000	60.000 (Sp)
	XXX	XXX
		30.000 (Sk)



Objaśnienia:

Lp.	Treść operacji gospodarczych	Kwota w zł	Dekretacja	
			konto Wn	konto Ma
1.	PK – przekięgowanie zysku za 2010 r. do rozliczenia w dacie zatwierdzenia sprawozdania finansowego za 2010 r.	60.000	860	820-01
2.	PK – podział zysku za 2010 r. w dacie uchwały wspólników:			
	a) na wypłatę dywidendy	50.000	820-01	251
	b) na zasilenie kapitału zapasowego	10.000	820-01	802
3.	WB – wypłata dywidendy za 2010 r.	50.000	251	131
4.	PK – podwyższenie kapitału zakładowego z kapitału zapasowego w dacie uchwały wspólników	20.000	802	252
5.	PK – zarejestrowane w KRS podwyższenie kapitału zakładowego	20.000	252	801
6.	PK – uchwała o wniesieniu dopłat na bieżącą działalność spółki	18.000	252	803
7.	WB – faktyczne wniesienie dopłat na bieżącą działalność spółki	18.000	131	252
8.	PK – błąd istotny dotyczący lat poprzednich	8.000	820-02	070
9.	PK – nadpłata z tytułu podatku dochodowego	1.520	221-01	820-02
10.	PK – uchwała wspólników o zaliczkowej wypłacie dywidendy	25.000	820-03	251
11.	WB – zaliczkowa wypłata dywidendy	25.000	251	131
12.	WB – wpływ środków pieniężnych z tytułu zwiększenia kapitału podstawowego w drodze przyjęcia nowego wspólnika	15.000	131	252

ZESTAWIENIE ZMIAN W KAPITALE (FUNDUSZU) WŁASNYM sporządzone na dzień 31.12.2011 r.

Treść	Zmiany składników kapitału (funduszu) za	
	poprzedni rok obrotowy	bieżący rok obrotowy
1	2	3
I. KAPITAŁ (FUNDUSZ) WŁASNY NA POCZĄTEK OKRESU (BO)	230.000	290.000
– zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości		
– korekty błędów		(-)6.480
I.A. KAPITAŁ (FUNDUSZ) WŁASNY NA POCZĄTEK OKRESU (BO), PO KOREKTACH	230.000	283.520
1. Kapitał (fundusz) podstawowy na początek okresu	200.000	200.000
1.1. Zmiany kapitału (funduszu) podstawowego		20.000
a) zwiększenie (z tytułu)		20.000
– wydania udziałów (emisji akcji)		
– podwyższenie kapitału podstawowego pokryte kapitałem zapasowym		20.000
b) zmniejszenie (z tytułu)		
– umorzenie udziałów (akcji)		
1.2. Kapitał (fundusz) podstawowy na koniec okresu	200.000	220.000
2. Należne wpłaty na kapitał podstawowy na początek okresu		
2.1. Zmiany należnych wpłat na kapitał podstawowy		
a) zwiększenie (z tytułu)		
b) zmniejszenie (z tytułu)		
2.2. Należne wpłaty na kapitał podstawowy na koniec okresu		
3. Udziały (akcje) własne na początek okresu		
a) zwiększenie		
b) zmniejszenie		
3.1. Udziały (akcje) własne na koniec okresu		
4. Kapitał (fundusz) zapasowy na początek okresu	30.000	30.000
4.1. Zmiany kapitału (funduszu) zapasowego		(-)10.000
a) zwiększenie (z tytułu)		10.000
– emisji akcji powyżej wartości nominalnej		
– z podziału zysku (ustawowo)		
– z podziału zysku (ponad wymaganą ustawowo minimalną wartość)		10.000
b) zmniejszenie (z tytułu)		20.000
– pokrycia straty		
– podwyższenie kapitału podstawowego		20.000



1	2	3
4.2. Stan kapitału (funduszu) zapasowego na koniec okresu	30.000	20.000
5. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny na początek okresu – zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości		
5.1. Zmiany kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny		
a) zwiększenie (z tytułu)		
b) zmniejszenie (z tytułu)		
– zbycia środków trwałych		
5.2. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny na koniec okresu		
6. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe na początek okresu		
6.1. Zmiany pozostałych kapitałów (funduszy) rezerwowych		18.000
a) zwiększenie (z tytułu)		18.000
– dopłaty		18.000
b) zmniejszenie (z tytułu)		
6.2. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe na koniec okresu		18.000
7. Zysk (strata) z lat ubiegłych na początek okresu		60.000
7.1. Zysk z lat ubiegłych na początek okresu		60.000
– zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości		
– korekty błędów		(-6.480)
7.2. Zysk z lat ubiegłych na początek okresu, po korektach		53.520
a) zwiększenie (z tytułu)		
– podziału zysku z lat ubiegłych		
b) zmniejszenie (z tytułu)		60.000
– zwiększenie kapitału zapasowego		10.000
– wypłata dywidendy		50.000
7.3. Zysk z lat ubiegłych na koniec okresu		(-6.480)
7.4. Strata z lat ubiegłych na początek okresu		
– zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości		
– korekty błędów		
7.5. Strata z lat ubiegłych na początek okresu, po korektach		
a) zwiększenie (z tytułu)		
– przeniesienia straty z lat ubiegłych do pokrycia		
b) zmniejszenie (z tytułu)		
7.6. Strata z lat ubiegłych na koniec okresu		
7.7. Zysk (strata) z lat ubiegłych na koniec okresu		(-6.480)
8. Wynik netto	60.000	5.000
a) zysk netto	60.000	30.000
b) strata netto		
c) odpisy z zysku		(-25.000)
II. KAPITAŁ (FUNDUSZ) WŁASNY NA KONIEC OKRESU (BZ)	290.000	256.520
III. KAPITAŁ (FUNDUSZ) WŁASNY, PO UWZGLĘDNIENIU PROPONOWANEGO PODZIAŁU ZYSKU (POKRYCIA STRATY)	230.000	226.520
– dywidenda	60.000	30.000

J. Szyszkowska



PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn.zm.), zwana w skrócie UOR.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94 poz. 1037 z późn.zm.), zwana w skrócie K.s.h.