

15

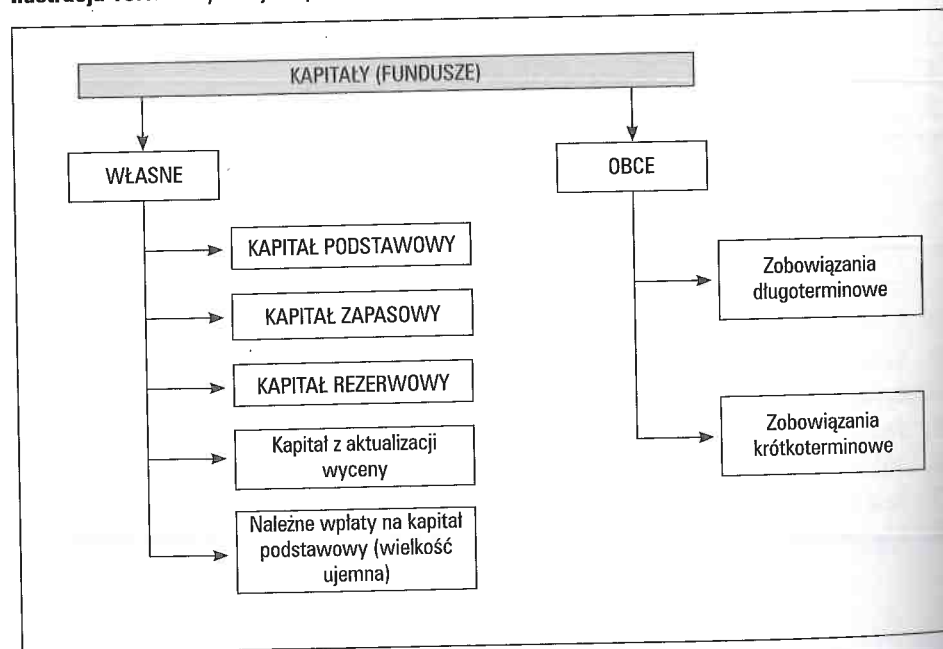
Kapitały własne, rezerwy i fundusze specjalne

Ksenia Czubakowska

Kapitały własne

kapitały Kapitały są źródłem finansowania aktywów. Informują one w bilansie o zaangażowaniu w środki pieniężne i rzeczowe, aktywa trwałe i obrotowe. Kapitały są ujmowane według wartości nominalnej po stronie pasywów bilansu i można je podzielić na kapitały własne i kapitały obce (zobowiązania). Klasyfikację kapitałów przedstawia ilustracja 15.1.

Ilustracja 15.1. Klasyfikacja kapitałów (funduszy)



Kapitały własne są niezbędne do finansowania działalności gospodarczej. Dlatego należy zapewnić ich odpowiednią wysokość, na którą składają się kapitały wniesione przed rozpoczęciem działalności oraz gromadzone w trakcie prowadzonej działalności.

Wysokość kapitału zakładowego jest ustalana zgodnie ze statutem albo umową o utworzeniu spółki lub przepisami o gospodarce finansowej jednostki. W zależności od formy organizacyjno-prawnej jednostki gospodarczej, kapitał może być wniesiony jako udział, przez dokonaną sprzedaż akcji lub w innej postaci.

W spółkach akcyjnych kapitał jest gromadzony w postaci wkładów założycieli spółki lub subskrypcji i nazywa się kapitałem zakładowym spółki akcyjnej. Wysokość kapitału akcyjnego jest określona obowiązującymi przepisami (art. 308 kodeksu spółek handlowych) i wynosi 100 000 zł. Może on być pokryty gotówką lub wkładami niepieniężnymi (tzw. aport) albo w jeden i drugi sposób łącznie. Akcje, które wydaje się za wkłady niepieniężne, powinny być pokryte w całości przed zarejestrowaniem spółki, akcje zaś wydane za gotówkę, powinny być płacone przynajmniej w jednej czwartej części ich wartości nominalnej.

W spółkach z o.o. kapitałem podstawowym jest kapitał udziałowy, którego wysokość w momencie założenia spółki nie może być niższa od kwoty określonej przepisami art. 154 kodeksu spółek handlowych, czyli sumy 5000 zł. Wniesione przez wspólników udziały przechodzą na własność spółki jako osoby prawnej. W czasie trwania spółki wniesione przez wspólników wkłady pieniężne i niepieniężne nie mogą być im zwrócone. Jeżeli wspólnicy pokrywają nabyte udziały w spółce wkładem niepieniężnym, to w umowie należy określić rodzaj (przedmiot) i wartość wkładu oraz liczbę i wartość nominalną przyznanych w zamian udziałów.

W spółkach z o.o. i spółkach akcyjnych może zaistnieć sytuacja, że równowartość kapitału podstawowego w postaci wkładów nie zostanie w pełni wniesiona do wielkości ustalonej w umowie (statucie) spółki. Zadeklarowane, lecz niewniesione wkłady kapitałowe stanowią wówczas należności na poczet kapitału podstawowego. Wykazuje się je jako wielkość ujemną w odrębnej pozycji pasywów bilansu.

Działalność mogą prowadzić również spółki, które nie mają osobowości prawnej, a zalicza się do nich: spółkę jawną, spółkę partnerską, spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną. Spółki te powstają na podstawie umowy, w której wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przy wykorzystaniu wniesionych wkładów.

Kapitał właścicieli ma charakter zmienny, ponieważ może być zwiększony lub zmniejszony bez wprowadzenia zmiany w umowie spółki. Tworzy się go w postaci

kapitały własne

kapitał zakładowy
spółki akcyjnej

kapitał
w spółkach z o.o.

należności na
poczet kapitału
podstawowego

kapitał właścicieli

pieniężnych wpłat i niepieniężnych wkładów wspólników. Wzrost kapitału właścicieli może nastąpić przez podział zysku netto.

Podział zysku netto jest dokonywany także w spółkach kapitałowych. Z wygospodarowanego zysku tworzy się kapitał zapasowy lub rezerwy. Tworzenie tych kapitałów ma na celu dostarczenie spółce dodatkowych funduszy na finansowanie środków trwałych w budowie, innych wydatków oraz na pokrycie strat.

**kapitał zapasowy
w spółce akcyjnej**

W spółce akcyjnej utworzenie kapitału zapasowego jest obligatoryjne. Ustala się go w wysokości 8% zysku po jego opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Tworzy się go dopóty, dopóki kapitał ten nie osiągnie przynajmniej 1/3 części kapitału akcyjnego.

Statut spółki może przewidywać tworzenie kapitału rezerwowego na pokrycie szczególnych strat lub wydatków, np. na pokrycie strat powstałych z różnic kursów walut, strat z tytułu nieściągalnych należności, umorzenia udziałów własnych nabytych w drodze egzekucji (pod warunkiem że nie dokonano obniżenia kapitału zakładowego). O wykorzystaniu kapitałów zapasowego i rezerwowego decyduje walne zgromadzenie. Jeżeli suma tych kapitałów oraz 1/3 części kapitału zakładowego jest niewystarczająca do pokrycia straty, walne zgromadzenie postanowi o dalszym istnieniu spółki.

**kapitał zapasowy
w spółkach z o.o.**

W spółkach z o.o. kapitał zapasowy jest tworzony dobrowolnie, na podstawie uchwały wspólników. Uchwała wspólników powinna dokładnie określić źródła tworzenia tego kapitału i jego przeznaczenie. Źródłem tworzenia kapitału zapasowego są odpisy z zysku po jego opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Na podstawie uchwały zgromadzenia wspólników można tworzyć kapitał rezerwy na pokrycie szczególnych wydatków lub strat. O wykorzystaniu tych kapitałów decyduje zgromadzenie wspólników, zwłaszcza jeżeli mają być wykorzystane na pokrycie straty. Gdy strata przewyższa sumę kapitałów zapasowego i rezerwowych oraz połowę kapitału zakładowego, wówczas zarząd spółki obowiązany jest zwołać zgromadzenie wspólników w celu powzięcia uchwały o dalszym istnieniu spółki. Rodzaje kapitałów własnych w spółkach przedstawia tabela 15.1.

Kapitały własne w przedsiębiorstwach państwowych oraz spółdzielniach określa się pojęciem funduszy podstawowych, które przedstawia tabela 15.2.

**fundusz
założycielski**

Fundusz założycielski stanowi równowartość aktywów trwałych i aktywów obrotowych, wydzielonych z mienia państwowego i przekazanych przedsiębiorstwu przez organ założycielski. Zwiększenie funduszu następuje przez dotacje otrzymane z budżetu na finansowanie rozwoju przedsiębiorstwa lub środki otrzymane ze Skarbu Państwa od organu założycielskiego, np. urzędu gminy.

Tabela 15.1. Rodzaje kapitałów własnych w spółkach

Forma prawna jednostki	Rodzaje kapitałów
Spółka akcyjna Spółka z o.o.	Kapitał podstawowy Kapitał zapasowy Kapitał rezerwowy Kapitał z aktualizacji wyceny Należne wpłaty na kapitał podstawowy
Spółka jawna, spółka partnerska Spółka komandytowa Spółka komandytowo-akcyjna	Kapitał właściciela lub kapitał wspólników

Tabela 15.2. Fundusze własne przedsiębiorstw państwowych i spółdzielni

Forma prawna jednostki	Rodzaje funduszy
Przedsiębiorstwa państwowe	Fundusz założycielski Fundusz przedsiębiorstwa
Spółdzielnie	Fundusz udziałowy Fundusz zasobowy
Przedsiębiorstwa państwowe oraz spółdzielnie	Fundusz z aktualizacji wyceny

Fundusz przedsiębiorstwa określa równowartość aktywów trwałych i aktywów obrotowych sfinansowanych przez przedsiębiorstwo we własnym zakresie. Jego zwiększenie powodują odpisy z zysku netto oraz całość lub część wartości netto nieodpłatnie przyjętych środków trwałych. Wartość netto tych środków trwałych może być podzielona pomiędzy fundusz przedsiębiorstwa i fundusz założycielski w takiej proporcji, w jakiej pozostają do siebie oba te fundusze na dzień 1 stycznia danego roku. Fundusz przedsiębiorstwa przeznacza się m.in. na pokrycie straty bilansowej.

**fundusz
przedsiębiorstwa**

Fundusz udziałowy powstaje z wpłat udziałów członkowskich, odpisów na udziały członkowskie, z nadwyżki bilansowej lub innych źródeł, które określa ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 188, poz. 1848 z późn. zm.). Fundusz ten może być wykorzystany na pokrycie straty bilansowej, jeżeli nie wystarczy na to funduszu zasobowego.

fundusz udziałowy

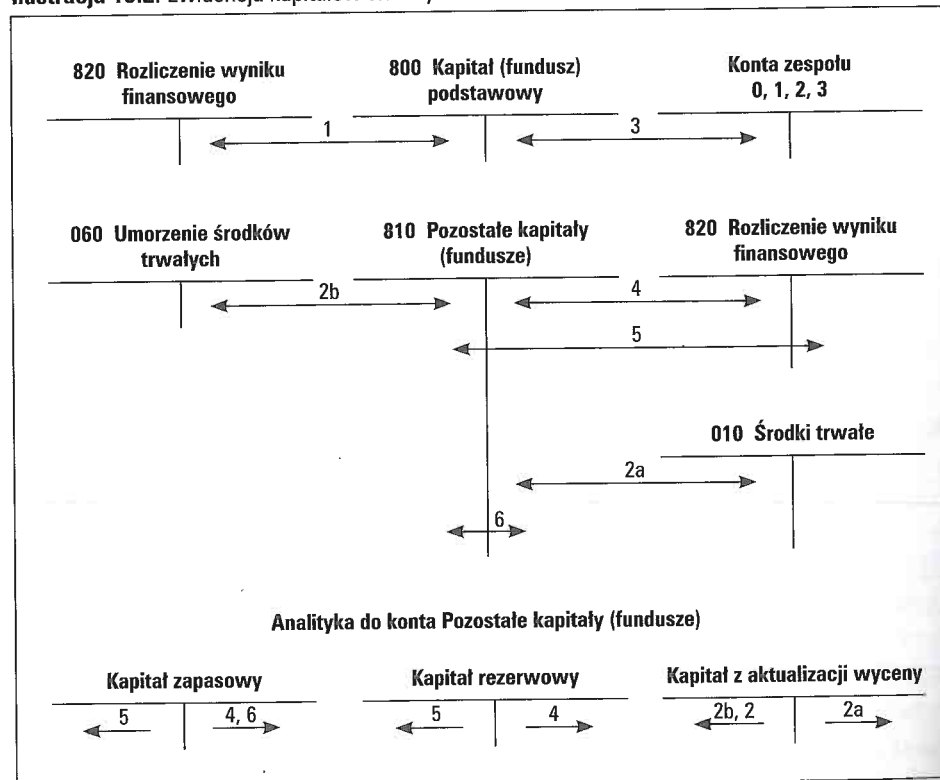
Fundusz zasobowy obejmuje wpłaty członków spółdzielni z tytułu wpisowego, odpisy z nadwyżki bilansowej (zysku) pozostającej do dyspozycji spółdzielni, a może ulec zmniejszeniu o kwotę pokrycia straty bilansowej.

fundusz zasobowy

kapitał (fundusz)
z aktualizacji
wyceny

Przedsiębiorcy, bez względu na formę prawną, wykazują kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Jest on wielkością ewidencyjną do czasu rozchodu (zbycia lub likwidacji) środków trwałych, których skutki aktualizacji wyceny zostały na ten kapitał (fundusz) odniesione. Wycofanie z użytkowania uprzednio przeszacowanych środków trwałych powoduje wyksięgowanie tej wartości i zasilenie nią kapitału zapasowego w spółkach kapitałowych, w przedsiębiorstwach państwowych – funduszu przedsiębiorstwa, a w spółdzielniach – funduszu zasobowego.

Ilustracja 15.2. Ewidencja kapitałów własnych



Objaśnienia

1. Pokrycie straty bilansowej z kapitału podstawowego, jeżeli strata jest większa od kapitału zapasowego i rezerwowego.
- 2a. Zwiększenie kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny środków trwałych.
- 2b. Skutki aktualizacji wyceny środków trwałych w części dotyczącej zwiększenia dotychczasowego umorzenia.
3. Wartość udziałów wnoszonych przez udziałowców i akcjonariuszy.
4. Utworzenie kapitału zapasowego (rezerwowego) z zysku netto.
5. Pokrycie straty bilansowej z kapitału zapasowego i rezerwowego.
6. Odpisanie różnicy z przeszacowania środków trwałych rozchodowanych na skutek sprzedaży lub likwidacji środka trwałego, którego wycenę uprzednio zaktualizowano.

kapitał obcy
(zobowiązania)

Dodatkowym źródłem finansowania aktywów trwałych i aktywów obrotowych jest kapitał obcy. Stanowi on równowartość środków znajdujących się w dyspozycji jednostki powierzonych jej na ściśle określony czas, po którym podlegają zwrotowi. Kapitały obce nazywa się również zobowiązaniami, które mogą mieć charakter krótko- lub długoterminowy.

ewidencja
syntetyczna

Do ewidencji kapitałów (funduszy) podstawowych służy konto 800 *Kapitał (fundusz) podstawowy*. Po stronie Ma tego konta księguje się zwiększenia, a po stronie Wn zmniejszenia z różnych tytułów. Saldo Ma konta oznacza rzeczywisty stan kapitałów (funduszy) podstawowych. Natomiast na koncie 810 *Pozostałe kapitały (fundusze)* księguje się wszelkie zwiększenia i zmniejszenia pozostałych kapitałów (funduszy): kapitał zapasowy i rezerwowy, fundusz przedsiębiorstwa, fundusz zasobowy, kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Do konta tego wskazane jest prowadzenie ewidencji szczegółowej, która zapewni ustalenie stanu poszczególnych kapitałów (funduszy) wraz z podaniem przyczyn dokonania zmian.

Typowe operacje zwiększające i zmniejszające kapitały własne w spółkach prawa handlowego przedstawia ilustracja 15.2.

Przykład 15.1

Spółka akcyjna dokonała następujących operacji gospodarczych:

1. Wyemitowano 1000 szt. akcji o wartości nominalnej 160 zł/szt., które wszystkie sprzedano za gotówkę 160 000 zł
2. W wyniku podziału zysku netto zwiększono:
 - a) kapitał zapasowy 10 000 zł
 - b) kapitał rezerwowy 4 000 zł
3. Na podstawie odrębnych przepisów dokonano aktualizacji (zwiększenia) środków trwałych o 12 000 zł i dotychczasowego umorzenia o 3000 zł.

Rozwiązanie

010 Środki trwałe		060 Umorzenie środków trwałych		810 Pozostałe kapitały (fundusze)					
Sp)	80 000			30 000	(Sp)	3b)	3 000	20 000	(Sp)
3a)	12 000			3 000	(3b)			14 000	(2ab)
								12 000	(3a)

800 Kapitał (fundusz) podstawowy		101 Kasa		820 Rozliczenie wyniku finansowego			
50 000	(Sp)	1)	160 000	2ab)	14 000	18 000	(Sp)
160 000	(1)						

Analityka do konta Pozostałe kapitały (fundusze):

Kapitał zapasowy		Kapitał rezerwowany		Kapitał z aktualizacji wyceny			
17 000	(Sp)	3 000	(Sp)	3b)	3 000	12 000	(3a)
10 000	(2a)	4 000	(2b)				

Rezerwy na zobowiązania

rezerwy

Zgodnie z ustawą o rachunkowości rezerwy tworzy się na zobowiązania, których:

- 1) kwota lub termin zapłaty są niepewne;
- 2) powstanie jest pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa, tzn. kwotę przyszłych zobowiązań można w sposób wiarygodny oszacować;
- 3) transakcje gospodarcze będące w toku mogą spowodować straty, np. z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego,
- 4) plany restrukturyzacji pozwalają w sposób wiarygodny oszacować wartość przyszłych zobowiązań.

Rezerwy, zależnie od tego, jaki charakter mają zdarzenia, zalicza się odpowiednio do:

- pozostałych kosztów operacyjnych (konto 761),
- kosztów finansowych (konto 751),
- strat nadzwyczajnych (konto 771).

Niewykorzystane rezerwy zwiększają odpowiednio:

- pozostałe przychody operacyjne (konto 760),
- przychody finansowe (konto 750),
- zyski nadzwyczajne (konto 770).

Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy może być związane z ustaniem ryzyka uzasadniającego ich tworzenie lub zmniejszeniem tego ryzyka. Rezerwę rozwiązuje się w dniu, w którym okazała się zbędna.

Szczególny rodzaj rezerwy stanowi rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W księgach rachunkowych mogą powstać przejściowe różnice między wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości. W związku z tymi różnicami jednostka tworzy rezerwę i ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego jest podatnikiem.

Wartość podatkowa aktywów jest to kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego, o ile uzyska się z nich korzyści ekonomiczne. Wartością podatkową pasywów jest ich wartość księgowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości zmniejszą podstawę ustalenia podatku dochodowego.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi. Różnice te mogą spowodować w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego albo stratę podatkową możliwą do odliczenia.

Rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego, wymagającej w przyszłości zapłaty, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych. Za dodatnie różnice uważa się te, które spowodują zwiększenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przyszłości.

Wysokość rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego, obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego (dla osób prawnych w 2012 r. stawka wynosi 19% podstawy opodatkowania). Rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazywane są w bilansie oddzielnie.

Do ewidencji rezerw służy konto 841 *Rezerwy*. Utworzenie i zwiększenie rezerwy księguje się po stronie Ma, a zmniejszenia rezerwy po stronie Wn. Konto to może wykazywać wyłącznie saldo Ma, które informuje o stanie rezerw. Do konta powinna być prowadzona ewidencja analityczna wskazująca stan poszczególnych rezerw oraz przyczyny ich zwiększeń i zmniejszeń. Zasady ewidencji rezerw przedstawia ilustracja 15.3.

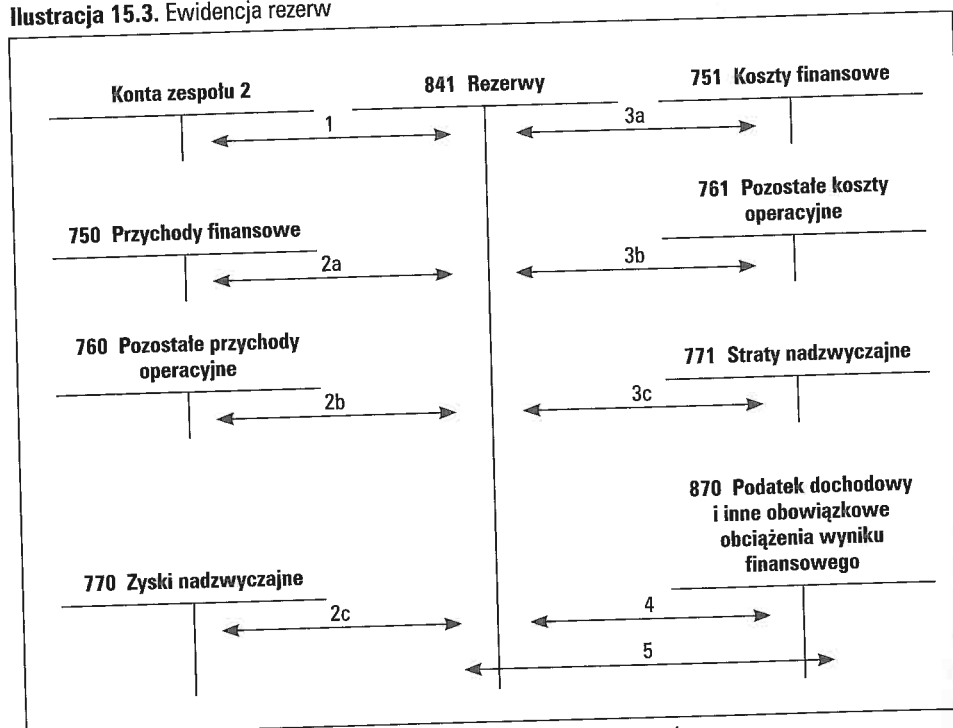
rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

wartość podatkowa aktywów i pasywów

aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Ilustracja 15.3. Ewidencja rezerw

**Objaśnienia**

- Zmniejszenie rezerwy w związku z powstaniem zobowiązania, na które utworzono rezerwę.
- Rozwiązanie wobec zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego ich utworzenie na dobro:
 - przychodów finansowych,
 - pozostałych przychodów operacyjnych,
 - zysków nadzwyczajnych.
- Utworzenie rezerwy w ciężar:
 - kosztów finansowych,
 - pozostałych kosztów operacyjnych,
 - strat nadzwyczajnych.
- Utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.
- Rozwiązanie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego o kwotę rzeczywistych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego.

Fundusze specjalne**Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych**

Funduszem specjalnym, który najczęściej występuje w podmiotach gospodarczych, jest Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych (ZFŚS). Zasady tworzenia i gospodarowania tym funduszem określa ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych (tekst jedn. Dz. U. z 1996 r. Nr 70, poz. 335 z późn. zm.). Zakłady pracy mogą dowolnie

kształtować wysokość odpisu podstawowego, który obciąża koszty działalności na odpowiednim koncie zespołu 4 lub zespołu 5, w zależności od rozwiązań stosowanych w zakładowym planie kont, w korespondencji z kontem 850 *Fundusze specjalne*. Fundusz ten może być też tworzony z zysku do podziału.

Wysokość odpisu podstawowego wynosi 37,5% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej (na jednego zatrudnionego) w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedzającego, jeżeli przeciętne wynagrodzenie z tego okresu stanowiło kwotę wyższą. Pracodawcy zatrudniający 20 lub więcej pracowników mają obowiązek tworzyć ZFŚS, a zatrudniający mniej niż 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty są zwolnieni z tego obowiązku; muszą natomiast wypłacać świadczenia urlopowe w wysokości odpisu podstawowego pracownikom idącym na co najmniej 14-dniowy urlop wypoczynkowy.

świadczenia urlopowe

sposób wykorzystania funduszu

Sposób wykorzystania funduszu określa kierownik zakładu w regulaminie uzgodnionym z zakładowymi organizacjami związkowymi lub pracownikiem wybranym przez załogę do reprezentowania jej interesów. Fundusz może być wykorzystany na:

- dofinansowanie wypoczynku dla pracowników i ich rodzin,
- działalność rekreacyjno-sportową,
- pomoc materialną dla pracowników znajdujących się w trudnej sytuacji życiowej,
- pożyczki na budowę domu lub spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego,
- dofinansowanie modernizacji, przebudowy lub adaptacji mieszkań,
- inne cele przewidziane w regulaminie.

Przy gospodarowaniu ZFŚS istotne jest zwrócenie uwagi na sposób gromadzenia środków pieniężnych. Dla tego funduszu zakłada się odrębny rachunek bankowy, przy czym:

- 75 % równowartości odpisów podstawowych i zwiększeń dokonanych za dany rok powinno być przekazane na konto bankowe do końca maja danego roku;
- pozostała część funduszu powinna być przekazana do końca września danego roku;
- środki niewykorzystane w danym roku kalendarzowym przechodzą na następny rok.

Do ewidencji funduszy specjalnych służy konto 850 *Fundusze specjalne*. Po stronie Ma księguje się tworzenie lub zwiększenie tych funduszy, a po stronie Wn – ich wykorzystanie (zmniejszenie). Do konta tego powinna

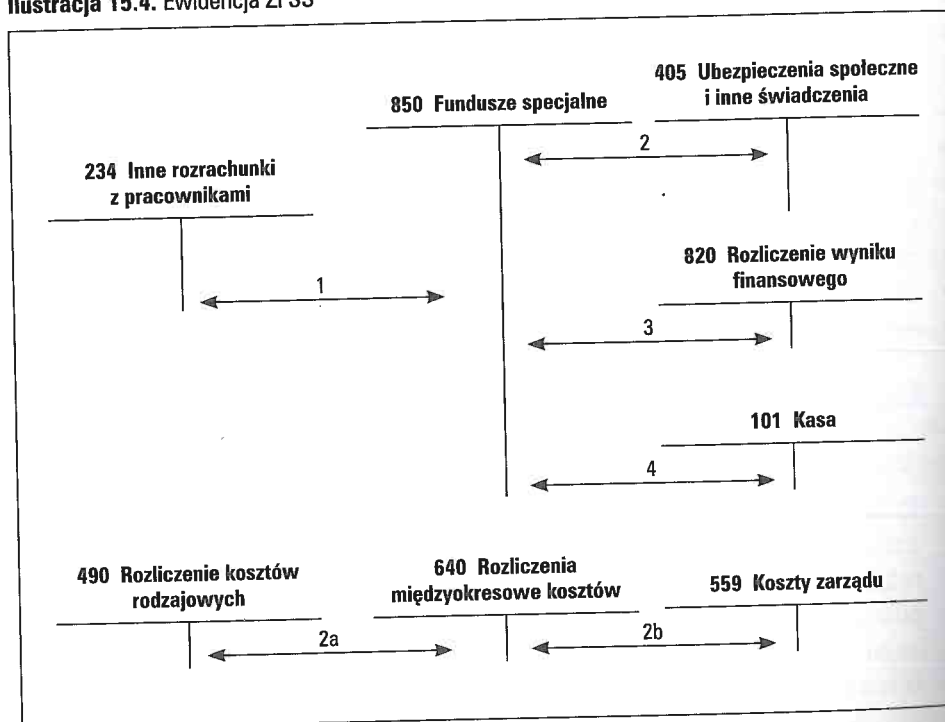
ewidencja funduszy specjalnych

być prowadzona ewidencja analityczna, która zapewni ustalenie stanu funduszu, jego zwiększenia i zmniejszenia według źródeł tworzenia i kierunków wykorzystania, z uwzględnieniem zakresu świadczeń socjalnych i stopnia ich złożoności. Konto może wykazywać tylko saldo Ma, oznaczające stan funduszy na koniec roku obrotowego.

Należy zaznaczyć, że odpis podstawowy na ZFŚS powinno się księgować na koncie 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów*. Za pomocą tego konta możliwe jest rozliczenie odpisu podstawowego w ratach miesięcznych w okresie danego roku obrotowego. Rozliczenie takie jest konieczne z uwagi na porównanie uzyskiwanych przychodów z ponoszonymi kosztami.

Ewidencję Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych przedstawia ilustracja 15.4.

Ilustracja 15.4. Ewidencja ZFŚS



Objaśnienia

1. Umorzenie pożyczki udzielonej pracownikowi ze środków ZFŚS na cele mieszkaniowe.
2. Roczny odpis podstawowy na ZFŚS:
 - a) rozliczenie kosztu rodzajowego,
 - b) odpis przypadający na dany miesiąc.
3. Utworzenie ZFŚS z zysku do podziału (zysku netto).
4. Wpłaty gotówkowe z tytułu opłat pobranych od osób korzystających z działalności socjalnej.

Przykład 15.2

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością zatrudnia 25 pracowników na pełnym etacie i jest zobowiązana do tworzenia Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych. W okresie sprawozdawczym wystąpiły następujące operacje gospodarcze:

- | | |
|------------------------------------------------------------------------------|----------|
| 1. Ustalono i zaksięgowano roczny odpis podstawowy: | |
| a) rozliczenie kosztu rodzajowego | 6 000 zł |
| b) odpis przypadający na dany miesiąc | 6 000 zł |
| 2. W wyniku podziału zysku netto zwiększono ZFŚS | 500 zł |
| 3. Wpływy z opłat za korzystanie ze świadczeń działalności socjalnej (WB) | 1 200 zł |
| 4. Udzielono pożyczkę pracownikowi na remont mieszkania | 600 zł |
| a) wysokość pożyczki | 3 000 zł |
| b) oprocentowanie pożyczki | 150 zł |
| 5. Refundacja środków wynikająca z podziału zysku (WB) | 1 200 zł |
| 6. Odsetki od środków na wyodrębnionym rachunku bankowym ZFŚS | 280 zł |
| 7. Umorzono częściowo pożyczkę pobraną przez pracownika na cele mieszkaniowe | 1 000 zł |

Rozwiązanie

850 Fundusze specjalne			405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia			490 Rozliczenie kosztów rodzajowych		
7)	1 000	30 000 (Sp)	1)	6 000				6 000 (1a)
		6 000 (1)						
		1 200 (2)						
		600 (3)						
		150 (4b)						
		280 (6)						

640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów			559 Koszty zarządu			820 Rozliczenie wyniku finansowego		
1a)	6 000	500 (1b)	1b)	500		2)	1 200	9 000 (Sp)

131 Rachunki bankowe (ZFŚS)			234 Inne rozrachunki z pracownikami			131 Rachunki bankowe		
Sp)	8 600	3 000 (4a)	4a)	3 000	1 000 (7)	Sp)	25 000	1 200 (5)
3)	600		4b)	150				
5)	1 200							
6)	280							

Rozliczenia międzyokresowe przychodów

Z zasady ostrożności wynika, że w celu ustalenia wyniku finansowego niezbędne jest ujęcie tylko tych przychodów i kosztów ich uzyskania, które dotyczą danego okresu sprawozdawczego. W praktyce natomiast mogą wystąpić przychody dotyczące przyszłych okresów, dla których w danym okresie nie ponosi się kosztów ich uzyskania. Dlatego przychody te rozlicza się w czasie.

rozliczenia międzyokresowe przychodów

Rozliczenia międzyokresowe przychodów obejmują w szczególności:

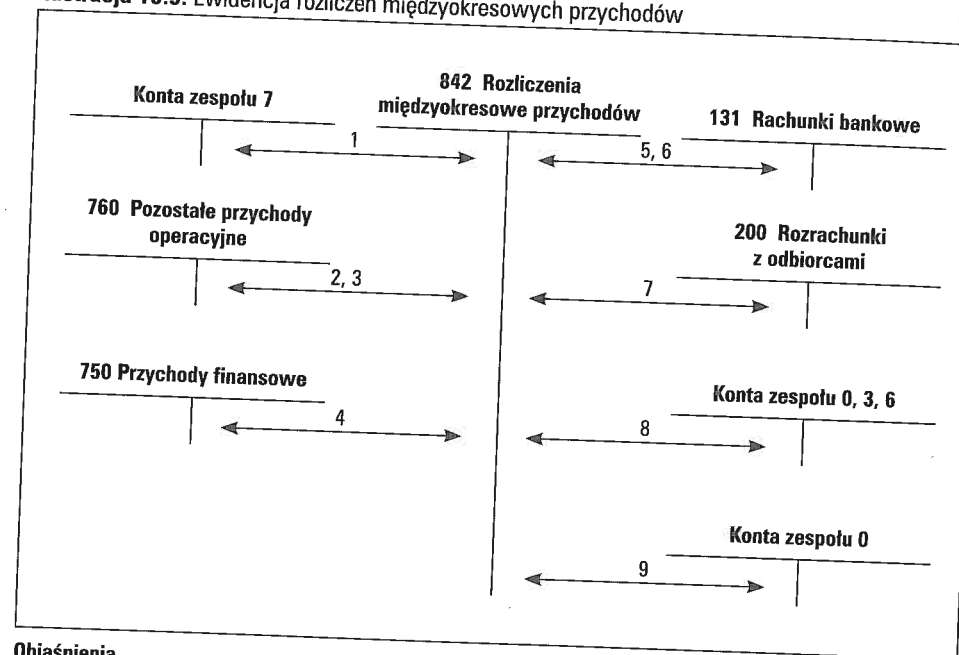
- równowartość otrzymanych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych;
- kwoty podwyższające wartość roszczeń i należności, np. podwyższenie wartości niedoboru, przysądzone odsetki za zwłokę i zwrot kosztów postępowania sądowego, o ile nie dokonano odpisów aktualizujących;
- ujemną wartość firmy;
- środki pieniężne (dotacje, subwencje, dopłaty) otrzymane na sfinansowanie środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych; zwiększają one stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych (umorzniowych) od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł;
- nieodpłatnie przyjęte (w tym także darowizny) środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne; zwiększają one stopniowo pozostałe przychody operacyjne;
- dodatkowe kwoty podwyższające należności i roszczenia nieobjęte odpisem aktualizującym.

ewidencja rozliczeń międzyokresowych przychodów

Do ewidencji rozliczeń międzyokresowych przychodów służy konto 842 *Rozliczenia międzyokresowe przychodów*. Po stronie Ma tego konta ujmuje się wpływy środków pieniężnych pobrane z góry za świadczenia, podwyższenie wartości roszczeń, naliczone kary umowne i inne pozycje. Po stronie Wn księguje się rozliczenie przychodów przyszłych okresów na właściwe konto przychodów okresu bieżącego. W końcu okresu konto to może wykazywać wyłącznie saldo Ma, wyrażające stan rozliczeń międzyokresowych przychodów. Ujmowane jest ono w pasywach bilansu.

Zasady funkcjonowania konta 842 *Rozliczenia międzyokresowe przychodów* przedstawia ilustracja 15.5.

Ilustracja 15.5. Ewidencja rozliczeń międzyokresowych przychodów



Objaśnienia

1. Zarachowanie rozliczeń międzyokresowych przychodów do bieżącego okresu.
2. Odpisanie ujemnej wartości firmy oraz kosztów postępowania sądowego po zapłacie.
3. Odpisy amortyzacyjne (umorzniowe) od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji.
4. Zarachowanie do przychodów otrzymanych odsetek.
5. Wpłaty kontrahentów za świadczenia wykonane w następnych okresach.
6. Otrzymane środki pieniężne na środki trwałe w budowie i prace rozwojowe.
7. Naliczone kary umowne, zasądzone do zwrotu koszty postępowania sądowego i naliczone odsetki.
8. Ujemna wartość firmy.
9. Nieodpłatnie przyjęte środki trwałe, środki trwałe w budowie, wartości niematerialne i prawne.

Przykład 15.3

Spółka akcyjna prowadząca działalność wytwórczą nabyła zakład produkcyjny, zwiększając aktywa netto o 50 000 zł. Cena nabycia tego zakładu wynosi 44 000 zł, przekazano ją sprzedającemu z rachunku bankowego. W skład aktywów netto wchodziły środki trwałe o wartości 46 000 zł oraz oprogramowanie komputerowe na sumę 4000 zł, które przyjęto w użytkowanie.

Ustalić i rozliczyć wartość firmy oraz dokonać niezbędnych księgowania.

Rozwiązanie

Operacje gospodarcze do zaksięgowania:

1. Ustalenie i zaksięgowanie ujemnej wartości firmy:
 - a) cena nabycia zakładu

44 000 zł

b) wartość godziwa przyjętych aktywów netto, w tym:	50 000 zł
– środki trwałe	46 000 zł
– wartości niematerialne i prawne	4 000 zł
c) ujemna wartość firmy	6 000 zł
d) przelew środków pieniężnych z rachunku bankowego	44 000 zł
2. Rozliczenie i odpisanie wartości firmy za dany miesiąc (6 000 zł : 60 miesięcy)	100 zł

131 Rachunki bankowe				010 Środki trwałe		020 Wartości niematerialne i prawne	
Sp)	X	44 000	(1d)	Sp)	X		
				1b)	46 000		
						Sp)	X
						1b)	4 000

842 Rozliczenia międzyokresowe przychodów				760 Pozostałe przychody operacyjne	
2)	100	6 000	(1c)		
				100	(2)

Podział wyniku finansowego

Rozliczenie wyniku finansowego może mieć charakter:

- obligatoryjny, za który uznaje się obowiązkowe zmniejszenie zysku lub zwiększenie straty z uwagi na obowiązujący podatek dochodowy oraz w przedsiębiorstwach państwowych i w jednoosobowych spółkach Skarbu Państwa – wpłaty z zysku;
- fakultatywny – cele, na jakie może być przeznaczona część zysku zależna od decyzji właściciela jednostki gospodarczej, walnego zgromadzenia, zgromadzenia wspólników, rady pracowniczej itp.

Obowiązkowe zmniejszenia zysku są ewidencjonowane na koncie 870 *Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego*, którego saldo przenosi się na koniec roku obrotowego w ciężar konta 860 *Wynik finansowy*.

Natomiast do ewidencji podziału wyniku finansowego służy konto 820 *Rozliczenie wyniku finansowego*. Na koncie tym ewidencjonuje się wynik finansowy netto, pozostający do dyspozycji jednostki za rok ubiegły lub za poprzednie lata. Pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego przenosi się z konta 860 *Wynik finansowy*:

- na stronę Ma konta 820 *Rozliczenie wyniku finansowego* – zysk do rozliczenia za rok ubiegły,
- na stronę Wn konta 820 *Rozliczenie wyniku finansowego* – stratę do rozliczenia za rok ubiegły.

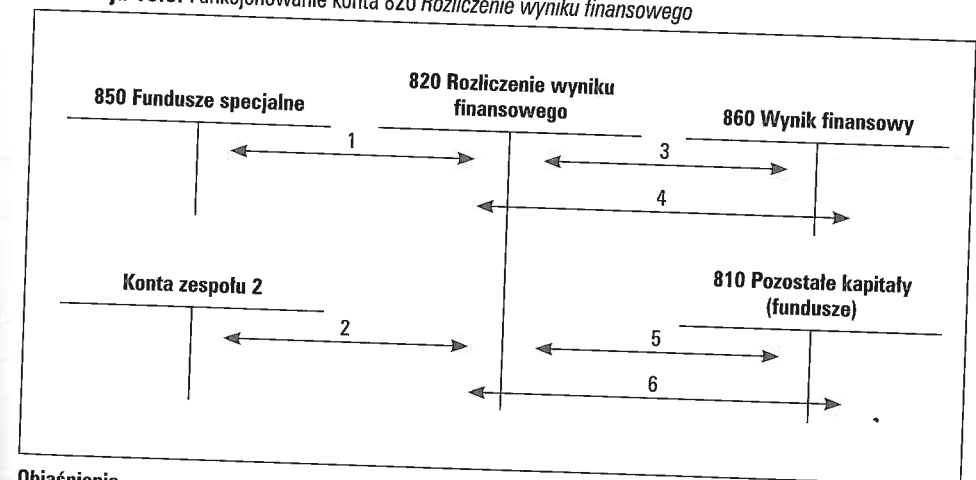
Konto 820 *Rozliczenie wyniku finansowego* może wykazywać saldo Wn, wyrażające nierozliczoną stratę lub saldo Ma, wyrażające niepodzielony zysk. Saldo to jest wykazywane w pasywach bilansu jako wielkość dodatnia w przypadku zysku, zaś jako wielkość ujemna, gdy będzie strata.

Zysk pozostający w dyspozycji jednostki przeznaczają się na:

- powiększenie kapitału zapasowego, kapitału rezerwowego, funduszu przedsiębiorstwa, funduszu zasobowego;
- nagrody i premie dla pracowników jednostki;
- zasilenie funduszu świadczeń socjalnych;
- oprocentowanie udziałów (akcji) w spółkach;
- inne cele, np. charytatywne.

Sposób ewidencji podziału wyniku finansowego przedstawia ilustracja 15.6.

Ilustracja 15.6. Funkcjonowanie konta 820 *Rozliczenie wyniku finansowego*



Objaśnienia

- Zasilenie funduszu świadczeń socjalnych.
- Wykorzystanie zysku na nagrody i premie dla pracowników, na rzecz innych jednostek lub osób posiadających udziały (akcje).
- Przeksięgowanie zysku netto za rok ubiegły.
- Przeniesienie straty netto za rok ubiegły.
- Pokrycie straty bilansowej.
- Przeznaczenie zysku na podwyższenie kapitału zapasowego, kapitału rezerwowego, funduszu przedsiębiorstwa, funduszu zasobowego.

Pytania i zadania kontrolne

1. Z jakiego tytułu zwiększa się kapitał własny w spółkach prawa handlowego?
2. Przedstaw zasady funkcjonowania konta 800 *Kapitał (fundusz) podstawowy*.
3. Co zalicza się do pozostałych kapitałów (funduszy)?
4. Dlaczego tworzy się rezerwy na zobowiązania?
5. Które rezerwy tworzy się w ciężar konta 761 *Pozostałe koszty operacyjne*?
6. Jak się tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego?
7. Wymień źródła tworzenia ZFŚS.
8. Wymień zdarzenia, które wpływają na zmniejszenie ZFŚS.
9. Co to są rozliczenia międzyokresowe przychodów?
10. Czy saldo konta 842 *Rozliczenia międzyokresowe przychodów* jest ujmowane w bilansie?
11. Jak powstaje ujemna wartość firmy?
12. Z jakiego tytułu powstają obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego?
13. Od czego zależy podział zysku netto?
14. Na co można przeznaczyć zysk netto?

16

Sprawozdawczość finansowa

Teresa Kiziukiewicz

Zasady sporządzania sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe jest uporządkowanym zbiorem liczb obrazujących sytuację majątkową i finansową jednostki gospodarczej oraz rezultaty jej działalności w pewnym okresie. Podstawą sporządzenia sprawozdania finansowego są księgi rachunkowe jednostki gospodarczej. Sprawozdanie należy opracować w języku polskim i w walucie polskiej, nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. Zgodnie z ustawą o rachunkowości może to być:

sprawozdanie
finansowe

- dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, a więc dzień kończący rok obrotowy, dzień zakończenia działalności w związku ze sprzedażą jednostki, zakończeniem likwidacji lub postępowania upadłościowego, a w jednostce przejmowanej przez inną jednostkę – dzień wpisu połączenia do rejestru, czyli dzień połączenia w związku z przejęciem przez inną jednostkę;
- dzień poprzedzający zmianę formy prawnej, a także dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości oraz dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, w wyniku czego powstaje nowa jednostka, a w szczególności dzień poprzedzający datę wpisu do rejestru tego podziału lub połączenia;
- inny dzień, na który jednostka, na mocy odrębnych przepisów, sporządza sprawozdanie finansowe¹.

¹ Zgodnie z ustawą o rachunkowości można nie zamykać ksiąg rachunkowych, jeżeli przekształca się spółkę osobową i cywilną w inną spółkę osobową, spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową, a także gdy następuje połączenie jednostek, a jego rozliczenie jednostki odbywa się metodą łączenia udziałów i nie powoduje powstania nowej jednostki oraz w wypadku ogłoszenia upadłości jednostki z możliwością zawarcia układu. Ponadto można nie zamykać ksiąg rachunkowych, gdy podział jednostki następuje w drodze wydzielenia