

TADEUSZ WAŚLICKI

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym



1. Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym jest obligatoryjnym elementem sprawozdania finansowego sporządzanego przez jednostki, których sprawozdanie finansowe w myśl art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości (dalej: u.o.r.) podlega obowiązkowi corocznego badania. Obowiązek sporządzenia zestawienia zmian w kapitale wynika bezpośrednio z art. 45 ust. 3 u.o.r.

Brak obowiązku sporządzenia zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym przez jednostki, których sprawozdanie finansowe składa się jedynie z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej, nie oznacza, że ich sprawozdania są zupełnie pozbawione informacji o kapitale własnym, jego elementach składowych oraz zmianach na przestrzeni roku obrotowego. Informacje na ten temat można odczytać z bilansu, gdzie jest prezentowany stan na początek i koniec roku obrotowego kapitału własnego oraz poszczególnych jego składników. Ponadto w dodatkowych informacjach i objaśnieniach podaje się:

- dane o strukturze własności kapitału podstawowego oraz liczbie i wartości nominalnej subskrybowanych akcji, w tym uprzywilejowanych,
- stan na początek roku obrotowego, zwiększenia i wykorzystanie oraz stan końcowy kapitałów (funduszy) zapasowych i rezerwowych, jeżeli jednostka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym,
- propozycje co do sposobu podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy.

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym jednostki umożliwia jednak bardziej szczegółowe zaprezentowanie informacji dotyczących zmian w kapitale własnym jednostki niż jej bilans. Zestawienie to pozwala również na analizę struktury i dynamiki zmian poszczególnych elementów kapitału własnego, stanowiąc uzupełnienie informacji zawartych w bilansie, przede wszystkim na temat przyczyn zwiększeń lub zmniejszeń, które nie są wykazywane w rachunku zysków i strat. Dotyczy to m.in.:

- ujawnionych istotnych błędów z lat poprzednich,
- skutków zmiany zasad (polityki) rachunkowości,
- różnic między wyższą ceną nabycia a niższą ceną nominalną nowo wydanych udziałów lub akcji,
- różnic pomiędzy ceną nabycia a ceną sprzedaży sprzedanych albo ceną nominalną umorzonych udziałów i akcji własnych,
- zysków z bezwarunkowego umorzenia zobowiązań w wyniku postępowania układowego,
- konwersji zobowiązań na udziały bądź akcje.

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym sporządza się według „wzoru” podanego w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości. Wzór ten, podobnie jak inne elementy składowe sprawozdania finansowego, ma charakter „otwarty” w tym sensie, że jednostki mogą pominąć te pozycje, które nie wystąpiły w roku obrotowym oraz w roku poprzednim, jak również zwiększyć jego szczegółowość, przedstawiając informacje dotyczące tych istotnych zdarzeń, które

wystąpiły w okresie objętym sprawozdaniem, dla których ustawodawca nie przewidział oddzielnych pozycji.

W zestawieniu należy podać w jednej kolumnie dane dotyczące roku obrotowego, za który sporządzane jest sprawozdanie (w przypadku sprawozdań za rok 2011 będą to dane za 2011 r.), natomiast w drugiej kolumnie dane porównawcze dotyczące roku poprzedzającego (dane za rok 2010). W przypadku sporządzania zestawienia za inny okres sprawozdawczy niż pełny, dwunastomiesięczny rok obrotowy należy wykazać w nim zmiany poszczególnych pozycji kapitału (funduszu) własnego za bieżący okres sprawozdawczy, który może być krótszy lub dłuższy niż kolejne 12 miesięcy, i dla porównania za poprzedni rok obrotowy.

Przy sporządzaniu zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym należy zachować spójność klasyfikacji kapitałów (funduszy) zastosowaną przy sporządzaniu bilansu. Oznacza to, że dane o stanach, wykazywane w zestawieniu na początek okresu (BO) i na koniec okresu (BZ), powinny być zgodne z odpowiadającymi im danymi figurującymi w poszczególnych pozycjach grupy A pasywów bilansu – Kapitał (fundusz) własny.

Pozycje zestawienia – „Stan na początek okresu” – muszą zatem odpowiadać danym wynikającym z zestawienia za poprzedni rok obrotowy w pozycji „Stan na koniec okresu”, które z kolei powinny być zgodne z danymi wykazanymi w bilansie zamknięcia za ten okres. Natomiast pozycje – „Stan na koniec roku” – powinny być zgodne z odpowiadającymi im danymi bilansu za rok, którego dotyczą. W nieco odmienny sposób należy ustalić dane dotyczące zysku lub straty z lat ubiegłych na początek okresu sprawozdawczego, ponieważ zysk (strata) w poprzednim roku obrotowym staje się w następnym roku zyskiem lub stratą z lat ubiegłych. Będzie na ten temat mowa przy omawianiu pozycji dotyczącej wyników finansowych.

Dane o zwiększeniach i zmniejszeniach poszczególnych pozycji kapitału własnego powinny wynikać z zapisów na kontach odpowiednich kapitałów (funduszy) jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. W zależności od formy prawnej jednostki sporządzającej zestawienie mogą to być konta:

- fundusz założycielski w przedsiębiorstwie państwowym,
- kapitał zakładowy spółki z o.o.,
- kapitał zakładowy spółki akcyjnej,
- fundusz udziałowy spółdzielni,
- fundusz założycielski samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SP ZOZ),
- kapitał właścicielski spółek osobowych i firm osób fizycznych,
- fundusz przedsiębiorstwa,
- kapitał zapasowy spółki z o.o.,
- kapitał zapasowy spółki akcyjnej,
- fundusz zasobowy spółdzielni,
- fundusz zakładu SP ZOZ,
- kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny,
- kapitał rezerwowy z dopłat wspólników spółki z o.o.,
- pozostałe kapitały rezerwowe,
- rozliczenie wyniku finansowego za lata ubiegłe,
- zaliczkowe wypłaty z zysku w roku obrotowym, oraz
- wynik finansowy.