



Data: 02.11.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

## WYNIK FINANSOWY ROKU POPRZEDNIEGO W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

Jednym z podstawowych procesów księgowych związanych z zakończeniem starego i rozpoczęciem nowego roku obrotowego jest rozliczenie wyniku finansowego jednostki za rok ubiegły.

W artykule przedstawiamy kompleksowo różne scenariusze tego rozliczenia, a także istotne aspekty prawne poszczególnych rozwiązań.

## MOMENT ROZLICZENIA

Zgodnie z ustawą o rachunkowości sporządzenie oraz zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego następuje po dniu bilansowym, a więc dopiero w kolejnym roku obrotowym. Zatwierdzenie sprawozdania finansowego musi nastąpić w formie uchwały organu zatwierdzającego, co w przypadku spółek kapitałowych następuje podczas zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia akcjonariuszy. Na podstawie obecnych przepisów Kodeksu spółek handlowych (dalej: ksh) zgromadzenie wspólników lub walne zgromadzenie akcjonariuszy może się odbyć przy pomocy środków komunikacji elektronicznej, chyba że umowa (statut) spółki stanowi inaczej. Z nowej możliwości na pewno skorzysta wiele jednostek, szczególnie tych z zagranicznym kapitałem.

## UWAGA!

Zgodnie z ustawą o rachunkowości roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający nie później niż sześć miesięcy od dnia bilansowego.

W 2021 r. – z uwagi na sytuację pandemiczną – termin ten został przesunięty i wyniósł 9 miesięcy od dnia bilansowego. Przesunięcie terminu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego nie dotyczyło m.in. jednostek sektora finansów publicznych oraz jednostek, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym. Na ten moment nie podjęto jeszcze analogicznej decyzji w sprawie przesunięcia ustawowych terminów dotyczących sporządzania oraz zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych, dla których rok obrotowy kończyć się będzie w okolicach 31 grudnia 2021 r.

Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek, których obowiązkiem jest poddanie sprawozdania finansowego badaniu, następuje po zatwierdzeniu tego sprawozdania, poprzedzonego wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. W przypadku jednostek, których roczne sprawozdanie finansowe nie podlega ustawowemu badaniu, podział lub pokrycie wyniku finansowego następuje po zatwierdzeniu tego sprawozdania przez organ

# Rödl & Partner

zatwierdzający. Bez spełnienia tych wymogów podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jest nieważny z mocy prawa.

## WARIANTY PODZIAŁU WYNIKU

Rozliczenie wyniku finansowego netto następuje na podstawie uchwały (decyzji) organu zatwierdzającego o podziale zysku lub pokryciu straty wykazanych w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym. Osiągnięty w roku ubiegłym zysk może zostać przeznaczony m.in. na:

- wypłatę dywidendy dla udziałowców lub akcjonariuszy;
- zwiększenie kapitału zapasowego lub kapitałów rezerwowych;
- pokrycie straty z lat ubiegłych;
- zasilenie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Pokrycie poniesionej w roku ubiegłym straty może nastąpić m.in. z:

- zysków lat przyszłych lub niepodzielonych zysków lat ubiegłych;
- dopłat wspólników;
- kapitału zapasowego, kapitałów rezerwowych lub poprzez obniżenie kapitału zakładowego.

## PROCEDURY KSIĘGOWE

W księgach roku następnego pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego następuje przeksięgowanie wyniku finansowego za rok ubiegły do rozliczenia. Sposób, w jaki należałoby tę operację udokumentować, nie został wprost określony przez ustawodawcę. W praktyce jednostki najczęściej stosują dokument „PK – Polecenie księgowania”, który jest dowodem źródłowym wewnętrznym, przeznaczonym do ewidencjonowania operacji dokonywanych wewnątrz jednostki. Zatem pod datą zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego następuje przeksięgowanie wyniku finansowego za rok poprzedni – konto „Wynik finansowy” – na konto „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Przeksięgowanie wypracowanego zysku za poprzedni rok:

Wn konto „Wynik finansowy”;

Ma konto „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Przeksięgowanie poniesionej straty za poprzedni rok:

Wn konto „Rozliczenie wyniku finansowego”;

Ma konto „Wynik finansowy”.

Rozliczenie salda konta „Rozliczenie wyniku finansowego” następuje w momencie podjęcia uchwały przez organ zatwierdzający co do sposobu podziału zysku lub pokrycia poniesionej straty.

## PODZIAŁ ZYSKU

# Rödl & Partner

W przypadku spółek kapitałowych wypracowany w danym roku zysk może zostać podzielony pomiędzy wspólników lub akcjonariuszy. Wynika to wprost z ksh, który zawiera również konkretne zasady regulujące prawo oraz procedury podziału osiągniętego zysku między wspólników. Podział ten określany jest również mianem dywidendy. Wypracowany zysk w spółce akcyjnej nie zawsze może zostać przeznaczony na wypłatę dywidendy akcjonariuszom w całości. Kodeks spółek handlowych nakłada na spółki akcyjne obowiązek tworzenia kapitału zapasowego na pokrycie ewentualnej straty. Co najmniej 8 proc. zysku za dany rok obrotowy powinno zostać przekazane na ten cel. Dzieje się tak aż do momentu, w którym kapitał zapasowy nie osiągnie co najmniej jednej trzeciej kapitału zakładowego.

## UWAGA!

Decyzje w sprawie podziału wypracowanego zysku muszą zostać podjęte nie tylko zgodnie z przepisami ksh, ale również z zapisami umowy (statutu) danej spółki, która może zawierać uszczegółowione zasady dotyczące wypłat z zysku.

Kiedy – zgodnie z uchwałą organu zatwierdzającego – wypracowany dodatni wynik finansowy zostanie w całości przeznaczony na wypłatę dywidendy, zysk do rozliczenia należy przeksięgować z konta „Rozliczenie wyniku finansowego” (Wn) na konto „Pozostałe rozrachunki” (Ma). Spółka dokonująca wypłaty dywidendy powinna zapoznać się również z uregulowaniami obowiązującymi jednostkę w zakresie opodatkowania dywidend.

Zwiększenie kapitału zapasowego lub kapitałów rezerwowych – zgodnie z podjętą decyzją przez organ zatwierdzający co do podziału wypracowanego zysku – następuje poprzez przeksięgowanie z konta „Rozliczenie wyniku finansowego” (Wn), pozostającego do rozliczenia dodatniego wyniku finansowego, na konto „Kapitał zapasowy” lub konto „Kapitały rezerwowe” (Ma).

W spółkach, które utworzyły Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych (dalej: ZFŚS), wypracowany zysk w całości lub części może zostać przeznaczony również na cele funduszu. Rozliczenie wyniku finansowego odbywa się podobnie jak w wyżej wymienionych przypadkach, a więc z konta „Rozliczenie wyniku finansowego” (Wn) należy przenieść odpowiednią kwotę na konto „Fundusze specjalne” (Ma). W tym przypadku nie wolno również zapomnieć o zasileniu wyodrębnionego dla ZFŚS rachunku bankowego w kwocie odpowiadającej części zysku przeznaczonej na ten cel.

Może zdarzyć się również, że zysk za dany rok obrotowy (lub jego część) pozostanie niepodzielony – w tym przypadku nierozliczona kwota wyniku finansowego pozostaje na koncie „Rozliczenie wyniku finansowego” do czasu podjęcia decyzji o jego przeznaczeniu i podlega wykazaniu w pasywach bilansu sporządzanego na koniec następnego roku obrotowego jako składowa kapitałów własnych w pozycji „Zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Nie jest konieczne, aby organ zatwierdzający podejmował decyzję o sposobie podziału wyniku finansowego tylko w jednym z powyższych wariantów. Istnieje możliwość, aby dokonać podziału tylko części osiągniętego zysku lub cały zysk przeznaczyć na różne cele. Na przykład, 75 proc. wypracowanego zysku może zostać przeznaczone na wypłatę dywidendy, a pozostałe 25 proc. ujęte na kapitał zapasowy. Operacje w księgach rachunkowych odbywają się analogicznie jak w przypadku wyboru jednej z możliwości podziału dodatniego wyniku finansowego, jednak w odpowiednich wartościach.

## POKRYCIE STRATY

Jeżeli sprawozdanie roku ubiegłego zamyka się stratą, organ odpowiedzialny musi podjąć decyzję o jej pokryciu. Jak już wspomniano, źródła pokrycia straty mogą być

# Rödl & Partner

różne, począwszy od pokrycia poniesionej straty przewidywanym dodatnim wynikiem lat przyszłych, wykorzystania do tego innych kapitałów lub wniesienie dopłat przez wspólników.

Stosowanym rozwiązaniem – w szczególności gdy straty mają charakter incydentalny – związany z przejściowymi trudnościami lub w przypadku nowych jednostek nie wymagających jeszcze dokapitalizowania, jest podjęcie decyzji o pokryciu straty z zysku lat kolejnych. Kwotę straty pozostawia się wówczas na koncie „Rozliczenie wyniku finansowego” do momentu, w którym jednostka osiągnie dodatni wynik finansowy, a organ odpowiedzialny podejmie decyzję o pokryciu straty. W takim przypadku dodatni wynik tych kolejnych lat przeksięgowany z konta „Wynik finansowy” na konto „Rozliczenie wyniku finansowego” pozostawia się na tym koncie, by zniwelować uprzednio występujące tam ujemne saldo.

Spółki akcyjne zobligowane są do tworzenia kapitałów zapasowych na pokrycie ewentualnych strat. Takie kapitały zapasowe lub rezerwowe mogą także być tworzone przez inne jednostki, jeżeli jest to zgodne z ich statutem (umową) lub innym wewnętrznym aktem regulującym ich działanie. W takim wypadku pokrycie straty należy zaksięgować w korespondencji z kontem „Kapitał zapasowy” lub konto „Kapitały rezerwowe” (Wn). W przypadku spółek akcyjnych szczególną uwagę należy zwrócić na to, że część kapitału zapasowego w wysokości 1/3 kapitału zakładowego można użyć wyłącznie na pokrycie straty. W związku z wykorzystaniem tej części kapitału zapasowego, warto ją rozważyć. Należy jednak pamiętać, że takie postępowanie zobliguje spółkę do ponownego akumulowania kapitału zapasowego w kolejnych latach i może ograniczyć ewentualne możliwości wypłaty dywidendy.

Wspólnicy mogą także podjąć decyzję o obniżeniu kapitału zakładowego celem pokrycia strat. Strata wtedy przeksięgowywana jest z konta „Rozliczenie wyniku finansowego” (Ma) na konto „Kapitał podstawowy” (Wn). Taka decyzja jest jednak obwarowana dodatkowymi wymogami. Po pierwsze, kapitały zakładowe po obniżeniu nadal muszą pozostawać na minimalnym ustawowym poziomie, a więc w wysokości 5 tys. zł dla sp. z o.o., 50 tys. zł dla spółki komandytowo-akcyjnej oraz 100 tys. zł dla spółki akcyjnej.

Po drugie, spółki z o.o. przy obniżeniu kapitału zakładowego zobowiązane są do przeprowadzenia postępowania konwokacyjnego, tj. wezwania wierzycieli do wniesienia sprzeciwu w terminie do trzech miesięcy (w razie sprzeciwu muszą być oni zabezpieczeni bądź zaspokojeni). Procedura ta istotnie wydłuża czas pokrycia straty i może się wiązać z koniecznością faktycznej wcześniejszej spłaty zobowiązań przez jednostkę. Kodeks spółek handlowych zwalnia spółkę akcyjną z obowiązku przeprowadzenia takiego postępowania, więc dla podmiotów działających w tej formie prawnej to rozwiązanie może być bardziej korzystne. Przy rozważaniu decyzji o obniżeniu kapitału celem pokrycia straty należy także zapoznać się z wewnętrznymi regulacjami jednostki.

Ostatnim możliwym rozwiązaniem jest pokrycie straty dopłatami wspólników. Księgowania w momencie podjęcia uchwały o pokryciu straty dokonuje się w korespondencji z kontem pozostałych rozrachunków ze wspólnikami/właścicielami.

## PODSUMOWANIE

Podział zysku lub pokrycie straty w spółkach kapitałowych może przebiegać na wiele różnych sposobów. W artykule oprócz wskazania sposobu ich ewidencji na kontach księgowych wskazaliśmy podstawowe regulacje prawne dotyczące poszczególnych rozwiązań. Naszym zdaniem niezwykle ważne jest, aby zwrócić na nie uwagę już przy rozważaniu dostępnych opcji i poddać bardziej szczegółowej analizie przed podjęciem decyzji.

# Rödl & Partner

Michał Gliński, kierownik projektu [w gliwickim biurze Rödl & Partner.](#)

Aleksandra Żyżyk, kierownik projektu [w gliwickim biurze Rödl & Partner.](#)

## KOMENTARZ EKSPERTA

Magdalena Ludwiczak partner, biegły rewident, kierownik [pozańskiego oddziału Rödl & Partner.](#)

Na przestrzeni ostatnich kilku lat specjaliści z Rödl & Partner mają przyjemność towarzyszyć Państwu w procesie rachunkowego zamknięcia roku. Kolejny rok trwającej pandemii jest dla nas wszystkich okresem wzmożonej pracy, presji, życia w ciągłej zmianie i niepewności, a to z kolei przekłada się na zachowania i reakcje światowych rynków finansowych. W aktualnej sytuacji najmniej wydają się zmieniać jednak przepisy rachunkowe i terminy wyznaczone ustawą o rachunkowości. Po raz kolejny przygotowanie sprawozdania finansowego będzie wyjątkowo trudnym wyzwaniem, z uwagi na konieczność prawidłowego oszacowania i zaprezentowania wpływu pandemii na dane finansowe spółek. W wielu branżach już teraz odchylenia zarówno po stronie przychodów jak i kosztów są tak duże, że trudno mówić o jakiegokolwiek porównywalności danych. Wielu przedsiębiorców boryka się z brakiem surowców, brakiem pracowników i rosnącymi kosztami. Wychodząc naprzeciw wyzwaniom związanym ze sprawnym przejściem przez proces zamknięcia roku obrotowego i rozpoczęciem nowego – przedstawiamy cykl artykułów związanych z finansowym zamknięciem roku. Chcemy wykorzystać nasze doświadczenia w doradztwie w zakresie rachunkowości oraz badania sprawozdań finansowych, by poddać analizie najważniejsze aspekty związane z tym procesem. Celem każdego sprawozdania finansowego jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego. Dlatego też zagadnieniem, które rozpoczyna cykl, jest artykuł na temat rozliczenia wyniku finansowego w księgach rachunkowych. W ramach naszego cyklu pochylimy się również nad innymi istotnymi zagadnieniami. O inwentaryzacji zapasów pisaliśmy już kilkakrotnie, dlatego też tym razem skupimy się na prawidłowej inwentaryzacji środków trwałych. Przybliżymy Państwu jak prawidłowo zaprezentować otrzymane dotacje w sprawozdaniu finansowym? Jak podejść do wartości szacunkowych i jak je poprawnie prezentować? Dlaczego warto zadbać o terminowe i rzetelne przygotowanie potwierżeń sald rozrachunków? Chcemy zaprezentować Państwu również temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które dla wielu jednostek wydaje się tematem trudnym i wymagającym dużo większego zaangażowania. A nasz cykl zakończy artykułem na temat podatku odroczonego, ze szczególnym uwzględnieniem spółek komandytowych. Większość sprawozdań finansowych sporządzana jest w oparciu o założenie kontynuacji działalności w niezmiennym istotnie zakresie. Sporządzając sprawozdanie finansowe za rok 2021 i dokonując oceny zdolności do kontynuacji działalności należy uwzględnić wpływ pandemii na sytuację jednostki. Sprawozdanie z działalności jednostki powinno zawierać również odpowiednie ujawnienia odnoszące się do aktualnej sytuacji. Zagrożenia, czynniki ryzyka i zdarzenia związane z pandemią będą odgrywały w sprawozdaniu finansowym za rok 2021 szczególną rolę, dlatego tak istotną kwestią jest ich wczesne rozpoznanie i oszacowanie. Przy wyborze tematów kierowaliśmy się dwoma celami: po pierwsze chcemy naświetlić czytelnikom najważniejsze zagadnienia związane z zamknięciem roku, tj. istotne zmiany obowiązujących przepisów oraz obowiązki w zakresie sprawozdawczości finansowej, po drugie – zwracamy uwagę na problemy, z jakimi najczęściej spotykają się nasi klienci. Mamy nadzieję, że wiedza, którą Państwu proponujemy, pozwoli dobrze

przygotować się do zamknięcia roku finansowego i uniknąć nieprawidłowości, które rzutować będą na sytuację firmy.