

Zdarzenia po dacie bilansowej – przykład umorzenia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością

Grzegorz Bucior, Karolina Gościński*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie zakresu i sposobu ujmowania zdarzeń gospodarczych, które występują po dniu bilansowym, a mają wpływ na wartości prezentowane w bilansie i w rachunku zysków i strat.

Metodologia badania – Przegląd piśmiennictwa, zogniskowany wywiad grupowy, badanie dokumentów źródłowych.

Wynik – Przedstawiony w artykule przykład sposobu ujęcia w bilansie spółki skutków procedury umorzenia jej udziałów w drodze zmniejszenia kapitału zakładowego za wynagrodzeniem wskazuje na potencjalne problemy z właściwą prezentacją zdarzeń związanych z tą procedurą w sytuacji, gdy zdarzenia te występują po momencie bilansowym.

Słowa kluczowe: zdarzenia po dacie bilansowej, memoriał, współmierność, umorzenie udziałów w spółce

Wprowadzenie

Obowiązkiem spółki kapitałowej¹ jest sporządzenie, zatwierdzenie i opublikowanie sprawozdania finansowego za każdy rok obrotowy. Sprawozdanie finansowe jest zbiorem raportów, w tym:

- bilansu przedsiębiorstwa, będącego statycznym zestawieniem aktywów i pasywów, które prezentowane są według określonej struktury w wartości według stanu na koniec ostatniego dnia roku obrotowego (dzień lub moment bilansowy),
- rachunku zysków i strat, pokazującego wyniki częściowe i wynik ostateczny (przychody i koszty), osiągnięte za dany rok obrotowy.

Bilans oraz rachunek zysków i strat sporządza się na podstawie zapisów operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. Wycena operacji gospodarczych i moment ich ujęcia w księgach rachunkowych są oparte na zasadach, wśród których najistotniejsze znaczenie mają:

* dr Grzegorz Bucior, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania Katedra Rachunkowości, e-mail: grzegorz@bucior.pl; dr Karolina Gościński, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania Katedra Rachunkowości, e-mail: karo_gb@poczta.onet.pl.

¹ Spółki kapitałowe to spółki mające osobowość prawną, których funkcjonowanie reguluje ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (dalej: KSH); zalicza się do nich spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (sp. z o.o.) i spółki akcyjne. W pracy ograniczono się do rozważań na temat sp. z o.o.

- zasada memoriału, polegająca na ujęciu w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym operacji gospodarczych dotyczących danego okresu, niezależnie od związanego z tymi operacjami przepływu środków pieniężnych (Hellin, 2017, s. 76),
- zasada współmierności, nakazująca odnosić do tego samego okresu przychody i koszty ich osiągnięcia,
- zasada ostrożnej wyceny, oznaczająca rozwagę przy stosowaniu subiektywnych ocen potrzebnych do dokonania wyceny składników bilansowych (Hońko, 2008, s. 46–47),
- zasada istotności, według której informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym należy uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań, przy czym nie można uznać poszczególnych zdarzeń za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne zdarzenia o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne (Kuźbińska, 2018, s. 12).

Stosowanie wymienionych zasad rachunkowości ma zapewnić interesariuszy, że prezentowane w sprawozdaniu finansowym informacje są rzetelne, czyli odpowiadają rzeczywistości w momencie jej opisania, to jest:

- na dzień bilansowy w przypadku bilansu,
- za roczny okres – w rachunku zysków i strat.

Wartości wykazane w sprawozdaniu powinny przy tym uwzględniać wszystkie zdarzenia – zarówno korzystne, jak i niekorzystne – które wystąpiły w kolejnym roku obrotowym, lecz wskazują na istnienie określonego stanu już na dzień sprawozdawczy lub powodują, że założenie kontynuowania działalności nie jest uzasadnione (Piotrowska, 2007; Kumor, 2012, s. 60). Ujęcie zdarzeń po dacie bilansu pozwala określić stan faktyczny na dzień sprawozdawczy i wynika wprost z zasad wiernego i rzetelnego obrazu oraz kompletności (Tkacz-Wolny, 2016). Kluczowe znaczenie dla ewentualnych korekt ma przy tym moment uzyskania informacji o zdarzeniu oraz jego istotność dla odbiorców sprawozdania.

Celem artykułu jest przedstawienie zakresu i sposobu ujmowania zdarzeń gospodarczych, które występują po dniu bilansowym, a wywierają wpływ na wartości prezentowane w bilansie oraz rachunku zysków i strat. Autorzy odnieśli się w artykule do szczególnego zdarzenia występującego w działalności spółek kapitałowych, jakim jest umorzenie kapitału zakładowego. Metodami badawczymi zastosowanymi w pracy są: przegląd literatury przedmiotu, analiza dokumentów źródłowych badanego przedsiębiorstwa oraz zogniskowany wywiad grupowy.

1. Zdarzenia po dacie bilansowej w prawie bilansowym

Uregulowania krajowe (ustawa o rachunkowości, KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”) i międzynarodowe (MSR 10 „Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego”), dotyczące zdarzeń po dacie bilansu, są zbieżne. Różnica dotyczy głównie

ram czasowych, szerzej określonych w ustawie o rachunkowości i w KSR nr 7 niż w MSR 10. Zgodnie z polskim prawem bilansowym (Ustawa, 1994, art. 54; KSR nr 7, pkt 6.1) do zdarzenia po dniu bilansowym należą wszystkie dotyczące jednostki zdarzenia, które wystąpiły w okresie od dnia bilansowego do momentu zatwierdzenia sprawozdania finansowego przez uprawniony organ. MSR 10 (par. 3) mówi natomiast o dacie akceptacji sprawozdania przez kierownictwo jednostki do udostępnienia, a więc zwykle dacie wcześniejszej niż ostateczne zatwierdzenie przez akcjonariuszy/udziałowców. Standard ten wskazuje dodatkowo, że dotyczy to także zdarzeń, które wystąpiły po publicznym ogłoszeniu wybranych informacji finansowych, na przykład o wyniku finansowym. Datą graniczną według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) jest publikacja sprawozdania finansowego. Zdarzenia ujmowane po tym terminie są klasyfikowane jako korekta błędów zgodnie z MSR 8 (Gierusz, 2017, s. 246). Innymi istotnymi – z punktu widzenia zdarzeń po dacie bilansu – różnicami są:

- odmienne podejście do możliwości korekty już zatwierdzonego sprawozdania finansowego – MSR 10 nie zakazuje takich korekt, zaś ustawa czyni to wprost (Hołda, 2013, s. 275),
- konieczność ujawnienia, w myśl przepisów międzynarodowych, informacji o prawie właścicieli do wprowadzenia korekt w już zatwierdzonym do udostępnienia sprawozdaniu (MSR 10, par. 17) – regulacje krajowe nie odnoszą się do tej kwestii.

Biorąc pod uwagę wpływ na sprawozdanie finansowe, zdarzenia występujące po dniu bilansowym można podzielić na:

- dostarczające dowodów o warunkach, jakie istniały na koniec okresu sprawozdawczego,
- wskazujące na stan zaistniały po zakończeniu okresu sprawozdawczego.

Zdarzenia dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy wymagają ujęcia w sprawozdaniu finansowym lub korekty już sporządzonego raportu. Można je podzielić na dwie grupy:

- informacje wpływające na ujmowane w sprawozdaniu wartości liczbowe; powodują konieczność jednoczesnego dokonania odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku, którego to sprawozdanie dotyczy,
- informacje wpływające na ujawnienia w sprawozdaniu, lecz nieoddziałujące na wykazane w nim wartości liczbowe; wymagają aktualizacji ujawnień dotyczących tych uwarunkowań w informacji dodatkowej; przykładem jest uzyskanie przez jednostkę dowodów na istnienie na dzień bilansowy zobowiązania warunkowego (Bonham i in., 2003, s. 206).

Zdarzenia, które wskazują na stan zaistniały po dniu sprawozdawczym, nie powodują konieczności ich ujęcia liczbowego w sprawozdaniu finansowym. Jeśli jednak są istotne, należy je ujawnić w dodatkowych informacjach do sprawozdania finansowego, wskazując ich charakter, a jeśli to możliwe, także przewidywane skutki finansowe. Jednostka, której roczny raport podlega badaniu przez biegłego rewidenta, zobowiązana jest poinformować audytora zewnętrznego o wszystkich zdarzeniach po dniu bilansowym istotnie wpływających na badane sprawozdanie finansowe, także w sytuacji, gdy przedstawił on już sprawozdanie

z badania. Szczegółowy sposób księgowego rozliczenia oraz ujawnienia w raporcie finansowym zdarzeń po dacie sprawozdania zależy przy tym od momentu uzyskania informacji oraz istotności ich wpływu na obraz sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki za rok obrotowy (Michalak, 2017, s. 149; Świdarska, Karwowski, 2016, s. 598–599).

Następstwem niektórych zdarzeń po dniu bilansowym może być sytuacja, w której kontynuacja działalności nie jest zasadna. Przesłankami zagrożenia dla kontynuacji działalności mogą być: brak płynności, wypowiedzenie umów kredytowych, odejście kluczowego personelu kierowniczego, utrata podstawowego rynku czy kluczowego dostawcy (Kumor, 2016, s. 452). Jeśli w wyniku tych zdarzeń po dniu bilansowym, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego, kierownictwo jednostki podjęło decyzję o likwidacji podmiotu lub zaprzestaniu prowadzenia działalności handlowej, niezbędna jest fundamentalna zmiana zasad stanowiących podstawę sporządzenia raportu rocznego, a nie tylko wprowadzenie korekt kwot ujętych pierwotnie (MSR 10, par. 15). W takiej sytuacji sprawozdanie finansowe powinno określać bieżącą wartość majątku oraz wysokość zobowiązań i rezerw, w tym także wynikających z zaniechania działalności (Głębocka, 2016, s. 74).

2. Umorzenie kapitału zakładowego w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością – aspekt prawny i księgowy

Konstrukcja spółek z o.o. zakłada podział kapitału zakładowego na udziały przynależne wspólnikom. Tak dzielony kapitał zakładowy spełnia cztery funkcje:

- prawną, która polega na tym, że kapitał jest warunkiem uczestnictwa w spółce, ponieważ stanowi określoną wielkość odpowiadającą sumie nominalnej wartości udziałów przyznawanych wszystkim wspólnikom w zamian za wkłady (Mróz, 2002, s. 20),
- gospodarczą (ekonomiczną lub kapitałową), oznaczającą, że kapitał zakładowy jest podstawowym elementem konstrukcyjnym spółki z o.o., będącej wyodrębnionym zespołem majątkowym służącym realizacji funkcji gospodarczych, związanych przede wszystkim z prowadzeniem działalności gospodarczej (Nowakowska, 2011, s. 123),
- ewidencyjną, związaną z obowiązkami z obszaru rachunkowości – kapitał zakładowy to zapis księgowy po stronie pasywów, któremu po stronie aktywów odpowiadają składniki majątkowe powstałe z wkładów wspólników,
- gwarancyjną, związaną z koniecznością posiadania przez spółkę zasobów o równowartości co najmniej na poziomie kapitału zakładowego; tym samym kapitał zakładowy można traktować jako fundusz potencjalnego zaspokojenia wierzycieli (Kidyba, 2017, s. 17).

Waga funkcji kapitału zakładowego powoduje, że zmiany zarówno jego wartości, jak i sposobu podziału na udziały objęte są ograniczeniami. W szczególności dotyczy to zmniejszania, wynikającego z umorzenia udziałów, kapitału zakładowego.

KSH nie definiuje pojęcia umorzenia, a jego regulacje odnoszą się do warunków, trybu oraz sposobu, w jaki może nastąpić umorzenie udziałów (Bieniak i in., 2017, s. 498). Przepisy rozróżniają trzy rodzaje umorzenia:

- dobrowolne – za zgodą udziałowca,
- przymusowe – bez zgody udziałowca, na podstawie uchwały wspólników, zgodnie z przesłankami i trybem określonym w umowie spółki,
- automatyczne (warunkowe), które zachodzi bez powzięcia uchwały zgromadzenia wspólników w razie ziszczenia się zdarzeń określonych w umowie spółki.

Przepisy dotyczące umorzenia udziałów w sp. z o.o. stanowią, że:

- udział może być umorzony jedynie po wpisie spółki do rejestru i tylko w przypadku, gdy umowa spółki tak stanowi,
- umorzenie udziału wymaga uchwały zgromadzenia wspólników, która powinna określać w szczególności prawną podstawę umorzenia, wysokość wynagrodzenia przysługującego wspólnikowi za umorzony udział, a w przypadku przymusowego umorzenia powinna zawierać również uzasadnienie,
- w razie przymusowego umorzenia wynagrodzenie nie może być niższe od wartości przypadających na udział aktywów netto, wykazanych w sprawozdaniu finansowym za ostatni rok obrotowy, po ich pomniejszeniu o kwotę przeznaczoną do podziału między wspólników,
- umorzenie udziału może nastąpić bez wynagrodzenia jedynie za zgodą wspólnika.

Zasadą jest, że umorzenie udziałów wiąże się z koniecznością obniżenia kapitału zakładowego. Spółka jednak nie będzie miała niższego kapitału zakładowego, jeśli umorzenie udziałów nastąpi z zysku. Pozwala to na uniknięcie szczególnej procedury związanej z tzw. postępowaniem konwokacyjnym, które polega na ogłoszeniu przez spółkę informacji o uchwalonym obniżeniu kapitału zakładowego wraz z wezwaniem wierzycieli spółki do wniesienia sprzeciwów w stosunku do zamiaru dokonania takiego obniżenia. Wierzyciele mogą sprzeciwić się obniżeniu kapitału w ciągu trzech miesięcy, co spowoduje konieczność ich zaspokojenia. Celem tego postępowania jest ochrona interesów wierzycieli spółki, a w przypadku, gdy spółka umarza udziały z jednoczesnym obniżeniem kapitału, umorzenie konstytuuje się dopiero z chwilą obniżenia kapitału zakładowego. Oznacza to, że z prawnego punktu widzenia umorzenie udziałów zachodzi z chwilą wydania na wniosek spółki postanowienia sądu o wpisaniu obniżonego kapitału do rejestru.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (Ustawa, 1994, art. 36a ust. 2 i 3) udziały nabyte od wspólnika w celu ich umorzenia zalicza się do aktywów krótkoterminowych. W przypadku umorzenia udziałów własnych, w drodze obniżenia kapitału zakładowego, dodatnią różnicę między ich wartością nominalną a ceną nabycia przenosi się na kapitał zapasowy. Ujemną różnicę należy ująć jako zmniejszenie kapitału zapasowego, a pozostałą część ujemnej różnicy, przewyższającą kapitał zapasowy, jako stratę z lat ubiegłych i opisać w informacji dodatkowej za rok, w którym nastąpiło obniżenie kapitału zakładowego.

Wycenę i ewidencję operacji gospodarczych związanych w procedurą umorzenia udziałów przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Ujęcie operacji związanych z umorzeniem udziałów w spółce z o.o. w jej księdze głównej

Opis operacji/dokumentu	Poziom wyceny	Dekretacja w księdze głównej
Nabycie udziałów własnych / umowa sprzedaży	cena nabycia	Wn 140, Ma 260
Uregulowanie zapłaty na rzecz wspólnika / WB	wartość nominalna przelewu	Wn 260, Ma 131
Umorzenie udziałów/postanowienie sądu	wartość nominalna udziałów	Wn 803, Ma 140
Różnica między ceną nabycia a wartością nominalną udziałów własnych / PK	nadwyżka wartości nominalnej	Wn 140, Ma 804
Różnica między ceną nabycia a wartością nominalną udziałów własnych / PK	nadwyżka ceny nabycia – do wysokości kapitału zapasowego	Wn 804, Ma 140
Różnica między ceną nabycia a wartością nominalną udziałów własnych / PK	nadwyżka ceny nabycia – różnica przewyższająca kapitał zapasowy	Wn 820, Ma 140
Umorzenie udziałów własnych z zysku / uchwała Zgromadzenia Wspólników	wartość nominalna udziałów	Wn konto 820, Ma 140

Źródło: opracowanie własne na podstawie Gierusz, Koleśnik (2018), s. 101–120; Kowalska, Mentel-Wyrzychowska, Siwkowska (2012), s. 12.

Przepisy ustawy o rachunkowości nakazują prezentować saldo konta 140 w odrębnej grupie aktywów – D. Udziały/akcje własne. Jednostki mikro nie wyodrębniają tej kategorii w bilansie, ale są zobowiązane do podania wartości udziałów własnych w informacjach dodatkowych i uzupełniających do bilansu.

3. Umorzenie kapitału zakładowego jako zdarzenie po dacie bilansowej – badanie w spółce z o.o.

Badaniem objęto dokumenty źródłowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, której charakterystykę zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Charakterystyka badanej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością

Pozycja	2015	2016
1	2	3
Przychody netto ze sprzedaży (tys. zł)	3759	4039
Zysk netto (tys. zł)	285	387
Suma bilansowa (tys. zł)	1355	1486
Średnioroczne zatrudnienie (osoby)	24	27
Kapitał zakładowy (tys. zł)	750	bz.

1	2	3
Struktura kapitału zakładowego	1500 udziałów dla jedyne go wspólnika, osoby prawnej	bz.
Kapitał własny (tys. zł)	1035	1 137
Organy	jednoosobowy zarząd, rada nadzorcza, zgromadzenie wspólników	bz.
Podstawowy przedmiot działalności	PKD 55.10.Z – Hotele i podobne obiekty zakwaterowania	bz.

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów źródłowych spółki.

Wywiad grupowy przeprowadzono w dniach 18–19 lutego 2018 roku. Udział w nim wzięli: członek zarządu spółki, główna księgowa oraz pełnomocnik jedyne go wspólnika. Podstawowe informacje uzyskane w trakcie wywiadu dotyczące badanej materii zawarto w tabeli 3.

Tabela 3

Informacje uzyskane w trakcie zogniskowanego wywiadu grupowego

Treść	Źródło*
Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na prowadzeniu hotelu i restauracji w wynajmowanym budynku na podstawie umowy najmu, która wygasa w 2018 r. i nie będzie przedłużona	CZ
Ponieważ umowa najmu budynku hotelu kończy się w 2018 r., jedyny wspólnik zamierza zakończyć działalność operacyjną spółki i wycofać wkład właścicielski	W
Z różnych metod wycofania wkładu właścicielskiego wybrano procedurę umorzenia udziałów za wynagrodzeniem jako najbardziej korzystną podatkowo i względnie prostą proceduralnie	CRN, GK
W lipcu 2017 r. podjęto uchwałę o umorzeniu udziałów za wynagrodzeniem na poziomie wartości nominalnej, tj. w kwocie 745 000 zł. Iloraz aktywów netto i ilości udziałów na dzień podjęcia uchwały stanowił ok. 150% wartości nominalnej udziału wg stanu na koniec 2016 r.	W, GK
W sierpniu 2017 r. zawarto umowę sprzedaży udziałów między wspólnikiem spółki a spółką, w której cena sprzedaży została określona na poziomie wartości nominalnej	CZ
W konsekwencji uchwały o umorzeniu udziałów rozpoczęto procedurę, w ramach której: – opublikowano treść uchwały w MSiG i wezwano wierzycieli do wyrażenia ewentualnego sprzeciwu, – złożono wniosek do sądu rejestrowego o zmianę wpisu w KRS w przedmiocie obniżonego kapitału zakładowego	CZ
W listopadzie 2017 r. sąd zwrócił wniosek o zmianę wpisu w KRS za względu na błąd formalny, polegający na braku załączenia do wniosku formularza zmiany przedmiotu działalności spółki. Wniosek po uzupełnieniu został złożony ponownie	CZ, GK
Po przeprowadzeniu procedury konwokacyjnej, w grudniu 2017 r. wypłacono wspólnikowi wynagrodzenie należne za umorzone udziały	CZ, W
W styczniu 2018 r. sąd wydał postanowienie o wpisie w KRS zmniejszającym kapitał zakładowy spółki do kwoty 5000 zł	CZ
Spółka miała wątpliwości, czy i jak należy ujawnić w sprawozdaniu zmniejszenie kapitału zakładowego związanego z umorzonymi udziałami	GK

* CZ – członek zarządu; GK – główna księgowa; W – wspólnik; CRN – członek Rady Nadzorczej.

Źródło: opracowanie własne.

Analiza dotyczyła dokumentów związanych z procesem umorzenia udziałów w spółce. Sam proces umorzenia udziałów – opisany w tabeli 3 – ma odzwierciedlenie w przeanalizowanej dokumentacji. Listę dokumentów objętych badaniem, wraz z ewentualną wyceną oraz opisem sposobu ujęcia w księgach, przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4

Dokumenty objęte badaniem

Symbol dokumentu	Opis dokumentu	Okres	Wycena, ujęcie w księdze głównej
D1	uchwały Zgromadzenia Wspólników o umorzeniu udziałów za wynagrodzeniem, obniżeniu kapitału i zmianie umowy spółki w tym zakresie	lipiec 2017	
D2	umowa sprzedaży udziałów za cenę stanowiącą wynagrodzenie określone w D1 – sprzedający wspólnik, kupująca spółka	lipiec 2017	cena sprzedaży udziałów; Wn 140, Ma 260
D3	wniosek do MSiG o publikację wezwania do wierzycieli	lipiec 2017	
D4	wniosek do sądu rejestrowego o zmianę wpisu w rubryce 7 „Dane wspólników” oraz rubryce 8 „Kapitał spółki”	lipiec 2017	
D5	MSiG z treścią ogłoszenia, zgodnie z wnioskiem D3	lipiec 2017	
D6	zarządzenie sądu rejestrowego o zwrocie wniosku D4	listopad 2017	
D7	ponowny uzupełniony wniosek do sądu rejestrowego	listopad 2017	
D8	wyciąg bankowy – transfer pieniędzy za cenę udziałów zgodnie z D2 na rachunek bankowy wspólnika	grudzień 2017	wartość przelewu; Wn 260, Ma 131
D9	postanowienie o wpisie zgodnie z wnioskami D4 i D7	styczeń 2018	wartość nominalna umorzonych udziałów; Wn 803, Ma 140
D10	bilans pro forma na dzień 31.12.2017		

Źródło: opracowanie własne.

Analiza dokumentów źródłowych stwarza podstawę do sformułowania następujących wniosków:

1. Wynagrodzenie za umarzone udziały zostało określone w dokumentach D1 i D2 na poziomie ich wartości nominalnej, czyli poniżej ich wartości ustalonej w proporcji do wartości aktywów netto, co było działaniem dopuszczalnym, ponieważ KSH nakazuje wypłatę wynagrodzeń w wysokości co najmniej wartości aktywów netto przypadających na udział jedynie w wypadku umorzenia przymusowego.
2. Spółka prawidłowo przeprowadziła konwokację zanim nastąpiła wypłata wynagrodzenia za umorzone udziały.

3. Spółka w uproszczony sposób, choć prowadzący do odpowiednich skutków, wyceniła i ujęła w księdze głównej dokumenty D2, D8, D9.
4. Powodem zwrotu wniosku z sądu rejestrowego (D6) było nieuwzględnienie obowiązku załączenia formularza zmiany opisu przedmiotu działalności spółki – zgodnie z dokonaną w 2015 roku nowelizacją przepisów ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, spółki powinny skorygować wpis w rejestrze w rubryce 1 „Przedmiot działalności” przy okazji pierwszego wniosku składanego do sądu rejestrowego; taki błąd nie dyskwalifikuje wniosku, umożliwiając wnioskodawcy uzupełnienie braków i ponowne wniesienie wniosku w ciągu 7 dni od otrzymania zarządzenia; spółka z tej możliwości skutecznie skorzystała.
5. W bilansie pro forma (przed formalnym sporządzeniem) ujęto zapis dokumentu D9, czyli w pozycji A.I bilansu ujęto kapitał zakładowy w wartości już po jego obniżeniu, tj. w kwocie 5000 zł.

W analizie prawidłowości ujęcia postanowienia o zmianie wpisu w przedmiocie niższego kapitału zakładowego kluczowe znaczenie ma rozstrzygnięcie dylematu co do prymatu podejścia formalnego nad podejściem osadzonym na ekonomicznym znaczeniu procedury umorzenia udziałów. Legalistyczne podejście nakazywałoby wstrzymanie się z ujawnieniem zmniejszenia kapitału zakładowego w bilansie do momentu wydania postanowienia sądowego w tej kwestii. Jednakże za przyjęciem drugiego wariantu – ujawnienie niższego kapitału mimo przyszlórocznej daty postanowienia – przemawiają istotne argumenty, takie jak:

- w wymiarze majątkowym umorzenie udziałów dokonało się wraz z przelewem wynagrodzenia wspólnikowi,
- zwłoka w wydaniu postanowienia przez sąd wynikała z braków formalnych, a nie z przesłanek merytorycznych,
- wraz z transferem środków do wspólnika fundusz gwarancyjny został faktycznie uszczuplony o wartość umorzonych udziałów i tym samym prezentacja kapitału zakładowego w dotychczasowej wysokości wprowadzałaby interesariuszy w błąd.

Uwagi końcowe

Przedstawiony w artykule przykład ujęcia w bilansie spółki skutków procedury umorzenia jej udziałów w drodze zmniejszenia kapitału zakładowego za wynagrodzeniem wskazuje na potencjalne problemy z właściwą prezentacją zdarzeń związanych z tą procedurą w sytuacji, jeśli zdarzenia te występują po momencie bilansowym. Badanie dotyczyło szczególnej procedury prawno-ekonomicznej, przeprowadzonej w celowo dobranym podmiocie. Jednak podobne problemy mogą być udziałem większej liczby operacji występujących w szerokim zbiorze podmiotów – przedsiębiorstwa mogą mieć na przykład trudności z właściwą oceną wpływu występujących po dacie bilansowej zdarzeń związanych z roszczeniami dochodzonymi w procesach sądowych czy arbitrażowych. Wydaje się zatem zasadne przeprowadzenie w opisywanym obszarze dalszych, szerszych badań, co mogłoby – na przykład – pomóc

we wskazaniu kierunku pożądanych zmian w przepisach regulujących kwestię zdarzeń zachodzących po dacie bilansowej.

Literatura

- Bieniak, J., Bieniak, M., Nita-Jagielski, G., Oplustil, K., Pabis, R., Rachwał, A., Spyra, M., Suliński, G., Tofel, M., Zawłocki, R. (2017). *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Bonham, M., Curtis, M., Davies, M., Dekker, P., Denton, T., Moore, R., Richards, H., Wilkinson-Riddle, G., Wilson, A. (2003). *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*. T. 9: *Pozostałe zagadnienia sprawozdawczości finansowej*. Warszawa: LexisNexis, Ernst & Young.
- Gierusz, M. (2017). Międzynarodowy Standard Rachunkowości 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” (MSR 8). W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w teorii i praktyce*, red. J. Gierusz, M. Gierusz (s. 235–254). Gdańsk: ODDK.
- Gierusz, J., Koleśnik, K. (2018). *Plan kont z komentarzem*. Gdańsk: ODDK.
- Głębocka, M. (2016). Przesłanki braku kontynuacji działalności a sprawozdawczość finansowa jednostki – wybrane problemy. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 287, 68–76.
- Gos, W. (2013). Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle regulacji bilansowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 61, 19–32.
- Hellin, A. (2017). *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Hołda, A. (2013). *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*. Warszawa: C.H. Beck.
- Hońko, S. (2008). *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Kidyba, A. (2017). *Kodeks spółek handlowych*. T. 1. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kiziukiewicz, T. (2017). *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kostyk-Siekierska, K. (2015). Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388, 263–375.
- Kowalska, E., Mentel-Wyrzychowska, E., Siwkowska, B. (2012). Umorzenie udziałów w spółce z o.o. *Gazeta Podatkowa*, 89 (921), 8–9.
- KSR nr 7. Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.
- Kumor, I. (2016). Identyfikacja i klasyfikacja zjawisk zagrażających kontynuacji działalności i ich ujęcie sprawozdawcze. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2 (80/2), 449–456.
- Kuzbińska, M. (2018). Zdarzenia po dacie bilansu (cz. 1). *Gazeta Podatkowa*, 23, 9–10.
- Michalak, M. (2017). Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (MSR 1). W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w teorii i praktyce*, red. J. Gierusz, M. Gierusz (s. 131–201). Gdańsk: ODDK.
- Mról, T., (2002). Przedmiot wkładu a funkcje kapitału zakładowego. *Monitor Prawniczy*, 5, 12.
- Nowakowska, A. (2011). Funkcja informacyjna kapitału zakładowego spółki z o.o. w świetle projektowanej nowelizacji. *Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management*, 49, 122–133.
- Piotrowska, B. (2007). Zdarzenia po dacie bilansu. *Doradca Podatnika*, 23–24, 14–15.
- Świderska, G.K., Karwowski, M. (2016). Zdarzenia warunkowe, zdarzenia po dniu bilansowym, błędy, zmiany zasad (polityki) rachunkowości, zmiany szacunków. W: *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, red. G.K. Świderska, W. Więclaw (s. 587–614). Warszawa: Difin.
- Tkocz-Wolny, K. (2016). Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jako forma prezentacji informacji ekonomicznej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 287, 111–122.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2018, poz. 395.

POST-BALANCE SHEET EVENTS – AN EXAMPLE OF THE REDEMPTION OF SHARES IN LIMITED COMPANY

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is to present the scope and method of accounting for economic events that occur after the balance sheet date and have an impact on the values presented in the balance sheet and profit and loss account.

Design/methodology/approach – Critical analysis of the literature review, focused group interview, the study of source documents.

Findings – The example presented in the article how to include in the balance of the company the effects of the redemption procedure for its shares by reducing the share capital for remuneration indicates potential problems with the proper presentation of events related to this procedure in a situation where these events occur after the balance sheet date.

Keywords: post-balance sheet events, accrual principle, matching principle, redemption of shares

Cytowanie

Bucior, G., Gościński, K. (2018). Zdarzenia po dacie bilansowej – przykład umorzenia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (94/1), 11–21. DOI: 10.18276/frfu.2018.94/1-01.

