



Interpretace Národní účetní rady

I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Popis problému

1. Vedle výnosů a nákladů, jejichž přehled je prezentován ve výkazu zisku a ztráty, existuje řada transakcí, které významně mění vlastní kapitál („VK“) a finanční situaci účetní jednotky. Tyto transakce jsou prezentovány v přehledu o změnách vlastního kapitálu, který však není účetními předpisy pro podnikatele blíže upraven.
2. Otázkou tedy je:
 - a) jak by měla vypadat struktura přehledu a
 - b) jak podrobné informace by se měly v přehledu uvádět.

Řešení

3. Přehled o změnách vlastního kapitálu (dále jen „přehled“) se sestavuje v tabelární formě, přičemž sloupce představují jednotlivé části vlastního kapitálu a v řádcích se uvádí transakce měnící výši a/nebo strukturu vlastního kapitálu (dále jen „transakce“).

Sloupce

4. V přehledu se vlastní kapitál člení na stejné části v rozvaze, přičemž:
 - a) části vlastního kapitálu v nulové výši se mezi sloupci neuvádí,
 - b) nevýznamné části VK či jednu významnou a ostatní nevýznamné části VK, jejichž kód řádku v rozvaze začíná stejným písmenem, lze kumulovat do jednoho sloupce.
 - c) výsledek hospodaření minulých let vč. jiného výsledku hospodaření minulých let lze agregovat s výsledkem hospodaření běžného období včetně vyplacených záloh na podíly na zisku; takto agregovaný údaj lze např. označit za „kumulované výsledky hospodaření minulých let“.
5. V posledním sloupci přehledu se uvádí celkový dopad transakcí uvedených v daném řádku na vlastní kapitál.

Řádky

6. Transakce, které jsou uváděny v řádcích přehledu, lze agregovat tehdy, když se jedná o transakce stejného charakteru. Pokud jsou složky takto agregovaného údaje významné, v příloze se uvede jejich rozpis. Transakce, které mění pouze strukturu (nikoli výši) vlastního kapitálu, přičemž dotčené části vlastního kapitálu jsou agregovány ve stejném sloupci (viz odst. 4), se v přehledu neuvádějí (např. převod výsledku hospodaření běžného účetního období do nerozděleného zisku minulých let, je-li zvolena možnost agregace výsledků hospodaření minulých let).
7. Mimo zisku běžného období, který se v přehledu uvádí vždy ve výši po zdanění, se transakce uvádějí neupravené o příslušný daňový efekt. Daňový efekt těchto transakcí se vykazuje agregovaně na zvláštním řádku. Alternativně lze daňové efekty transakcí ve vlastním kapitálu agregovat s transakcemi, které jsou jejich příčinou. V takovém případě se v příloze u dotčených transakcí uvede jejich výše před zachycením daňového efektu, daňový efekt a jejich rozdíl.
8. V přehledu se uvádí transakce za běžné období a za tolik srovnávacích období, jako u ostatních výkazů uvedených v účetní závěrce. U nejstaršího srovnávacího období se v jednotlivých sloupcích přehledu uvádí i počáteční zůstatky.
9. Transakce uváděné v přehledu se v daném účetním období rozdělí na dvě části: (a) kapitálové transakce s vlastníky (b) ostatní transakce. Za kapitálové transakce s vlastníky se považují pouze transakce uskutečněné mezi účetní jednotkou a jejími vlastníky, které jsou kapitálového charakteru, např. zvýšení a snížení základního kapitálu nebo distribuce podílů na zisku. Toto členění může být nahrazeno dostatečným popisem transakcí se spřízněnými stranami v příloze.

Chyby a změny metod

10. V přehledu údaje za srovnávací období obsahují zásadně částky, které byly uvedeny v původních (minulých) účetních výkazech, tj. nikoli opravené o opravy chyb a změny metod. Opravy chyb a změny metod se uvedou jako samostatné transakce; první účtování i odložené daně se považuje za změnu metody.
11. Pokud opravy chyb a změny metod mění i počáteční zůstatky nejstaršího uváděného srovnávacího období, je potřeba uvést, jak tyto počáteční zůstatky vypadaly původně, před opravou, jak byly opraveny a jaká je jejich výše po opravě.

Přeměny obchodních společností a družstev

12. Pokud se konečné zůstatky pokračující účetní jednotky, která se zúčastnila přeměny, z tohoto důvodu liší od jejích počátečních zůstatků, v přehledu se uvede, o kolik a jak se počáteční zůstatky takto změnilly.
13. Totéž platí i v případě, pokud se v důsledku přeměny analogicky mění počáteční zůstatky nejstaršího uváděného srovnávacího období.
14. Přeměny se v přehledu prezentují odděleně, na rozhraní dvou účetních období. Odstavec č. 9 upravující dělení transakcí na transakce s vlastníky a ostatní transakce se na přeměny nepoužije.

Konsolidovaná ÚZ

15. Konsolidovaná účetní závěrka by měla obsahovat popis transakcí, které změnilly výši menšinových podílů na vlastním kapitálu. Tento popis by měl být obdobou přehledu s tím,

že u menšinových podílů na vlastním kapitálu se neuvádí jejich vnitřní struktura. V tomto popisu se uvedou pouze transakce, které mění celkovou výši menšinových podílů na vlastním kapitálu.

16. Tento popis lze v příloze v účetní závěrce uvést buď odděleně, nebo ho lze připojit k přehledu, a to jako zvláštní sloupec za sloupec „celkem“ dle odst. 5.

Zdůvodnění závěrů

17. Národní účetní rada touto interpretací reaguje na situaci, kdy (a) účetní předpisy neupravují vzhled a strukturu přehledu o změnách vlastního kapitálu a (b) vzhled a struktura těchto přehledů se v praxi výrazně liší.
18. Cílem přehledu je informovat o důvodech změn vlastního kapitálu za účetní období. Z toho důvodu se NÚR přiklonila k verzi přehledu, který obsahuje (obdobně jako výkaz zisku a ztráty) významné transakce resp. kategorie transakcí (řádky přehledu). Ve sloupcích přehledu se analyzují dopady transakcí na jednotlivé složky vlastního kapitálu.
19. Interpretace umožňuje agregaci všech dosažených výsledků hospodaření do jediné položky „kumulovaného výsledku hospodaření“. Důvodem je srozumitelné podání vlivu transakcí na finanční situaci účetní jednotky, a to na úkor jejich často rozmanité právní klasifikace. Toto pojetí tak respektuje, že výplaty podílů na zisku i záloh na podíly na zisku mají de facto stejný efekt na finanční situaci účetní jednotky. Obdobně, výplaty zisku z nerozděleného zisku nebo zisku ve schvalovacím řízení, mají taktéž stejný ekonomický efekt. Tento přístup dále eliminuje vykazování převodů mezi složkami vlastního kapitálu, které nemají žádný dopad na finanční situaci účetní jednotky (např. převod zisku běžného období na zisk ve schvalovacím řízení a dále na zisk minulých let). V neposlední řadě se také zprůhlední dopad oprav chyb a změn metod na finanční situaci účetní jednotky.
20. Interpretace preferuje brutto způsob zohlednění daňových efektů, tj. způsob, kdy z přehledu je zvlášť patrné např. přecenění realizovatelných papírů v důsledku změny jejich reálné hodnoty a zvlášť je uveden daňový efekt přecenění (obvykle vyvolané vznikem odložené daně), protože je to přehlednější a efektivnější, než vykazování transakcí včetně jejich daňových efektů a s rozepsáním daňových efektů v příloze.
21. Transakce s vlastníky se zcela zásadně ekonomicky liší od transakcí s třetími stranami. Z tohoto důvodu interpretace vyžaduje, aby transakce s vlastníky byly v přehledu jako takové jasně označeny.
22. Jednou z užitečných vlastností přehledu je prezentace dopadů oprav chyb a změn metod. Z toho důvodu se údaje v přehledu (na rozdíl např. od výkazu o zisku a ztrátě) neuvádějí rovnou ve své upravené výši.
23. Protože přeměny obchodních společností a družstev přerušují běh účetního období, vykazují se zvlášť jako transakce, které mění počáteční zůstatky účetního období po přeměně.
24. Součástí konsolidované účetní závěrky by měl být i komentář ke změnám menšinových podílů na vlastním kapitálu. Vzhledem k tomu, že české účetní předpisy tyto podíly neoznačují jako součást vlastního kapitálu, ponechává se na úvaze účetních jednotek, zda tyto změny vysvětlí odděleně v příloze, či zda je z důvodu úspornosti či přehlednosti spojí s prezentací změn ve vlastním kapitálu.

Datum schválení: 21. září 2015

Zpracoval:

Ing. Jiří Pelák, Ph.D.

katedra finančního účetnictví a auditingu

Fakulta financí a účetnictví

Vysoká škola ekonomická v Praze

Příloha: Příklad přehledu o změnách vlastního kapitálu

| | Základní kapitál | Vlastní akcie | Ostatní kap. fondy | Oceňovací rozdíly | Oceňovací rozdíly (fúze) | Statutární fondy | Kumulovaný výsledek hospodaření | Celkem | Menšinové podíly na VK |
|---|------------------|---------------|--------------------|-------------------|--------------------------|------------------|---------------------------------|--------|------------------------|
| Počáteční stav 1.1.X1 | XXX | | | XXX | | XXX | XXX | XXX | XXX |
| Oprava chyby A | | | | | | | XXX | XXX | |
| Změna metody | | | | | | | XXX | XXX | |
| Daňové efekty | | | | | | | -XXX | -XXX | |
| Upravený počáteční stav 1.1.X1 | XXX | | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |
| Fúze (rozhodný den 1.1.X1) | XXX | | XXX | XXX | XXX | | XXX | XXX | |
| Daňové efekty | | | | -XXX | -XXX | | | -XXX | |
| Počáteční stav po fúzi 1.1.X1 | XXX | | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |
| <i>Kapitálové transakce s vlastníky</i> | | | | | | | | | |
| Nákup vlastních akcií | | -XXX | | | | | | -XXX | |
| <i>Ostatní transakce</i> | | | | | | | | | |
| VH za rok X1 | | | | | | | XXX | XXX | XXX |
| Změna metody | | | | | | | XXX | XXX | |
| Oprava chyby B | | | | | | | XXX | XXX | |
| Zhodnocení cenných papírů | | | | XXX | | | | XXX | |
| Daňové efekty | | | | -XXX | | | | -XXX | |
| Konečný stav 31.12.X1 | XXX | -XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |
| Odštěpení (rozhodný den 1.1.X2) | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | | XXX | XXX | |
| Daňové efekty | | | | -XXX | -XXX | | | -XXX | |
| Počáteční stav po fúzi 1.1.X2 | XXX | 0 | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |
| <i>Kapitálové transakce s vlastníky</i> | | | | | | | | | |
| Navýšení základního kapitálu | XXX | | | | | | | XXX | |
| Rozdělení zisku – příděl do fondu | | | | | | XXX | -XXX | 0 | |
| Rozdělení zisku – výplata | | | | | | | -XXX | -XXX | -XXX |
| Záloha na podíl na zisku | | | | | | | -XXX | -XXX | |
| <i>Ostatní transakce</i> | | | | | | | | | |
| Zhodnocení cenných papírů | | | | XXX | | | | XXX | |
| Znehodnocení cenných papírů | | | | -XXX | | | | -XXX | |
| Prodej přec. cenných papírů | | | | -XXX | | | | -XXX | |
| VH za rok X2 | | | | | | | XXX | XXX | XXX |
| Daňové efekty | | | | -XXX | | | | -XXX | |
| Konečný stav 31.12.X2 | XXX | 0 | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX | XXX |

Komentář k příkladu:

- Příklad je pouze ilustrací toho, jak přehled může v konkrétním případě vypadat, nejedná se o vzorový formulář. Pro přehled o změnách vlastního kapitálu je typické, že jeho řádky i sloupce se mění v závislosti na konkrétních uskutečněných transakcích. Podoba přehledu se tak bude lišit mezi účetními jednotkami či mezi jednotlivými účetními závěrkami téže účetní jednotky.
- Při prezentaci transakcí, které mění výši oceňovacích rozdílů, nebylo využito možnosti tyto transakce agregovat (viz odst. 6). Proto je odděleně uvedeno zhodnocení, znehodnocení i prodej realizovatelných cenných papírů.
- V příkladu jsou veškeré výsledky minulých let uvedeny kumulovaně, a to z důvodů, které jsou uvedeny v odst. 19 interpretace.
- Daňové efekty jsou vykazovány brutto způsobem (viz odst. 7).
- Ilustrativní přehled obsahuje i přehled o změnách menšinových podílů na vlastním kapitálu (viz odst. 16).
- Popis transakcí, které ovlivnily obsah ilustrativního přehledu:
 - a) Chyba minulých let „A“ vznikla v některém z účetních období před posledním uváděným srovnávacím obdobím.
 - b) Chyba minulých let „B“ vznikla v minulém (v tomto případě srovnávacím) účetním období.
 - c) Došlo k jedné změně metody, která byla uskutečněna k počátku aktuálního účetního období.
 - d) Uskutečnily se dvě přeměny obchodní společnosti, a to s rozhodnými dny 1.1.X1 a 1.1.X2.
 - e) Veškeré uvedené daňové efekty jsou způsobeny odloženou daní.