

I-19 Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení 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 standardů. Postup(y) popsáný(é) v této interpretaci poskytuje(i) 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 Cílem této interpretace je vyjasnit a sjednotit postup účtování ve vztahu k závazkům, které vznikly rozdělením vlastního kapitálu obchodních společností a družstev, tzn. byly zaúčtovány při svém vzniku v souladu s účetními postupy na vrub některé ze složek vlastního kapitálu. Nejedná se tedy o závazky, které byly při svém vzniku účetně zachyceny souvztažným zápisem s výsledkovými účty nebo souvztažně s nárůstem aktiv či úbytkem cizích a ostatních pasív.

Závazky zde uvažované a vzniklé rozdělením vlastního kapitálu jsou např. závazky z titulu přiznaných podílů na zisku a dividend (zde odkazujeme na interpretaci NÚR I-15), závazky vyplývající z vracení příplatků nad rámec základního kapitálu, dále např. závazky z vypořádacích podílů členů družstva (účtované jako snížení vlastního kapitálu - viz ČÚS č.012 – Změny vlastního kapitálu, odst.3.3.2), nebo závazky vyplývající z majetkových podílů oprávněných osob, vzniklé rozdělením vlastního kapitálu podle zvláštního zákona (č.42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech).

2. Předmětem této interpretace je účetní řešení takového závazku, původně vzniklého z rozdělení vlastního kapitálu dané účetní jednotky, u něhož účetní jednotka na základě vlastního právního rozboru dospěje k závěru, že jsou současně naplněny následující podmínky:

- nároky odpovídající tomuto závazku jsou promlčeny,
- s dostatečně vysokou mírou pravděpodobnosti nároky, jež závazek zachycuje, nebudou plněny,
- další evidence tohoto závazku v cizích pasívech by byla v rozporu s požadavkem věrného a pravdivého účetního obrazu.

3. Případné zúčtování tohoto závazku (jeho účetním vyřazením z cizích pasív) nemá vliv na právní stav závazku. Například promlčením určitého nároku dotýčný nárok obvykle nezaniká, dochází pouze k jeho právnímu oslabení. Účetní jednotce, která eviduje ve svých závazcích takové promlčené nároky, však nic nebrání v tom, aby je plnila, případně aby s věřitelem uzavřela dohodu o narovnání závazku (podle § 585 občanského zákoníku). Pokud však na základě smluvního ujednání dojde k právnímu zániku určité části závazku, pak se nejedná se o případ zúčtování závazku, řešený touto interpretací (ale o transakci řešenou v ČÚS č.019 - viz bod 11).

Řešení

4. Závazek vzniklý z rozdělení vlastního kapitálu, o jehož vyřazení bylo účetní jednotkou za výše uvedených podmínek rozhodnuto, bude zúčtován přímo proti vlastnímu kapitálu, a to ve prospěch jeho samostatně určené složky (podle charakteru závazku a podle struktury vlastního kapitálu účetní jednotky).

5. Účetní jednotka vyřazení promlčeného závazku, vzniklého z rozdělení vlastního kapitálu, vykáže v účetní závěrce, kterou předkládá ke schválení nejvyššímu orgánu účetní jednotky (uvede jej v přehledu o změnách vlastního kapitálu a zároveň jej popíše v příloze jako podmíněný závazek).

6. Protože současné právní předpisy umožňují za určitých podmínek vlastní kapitál (resp. jeho část či jednotlivé složky), rozdělit a vyplatit či vypořádat, upozorňujeme účetní jednotky (resp. jejich statutární orgány a také auditory těchto účetních jednotek), na riziko odpovědnosti za potenciální škody, způsobené případným následným plněním z takto navýšeného vlastního kapitálu. Proto pokud by příslušná hodnota, navrácená do vlastního kapitálu, neměla být v souladu s právním pojetím v budoucnu použitelná k přímému rozdělení vlastníkům, je vhodné ji evidovat jako samostatně vymezenou složku vlastního kapitálu (např. u družstva v rámci zajišťovacích fondů).

7. Závazek představující nárok na plnění z vlastního kapitálu se dále eviduje v knize podrozvahových účtů, zůstává tedy evidován v účetnictví. Vyřazením závazku z cizích pasiv jemu odpovídající nárok nezaniká.

8. Pokud by poté, co byl závazek z titulu neuplatněného nároku na plnění z vlastního kapitálu vyřazen z cizích pasiv, mělo dojít k jeho plnění, bude toto plnění účtováno na vrub vlastního kapitálu.

9. Zde uvedený možný postup při účtování promlčených závazků z titulu neuplatněných nároků z rozdělení vlastního kapitálu nelze použít na závazky jiného druhu.

Zdůvodnění závěrů NÚR

10. Vykazování promlčeného závazku, u něhož není předpoklad jeho plnění, nadále v cizích pasivech účetní jednotky způsobuje určité zkreslení účetního obrazu a bezdůvodně zhoršuje ukazatele finanční analýzy. Proto by měl být takový závazek z cizích pasiv vyřazen a dále sledován v knize podrozvahových účtů – touto operací není závazek vyřazen z účetnictví, neboť kniha podrozvahových účtů je podle zákona o účetnictví jednou z účetních knih.

11. České účetní předpisy vyřazení závazku z titulu jeho promlčení neřeší. Pouze v ČÚS č.019 – Náklady a výnosy se uvádí v odst. 4.1.3., že právně zaniklé závazky se vyúčtují ve prospěch příslušného účtu ostatních výnosů. V případě, uvažovaném v této interpretaci, se však nejedná o případ právního zániku závazku a dotyčné ustanovení ČÚS tedy na tento případ nelze vztahovat.

12. Vzhledem k absenci definic pojmů v českých účetních předpisech je v tomto případě nutné vycházet z obecné definice výnosů v účetní teorii, kde jsou tyto chápány jako „hrubé přírůstky ekonomických užitků, které vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků“ (viz též Interpretaci NÚR I-15).

13. Vyřazení závazku, vzniklého z titulu předchozího rozdělení vlastního kapitálu, které není podloženo žádným smluvním ujednáním mezi věřitelem a dlužníkem, by nemělo být účtováno jako výnos, neboť není výsledkem činnosti účetní jednotky a ani nekompensuje dříve vzniklé náklady či navýšení aktiv. Pokud by nebyl tento závazek původně z vlastního kapitálu vyčleněn, zůstala by jeho hodnota součástí vlastního kapitálu účetní jednotky. Proto je přípustné, aby tyto závazky, jež nebudou vypořádány, byly do vlastního kapitálu zpět převedeny.

Datum schválení této interpretace NÚR: 15.11.2010

Zpracovatel interpretace:

Ing.Bohumír Holeček
Komora daňových poradců ČR

Zpracování připomínek k NI-38 z vnějšího připomínkového řízení :

JUDr. Marchal:

Doporučuji zvážit tuto záležitost ohledně promlčení: dle soudní judikatury tam, kde došlo k dohodě o vypořádání majetkových podílů z transformace, se promlčecí lhůta posuzuje dle uzavřené dohody a neplatí obecná lhůta v transformačním zákoně. Domnívám se, že by i tato situace měla být v materiálu nějak zmíněna. V těchto případech totiž mohou existovat i pravomocná soudní rozhodnutí, že žaloba se zamítá z důvodů promlčení ještě před uplynutím promlčecí lhůty v zákoně.

Vypořádání připomínky:

V bodu 2 interpretace je uvedeno, že skutečnost promlčení nároku jako (jednu z podmínek pro zúčtování) vyhodnotí a stanoví účetní jednotka na základě vlastního právního rozboru. Právní vyhodnocení promlčení určitého nároku, který je vyjádřen jako závazek z rozdělení vlastního kapitálu, tedy není předmětem této interpretace – povinnost správně vyhodnotit situaci podle všech právních aspektů je na účetní jednotce.