

I-15 Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku (dále jen dividend)

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) popsany(é) v této interpretaci poskytuje(í) 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. Akciové společnosti přiznávají dividendu na základě valnou hromadou schváleného návrhu na rozdělení disponibilního zisku vytvořeného a zdaněného v předcházejících účetních a zdaňovacích obdobích.
2. Přiznaná dividendu představuje nárok akcionáře vyjádřený v účetnictví jako závazek společnosti vůči akcionářům, který je následně snížen o daň stanovenou na základě zvláštní sazby daně v souladu s § 36 ZDP, s výjimkou dividend osvobozených od daně podle § 19 ZDP.
3. Čistá dividendu je splatná v termínu stanoveném ve stanovách nebo valnou hromadou, nejpozději v termínu uvedeném v § 178 odst. 7 obchodního zákoníku, tj. do tří měsíců ode dne, kdy bylo přijato usnesení valné hromady o rozdělení zisku.
4. Obchodní zákoník v § 178 odst. 8 dále uvádí, že neurčí-li stanovy nebo usnesení valné hromady anebo dohoda s akcionářem jinak, je společnost povinna vyplatit dividendu na své náklady a nebezpečí na adrese akcionáře vedené v seznamu akcionářů ke dni splatnosti dividendy, pokud vydala akcie na jméno, nebo na adrese vedené v evidenci zaknihovaných cenných papírů v části určené pro emitenta k rozhodnému dni, pokud vydala zaknihované akcie na majitele. Pokud společnost vydala listinné akcie na majitele, určí místo výplaty dividendy stanovy nebo rozhodnutí valné hromady, pokud nebylo dohodnuto něco jiného. Nebylo-li místo výplaty určeno, vyplatí společnost dividendu akcionáři v místě sídla společnosti.
5. V řadě případů se stává, že akcionáři si dividendu nevyzvednou (zejména v případech akcionářů z kuponové privatizace), ať již z jakéhokoliv důvodu, přičemž společnosti vykazují v pasivech rozvahy závazky z titulu neuplatněného nároku na výplatu dividend po dlouhou dobu.
6. V této souvislosti vzniká otázka (a) po jakou dobu má účetní jednotka závazek představující nárok akcionáře na výplatu dividend vykazovat v rozvaze, (b) jak zaúčtovat případné vyvedení tohoto závazku z rozvahy.

Řešení

7. Vzhledem k tomu, že se závazek z titulu neuplatněného nároku na výplatu dividend týká obchodních společností, promlčuje se tento závazek po uplynutí obecné čtyřleté promlčecí lhůty dle § 397 Obchodního zákoníku. Podle § 392 obchodního zákoníku začíná promlčecí doba běžet ode dne, kdy měl být nárok splněn, nebo kdy mělo být započato s jeho plněním (doba splatnosti), tj. ode dne, který je uveden výše v odst. 3.
8. Promlčený závazek z titulu neuplatněného nároku na výplatu dividend se vyřadí z rozvahových účtů souvztažně ve prospěch vlastního kapitálu na základě rozhodnutí vedení společnosti.
9. Závazek představující nárok na výplatu dividendy se dále eviduje v knize podrozvahových účtů (tzn., že závazek zůstává v účetnictví). Vyřazením závazku z rozvahových účtů nárok akcionáře na výplatu dividendy nezaniká.
10. Účetní jednotka vyřazení závazku, představující nárok na výplatu dividendy, vykáže v účetní závěrce (ve výkazu o změnách vlastního kapitálu a popíše v příloze), kterou předkládá ke schválení valné hromadě.
11. Pokud by poté, co byl závazek z titulu neuplatněného nároku na výplatu dividend vyřazen z účetnictví, mělo dojít k uplatnění nároku na výplatu dividend původně určeným akcionářům a společnost nenamítne promlčení, účtovala by se tato výplata na vrub vlastního kapitálu.
12. Pokud valná hromada akcionářů rozhodne o výplatě této části vlastního kapitálu všem akcionářům nebo prioritním akcionářům, případně k o použití k jiným účelům (např. k úhradě ztráty), účtují se tyto transakce obvyklým způsobem.
13. Uvedený postup účtování promlčených závazků z titulu neuplatněného nároku na výplatu dividend nelze použít na jiné promlčené závazky.

Zdůvodnění závěrů

14. Závazek z titulu neuplatněného nároku na výplatu dividend by měl být po uplynutí promlčecí lhůty vyřazen z rozvahy, neboť tato lhůta je dostatečně dlouhá pro to, aby se akcionář k výplatě dividend přihlásil. Uplynutím této lhůty je jejich výplata málo pravděpodobná.
15. Vykazování promlčených závazků v rozvaze účetní jednotky bezdůvodně zhoršuje ukazatele finanční analýzy. Proto by měly být z rozvahy tyto závazky vyřazeny a dále sledovány v knize podrozvahových účtů. Evidence závazků na podrozvahových účtech neznamená jejich vyřazení z účetnictví, neboť kniha podrozvahových účtů je podle zákona o účetnictví jednou z účetních knih.
16. České účetní předpisy vyřazení závazku z titulu nevyplacených dividend jmenovitě neřeší. Pouze v ČUS č. 019-Náklady a výnosy se uvádí v odst. 4.1.3., že právně zaniklé závazky se vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů, s určitými výjimkami uváděnými jako příkladný výčet (splnění, splnutí, započtení, dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým, narovnáním).
17. Vzhledem k absenci definic pojmů v českých účetních předpisech je v tomto případě možné vycházet z obecné definice výnosů v účetní teorii, kde jsou 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“.

18. Vyřazení závazku z titulu neplatného nároku na výplatu dividend není výnosem, neboť není výsledkem běžné činnosti účetní jednotky a jeho důsledkem není přírůstek ekonomických užitků (nelze očekávat přínos jako protihodnotu realizovaného výkonu). Závazek vznikl v důsledku rozdělení zisku, který – pokud by nebyl rozdělen – by zůstal jako součást vlastního kapitálu účetní jednotky. Proto je logické, že nevyplacené dividendy by měly být do vlastního kapitálu vráceny jako nerozdělený zisk, odkud byly v rámci rozdělení zisku vyvedeny.
19. Účetní jednotka má povinnost vyřazení závazku z titulu neuplatněného nároku na výplatu dividend zveřejnit v účetní závěrce, kterou schvaluje valná hromada. V její kompetenci je také další použití této části vlastního kapitálu.

Datum schválení této interpretace NÚR: 14.12.2009

Zpracovatel interpretace:

Vysoká škola ekonomická v Praze
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Nám. W. Churchilla 4
130 67 Praha 3 – Žižkov
e-mail: muller@vse.cz

Vypořádání připomínek:

Ing. Jan Zeman:

1) Co dál po převedení promlčených závazků z titulu nevyplacených dividend na zvláštním účtu vlastního kapitálu. Lze použít tyto prostředky třeba v budoucnu ke krytí vzniklé ztráty? Podle mne problém je také v tom, že se jedná o zdaněné prostředky.

2) Obdobný problém může nastat i u s.r.o., kde v minulosti byly na závazky převedeny podíly z důvodu možnosti odpočtu 1/2 sražené daně od daně z příjmů a společnost nemá na vyplacení podílů prostředky. I na tyto podíly se vztahuje podle ustanovení odst. 2 § 123 obchodního zákoníku platí obdobná ustanovení jako na dividendy. Nevyplacené podíly, které jsou na závazcích, jsou problém např. při žádosti o úvěr.

Ing. Lenka Rückerová

Domnívám se, že by měla interpretace obsahovat určení toho, o čem valná hromada má rozhodnout, aby nebylo možné rozhodnutí posoudit jako zrušení výplaty podílu na zisku pro všechny akcionáře. V komentáři prof. Dědiče k obchodnímu zákoníku k ustanovení § 178 je uvedeno:

„Vzniklo-li právo na konkrétní dividendu rozhodnutím valné hromady, může zaniknout jen způsobem stanovenými v občanském a obchodním zákoníku pro zánik závazků. Podle našeho názoru nelze připustit, aby valná hromada rozhodla později o zrušení svého rozhodnutí o dividendě, neboť by šlo o nedovolený zásah do nabytých práv. Zrušením rozhodnutí o dividendě by totiž právána konkrétní dividendu zaniklo.“

Závěr:

- 1) První připomínka byla do interpretace zapracována
- 2) Druhá připomínka byla zapracována zpřesněním formulací, jejichž výsledkem by měla být přesnější vnímání toho, že vyřazením závazku z rozvahy právo na výplatu dividendy nezaniká.