

Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

14.1 Definice vlastního kapitálu

Úpravě vlastního kapitálu není věnován samostatný standard, požadavky IFRS na tuto oblast jsou rozprostřeny napříč několika standardy. Dá se říci, že oproti jiným oblastem je vlastní kapitál upraven ne příliš podrobně a systematicky. Důvodem může být i úzká vazba vlastního kapitálu a jeho struktury na zákony upravující oblast obchodního práva, které jsou v jednotlivých zemích odlišné. Proto IFRS formulují pouze výchozí poměrně stručné požadavky. Jednotlivé pasáže výkladu jsou, stejně jako v celé publikaci, nadešpsány názvem standardu, který danou oblast výkladu zahrnuje (v šedě podbarveném poli), aby čtenář mohl v případě potřeby vyhledat vysvětlovaný text přímo ve standardu.

Koncepční rámec

Definice vlastního kapitálu je uvedena v Koncepčním rámci. Vlastní kapitál je zde definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech závazků.

Vlastní kapitál je tvořen: vklady vlastníků společnosti; kumulovaným ziskem (ztrátou); výše vlastního kapitálu je ovlivňována přeceněním aktiv a závazků, které je zachyceno kapitálově (přecenění ovlivní ostatní výsledek hospodaření – OCI), prostřednictvím fondů z přecenění. Z těchto základních způsobů tvorby vlastního kapitálu plyne i členění vlastního kapitálu.

V Koncepčním rámci je navrženo základní členění vlastního kapitálu pro akciové společnosti:

- kapitál tvořený vklady akcionářů (základní kapitál);
- fondy z kapitálově zachyceného přecenění aktiv a závazků;
- nerozdělený zisk či neuhrazená ztráta;
- (rezervní) fondy představující účelově vyhrazené části nerozděleného zisku.

Struktura vlastního kapitálu vykazovaná podnikem by měla vyjadřovat právní či jiná omezení, která podnik má při rozdělování vlastního kapitálu nebo při jeho jiném použití.

Potřeba strukturovat vlastní kapitál je vázána na konkrétní právní formu podnikání.

V kapitálových společnostech ručí majitelé za závazky podniku omezeně, do výše svých vkladů do podniku, o něž mohou v případě neúspěšného podnikání přijít. Vlastní kapitál je tudíž, z důvodu omezeného ručení za závazky podniku, pro věřitele velice důležitou veličinou a snižování vlastního kapitálu je pro ně negativním jevem. Pro zajištění větší ochrany věřitelů jsou v právních předpisech jednotlivých zemí kladena různá omezení týkající se manipulace s vlastním kapitálem a zejména jeho snižování. Omezení manipulace s vlastním kapitálem se však nemohou týkat celé veličiny vlastního kapitálu, ale pouze jeho některých („chráněných“) součástí. Z tohoto důvodu je zejména u těchto právních forem podnikání vyžadováno hlubší členění vlastního kapitálu, které informuje uživatele účetních informací o tom, jakou

část vlastního kapitálu je například možné použít na výplatu dividend, a naopak se kterými součástmi vlastního kapitálu je omezená dispozice.

Ilustrace č. 24 Členění vlastního kapitálu

Vlastní kapitál lze rozčlenit z hlediska právních omezení dispozice s jednotlivými součástmi vlastního kapitálu následujícím způsobem:

- a) části vlastního kapitálu, které nejsou určeny k výplatě dividend či k rozdělení provedenému jiným způsobem:
 - kapitál tvořený vklady (základní kapitál, případně emisní ážio);
 - části vlastního kapitálu, které vznikají z kapitálového přecenění aktiv (fondy z přecenění);
 - ostatní části vlastního kapitálu, které nejsou tvořeny z kumulovaných zisků (ostatní kapitálové fondy);
 - kumulované výdělků vyhrazené pro určitý účel (fondy tvořené ze zisku – rezervní fond);
- b) část vlastního kapitálu, kterou lze uvolnit k výplatě dividend; ta představuje účelově nerozdělený zisk.

Problém lze ilustrovat na příkladu České republiky. Účetní jednotky by měly v souladu s IFRS zveřejnit odděleně následující strukturu vlastního kapitálu.

- *Základní kapitál* – podmínky zvyšování a zejména (z hlediska rizik věřitele nežádoucího) snižování základního kapitálu jsou upraveny v Obchodním zákoníku, který omezuje kapitálovým společenstvem možnosti manipulace s touto částí vlastního kapitálu.¹¹⁵
- *Kapitálové fondy (emisní ážio, ostatní kapitálové fondy, fondy z přecenění), které nelze použít na výplatu dividend.*
- *Rezervní fond tvořený ze zisku na základě požadavků v Obchodním zákoníku (povinné přiděly ze zisku do rezervního fondu na úhradu ztráty; povinná tvorba rezervního fondu ve výši vlastních akcií – tuto část lze zrušit jedině v případě, kdy účetní jednotka pozbude vlastní akcie, nebo sníží vlastní kapitál).*
- *Fondy tvořené ze zisku na základě stanov (statutární fondy) lze použít jedině k vymezeným účelům, které by měla účetní jednotka zveřejnit. Zrušení těchto fondů (a jejich zpětné uvolnění do nerozděleného zisku) vyžaduje změnu stanov.*
- *Fondy tvořené ze zisku na základě rozhodnutí valné hromady lze rovněž použít pouze k vymezeným účelům, které by měla účetní jednotka zveřejnit. Zrušení těchto fondů může být provedeno na základě rozhodnutí valné hromady.*

Pozn.: Může-li vést čerpání fondu (v souladu s účelem jeho tvorby) ke snížení bilanční sumy, je třeba pečlivě zvážit (v souladu s definicí závazku uvedenou v Koncepčním rámci), zda již v okamžiku rozdělování zisku a rozhodnutí o jeho použití nevzniká podniku spíše závazek než fond vykazovaný v rámci vlastního kapitálu.

U veřejných obchodních společností (jsou označovány též jako partnerské společnosti) či podniků jednotlivců (fyzická osoba), kteří ručí za své závazky neomezeně, není pro věřitele stěžejní informací velikost vlastního kapitálu společnosti, ale celkový majetek majitelů těchto společností, protože za závazky podniku ručí do výše svého majetku, včetně majetku v osobním

¹¹⁵ Je stanovena minimální výše základního kapitálu pro jednotlivé formy kapitálových společností a družstva. Podmínkou snížení základního kapitálu je oznámení tohoto rozhodnutí valné hromady známým věřitelům a dvakrát opakované zveřejnění této skutečnosti s výzvou pro věřitele k přihlášení jejich pohledávek. Věřitelé jsou v tomto případě oprávněni požadovat před provedením snížení základního kapitálu, aby splnění jejich pohledávek bylo odpovídajícím způsobem zajištěno.

vlastnictví. I u těchto společností (i když zde většinou z důvodů neomezeného ručení nejsou stanovena žádná omezení týkající se dispozice s vlastním kapitálem společnosti) je však členění vlastního kapitálu vhodné. Členění kapitálu může poskytnout v tomto případě užitečné informace o původu vlastního kapitálu – například z jaké části vznikl vlastní kapitál vkladem a z jaké části z nerozdělených kumulovaných zisků a posoudit výkonnost podniku z dlouhodobého časového horizontu.

14.2 Zveřejňované informace o vlastním kapitálu

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Na výchozí požadavky Koncepčního rámce navazuje *IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, který vznáší další požadavky na vykazování informací o vlastním kapitálu.

Přímo v rozvaze je třeba minimálně zveřejnit výši základního (emitovaného) kapitálu a vytvářených (rezervních) fondů v souladu s jejich významem pro věřitele a ostatní uživatele účetních informací.

Informace, jejichž zveřejnění účetní jednotka provede podle svého uvážení buď v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům, by měly obsahovat pro jednotlivé části vlastního kapitálu dále uvedené informace týkající se základního kapitálu a (rezervních) fondů.

14.2.1 Základní (akciový) kapitál

Podnik uvede buď přímo v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům pro každou třídu akciového kapitálu (např. kmenové akcie, prioritní akcie):

- počet schválených (autorizovaných) akcií;
- počet akcií vydaných v rozdělení na plně splacené a dosud plně nesplacené;
- nominální hodnotu akcie (nebo skutečnost, že akcie nemají nominální hodnotu);
- porovnání počtu vydaných akcií na začátku a na konci roku;
- pro držitele – akcionáře – práva (například právo na dividendu, právo hlasovat na valné hromadě), preference (například přednostní právo na dividendu) a omezení (například omezení hlasovacího práva na valné hromadě) spojená s danou třídou akcií, včetně omezení v rozdělení dividend a vrácení kapitálu;
- vlastní akcie držené podnikem samým nebo dceřinými společnostmi či přidruženými podniky;
- akcie vyhrazené pro vydání na základě opcí a prodejních smluv, včetně termínů a částek.

Z výše uvedeného výčtu požadovaných informací je patrný základní cíl zveřejnění.

Uživatelé účetních informací je třeba informovat o stávajícím stavu základního kapitálu s odděleným vykázáním dosud nesplacených nominálních hodnot akcií. Nesplacená část vlastních zdrojů dosud nepřinesla podniku potřebný užitek a logicky přináší riziko nedobytnosti pohledávky za nesplacený základní kapitál a tím ohrožuje zájmy věřitelů z hlediska ochrany jejich investic.

Účetní jednotka je rovněž povinna informovat o maximální předpokládané výši základního kapitálu – tato informace je důležitá zejména pro stávající i potenciální akcionáře. Důležité je v tomto smyslu zveřejnění celkového počtu schválených akcií, které lze v souladu se stanovami

účetní jednotky emitovat, a zveřejnění nominální hodnoty akcií vyhrazených pro vydání na základě prodaných opcí a prodejních smluv (včetně časového rozvržení).

Důležitou informací je zveřejnění hodnoty vlastních akcií, které má podnik ve svém držení. Držení vlastních akcií je v rámci jednotlivých zemí regulováno právními předpisy a je spojeno s různými omezeními či povinnostmi. Hodnota vlastních akcií představuje potenciální možné snížení základního kapitálu (vlastní akcie však mohou být i prodány).

IAS 32 – Finanční nástroje: Zveřejňování a vykazování

V oblasti základního kapitálu je třeba dále řešit zejména následující okruhy problémů, které jsou upraveny v rámci IAS 32:

- a) rozlišení kapitálového a dluhového nástroje;
 - b) zobrazení transakčních nákladů;
 - c) zobrazení vlastních akcií.
- a) Účetní jednotka musí rozlišit, zda jsou emitované akcie skutečně **kapitálovým nástrojem** či **zda se jedná o závazek** podniku, případně o složený finanční nástroj. O kapitálový nástroj se nejedná, pokud existuje smluvní závazek emitenta k odkupu emitovaných akcií k určitému (či určitélnému) budoucímu datu. Problematika oddělení kapitálových nástrojů a závazků je podrobněji vyložena v rámci kapitoly věnované finančním nástrojům.
- b) **Transakční náklady**, které vznikají v souvislosti s emisí akcií účetní jednotky, je třeba zachytit jako přímé snížení vlastního kapitálu v čisté výši,¹¹⁶ nesmějí ovlivnit výsledek hospodaření. Pokud podnik emituje složený finanční nástroj, musí transakční náklady rozdělit mezi obě složky nástroje (dluhovou i kapitálovou) v poměru příjmu z obou složek. Transakční náklady, které byly v průběhu účetního období zaúčtovány jako snížení vlastního kapitálu, musí účetní jednotka samostatně zveřejnit (v souladu s požadavky IAS 1).

Ilustrace č. 25

Účetní jednotka emituje akcie v nominální hodnotě 100, emisní kurz akcií je 120. Náklady na emisi byly zaplacený ve výši 5 z bankovního účtu. Všechny akcie byly upsány.

Daňová sazba 30 %.

Základní kapitál*		Pohledávky za upsány VK			
	1) 100	1) 120			
Emisní ážio*		Bankovní účet		Daň ze zisku (pohledávka/závazek)	
2) 3,5	1) 20		2) 5	2) 1,5	

¹¹⁶ Transakční náklady na emisi kapitálových nástrojů jsou sníženy o související daňové dopady, tedy například jsou-li transakční náklady ve výši 100 daňově uznatelné a daň činí 30 %, sníží se vlastní kapitál o částku 70.

1) Úpis akcií.

2) Snížení emisního ážia o transakční náklady v čisté výši (snížené o daň).

*) IFRS explicitně nepožadují oddělení základního kapitálu a emisního ážia (s ohledem na různé formy kapitálových společností). Toto oddělení je však u akciových společností třeba provést zejména kvůli požadavku odděleného vykázání nominálních hodnot akcií podle jednotlivých tříd a rovněž s ohledem na vazbu na obchodní právo – například Obchodní zákoník platný v ČR, který omezuje manipulaci se základním kapitálem (definuje podmínky snížení a zvýšení vlastního kapitálu, které musí účetní jednotka dodržet), a proto je v souladu s IFRS třeba jeho výši vykázat odděleně.

c) **Vlastní akcie** může podnik nabývat z různých důvodů. Například při intervenčních nákupech, kdy je cílem „povzbuzení“ jejich tržní ceny; od zaměstnanců, kteří drží akcie podniku a jsou povinni akcie odprodat v případě, že končí jejich pracovní poměr; obecně za účelem dalšího prodeje. Vlastní akcie jsou však pořizovány i za účelem snížení základního kapitálu podniku. Podnik může dále nabýt vlastní akcie například v důsledku soudního rozhodnutí i bezúplatně. V souladu s různým účelem a způsobem nabytí vlastních akcií existují i různé varianty účetního zobrazení vlastních akcií.

Teoreticky možnou variantou je vnímat i oceňovat vlastní akcie jako jakékoliv jiné nakoupené akcie – tedy vykazovat je v aktivech a oceňovat ve výši pořizovacích nákladů či ve fair value (tato varianta by přicházela v úvahu, pokud by byly vlastní akcie určeny k dalšímu prodeji).

Druhá alternativa vychází z toho, že vlastní akcie jsou určeny ke snížení vlastního kapitálu. V této variantě je logické ocenit vlastní akcie buď již v okamžiku nabytí, nebo nejpozději k bilančnímu dni v nominální hodnotě (zejména pokud je vklad rozlišován na základní kapitál tvořený nominální hodnotou emitovaných akcií a emisní ážio představující rozdíl emisního kurzu akcií a jejich nominální hodnoty). V případě, že jsou vlastní akcie oceňovány nominální hodnotou, je třeba zúčtovat vzniklý rozdíl mezi pořizovacími náklady a nominální hodnotou akcií. Bylo by možno využít přístupu s dopadem do výsledku hospodaření, tedy zachytit jej jako náklad či výnos běžného období, nebo rozdíl zachytit kapitálově – v rámci kompenzace s jinými složkami vlastního kapitálu, v prvé řadě s emisním ážiem.

V rámci IFRS, ale i US GAAP, je zásadně odmítnuto vykazovat vlastní akcie jako aktiva a vykazovat jakýkoliv zisk spojený s transakcemi s vlastními akciemi v rámci výsledku hospodaření. Toto pojetí plně respektuje zvláštnost vlastních akcií a je založeno na tom, že zpětné získání vlastních akcií je v podstatě opakem jejich emise, a nemůže tudíž přinášet zisk, který by mohl být předmětem rozdělování mezi vlastníky.

IFRS vyžadují vykazování vlastních akcií v rámci vlastního kapitálu, tedy jako snížení vlastního kapitálu. Výsledky z nákupu, emise, prodeje nebo zničení vlastních akcií nesmějí být účtovány s dopadem do výsledku hospodaření – nesmějí tedy ovlivnit výsledek hospodaření účetní jednotky.

Při operacích s vlastními akciemi mohou vzniknout následující výsledky (rozdíly):

- rozdíl mezi nominální hodnotou vlastní akcie a pořizovacími náklady, který je třeba vyřadit buď v okamžiku pořízení akcie, k bilančnímu dni (v souladu s vykázáním vlastní akcie jako položky snižující základní kapitál), nebo při zničení vlastních akcií v okamžiku snížení základního kapitálu;
- rozdíl mezi účetní hodnotou akcie a příjmem z jejího prodeje.

Konkrétní způsob vypořádání uvedených rozdílů IFRS neurčují. Zřejmě nejlogičtější možností je vypořádání proti emisnímu ážiu, pokud je jeho výše dostatečná.

Hodnota vlastních akcií musí být zveřejněna buď přímo v rozvaze, nebo v komentáři k účetním výkazům.

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

14.2.2 Fondy a nerozdělený zisk

Tvorba rezervních fondů¹¹⁷ je často vyžadována zákonem dané země, v zájmu ochrany věřitele i podniku před nepříznivými výkyvy dalšího hospodaření. Povinná tvorba rezervních fondů v podstatě vede podnik ke kumulování zisku (zabraňuje jeho rozdělení vlastníkům) a k financování rozšířené reprodukce. V obdobích, kdy naopak podnik bude hospodařit se ztrátou, bude rezervní fond sloužit k její úhradě. Vzhledem k tomu, že rezervní fondy tvořené za tímto účelem není možno použít k výplatě dividend, tvoří výše vykazovaného rezervního fondu společně s výší základního kapitálu tu část vlastního kapitálu, která je nejstabilnější – může být pouze prohospodařena ztrátou.

IAS 1 požaduje zveřejnění podstaty a účelu tvorby všech dalších fondů tvořených v rámci účetní jednotky. Tvorba účelových fondů ze zisku není ve všech zemích využívána stejnou měrou. Tam, kde nedochází k rozdělení kumulovaného zisku do účelových fondů, je často sestavován výkaz o nerozděleném zisku, který umožní uživateli účetních informací nahlédnout podrobněji do procesu kumulování zisku v podniku a jeho užití k různým účelům. Tento výkaz není v IFRS požadován. Namísto toho je však vyžadován výkaz změn vlastního kapitálu.

14.2.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Povinnosti zveřejnění informací o vlastním kapitálu jsou v IAS 1 završeny požadavkem na sestavení výkazu změn vlastního kapitálu.

Účelem tohoto výkazu je přinést informaci nejen o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu zveřejňovaných v rozvaze či v komentáři k účetním výkazům, ale i o celkových přírůstcích a úbytcích položek vlastního kapitálu (celkových obracech daných položek), ke kterým v průběhu účetního období došlo.

V IAS 1 jsou, stejně jako v případě rozvahy a výsledovky, i v případě výkazu o změnách ve vlastním kapitálu odděleny položky, které je nutno vykázat přímo ve výkazu a které je nutno zveřejnit buď přímo ve výkazu změn vlastního kapitálu, nebo v komentáři k účetním výkazům.

Účetní jednotka by měla v rámci výkazu o změnách ve vlastním kapitálu vykázat:

1. Úplný výsledek hospodaření

Úplný výsledek hospodaření (comprehensive income) zahrnuje výnosy a náklady, které tvoří výsledek hospodaření běžného období, ale i přínosy (gains) a újmy (losses), které nebyly zahrnuty do výsledku hospodaření (např. kapitálově zachycené výsledky z přecenění – *net income recognised directly in equity*). Faktorům, které ovlivnily výši úplného výsledku hospodaření je věnován samostatný výkaz o úplném výsledku hospodaření.

¹¹⁷ Rezervní fond je v ČR vnímán jako fond tvořený povinně (dle Obchodního zákoníku např. ve výši 5 % z vytvořeného zisku) na úhradu ztráty; ve výši držných vlastních akcií a některé podniky navyšují rezervní fond, v souladu s Obchodním zákoníkem, již při svém vzniku formou vkladů. Reserves uváděné v IFRS – tedy v překladu (rezervní) fondy – jsou však širším pojmem, neboť zahrnují veškeré části vlastního kapitálu vyhrazené pro určitý účel.

2. Důsledek retrospektivního zachycení změn v účetních metodách a retrospektivně zachycený důsledek opravy chyb na každou položku vlastního kapitálu.

Požadavek retrospektivního zachycení změn účetní metody a retrospektivní opravy chyb, ke kterým došlo v minulých účetních obdobích, je zakotven v IAS 8 (podrobněji viz pasáž výkladu věnovanou tomuto standardu).

3. Vklady vlastníků do podniku a distribuce vlastníkům z podniku (výběry kapitálu, rozhodnutí o výplatě dividend).

4. Pro každou položku vlastního kapitálu odděleně všechny změny, ke kterým za uplynulé účetní období došlo.

Buď přímo ve výkaze nebo v komentáři k účetní závěrce je třeba uvést dividendy distribuované vlastníkům v průběhu uplynulého účetního období a výši dividendy připadající na akcii.

IAS 1 neurčuje, stejně jako u ostatních výkazů, žádnou konkrétní formu tohoto výkazu. V příloze jsou uvedeny ilustrace sestavení výkazu.

Ilustrace č. 26 Možný formát výkazu o změnách ve vlastním kapitálu

	Základní kapitál	Kapitálové fondy	***)	Kumulované výdědky		Celkem	
Stav k 31. 12. 2xx1	X	X		X		X	
Změny v účetní politice				+X	-X	-X	+X
Stav s promítnutím změn	X	X		X		X	
Změny ve vlastním kapitálu za rok 2xx2:							
Změny základního kapitálu	+X	-X				+X	
Emitované opce na akcie			+X			+X	
atd.							
Dividendy					-X		-X
Úplný výsledek hospodaření za účetní období			+X	-X	+X	-X	+X
Stav k 31. 12. 2xx2	X	X		X		X	
Změny v účetní politice				+X	-X	+X	-X
Stav s promítnutím změn	X	X		X		X	
Změny ve vlastním kapitálu za rok 2xx3:							
atd.							
Stav k 31. 12. 2xx3	X	X		X		X	

Poznámky k ilustraci:

Příklad formátu výkazu byl oproti příkladu ve standardu pro lepší orientaci zjednodušen.

*) Pokud účetní jednotky vytváří rezervní fond a další fondy, budou tyto fondy rovněž uvedeny v prvním řádku výkazu (vedle kumulovaných výdělků atd.).

**) Výčet typů změn je pouze příkladový.

***)) Výkaz obsahuje srovnání dvou období, proto v této části následuje zveřejnění změn vlastního kapitálu za rok 2xx3 v obdobné struktuře, jaká je uvedena pro rok 2xx2.

Shrnutí kapitoly

V rámci kapitoly věnované vlastnímu kapitálu byly shrnuty požadavky kladené na tuto oblast v IFRS. Vlastní kapitál je definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech závazků. Struktura vlastního kapitálu vykazovaná podnikem by měla vyjadřovat právní či jiná omezení, která podnik má při rozdělování vlastního kapitálu nebo při jeho použití.

Podrobnější zveřejnění jsou vyžadována v oblasti základního kapitálu. Zveřejňované údaje by měly informovat o stávajícím stavu základního kapitálu (včetně informace o jeho splacení); o jeho možném dalším zvyšování (údaj o celkové hodnotě autorizovaných akcií) a možném snižování (údaje o vlastních akciích).

V rámci IAS 32 jsou upraveny některé otázky týkající se emise akcií a jiných kapitálových nástrojů. Jedná se v první řadě o rozlišení kapitálového nástroje a závazku, dále pak o účetní zachycení transakčních nákladů spojených s emisí kapitálových nástrojů a o základní pravidla zachycení vlastních akcií držných účetní jednotkou (nebo mateřskou společností, dceřným podnikem či přidruženým podnikem).

Při emitování vlastních kapitálových nástrojů (akcií, ale i opcí na akcie) je třeba zachytit transakční náklady vyvolané emisí v čisté výši přímo do vlastního kapitálu (jako snížení hodnoty emise), a nikoliv na vrub výsledku hospodaření.

Vlastní akcie jsou vykazovány v souladu s IFRS zásadně jako snížení vlastního kapitálu a výsledky jakýchkoliv transakcí s vlastními akciemi nesmějí nikdy ovlivnit výsledek hospodaření.

IAS 1 vyžaduje rovněž sestavení výkazu změn ve vlastním kapitálu.

Porovnáme-li úpravu této oblasti v IFRS a v rámci našich právních předpisů, je zřejmé, že existují určité rozdíly. České účetní předpisy pro podnikatelské subjekty se podrobně nezabývají odlišením kapitálových a dluhových finančních nástrojů; transakční náklady na emisi kapitálových nástrojů jsou zahrnovány do výsledku hospodaření a nejasněná je rovněž situace s účetním zachycením vlastních akcií. České předpisy rovněž nevyžadují podrobnou specifikaci účelu tvorby jednotlivých fondů (pokud jsou účetními jednotkami tvořeny). Sestavení výkazu změn ve vlastním kapitálu povinné není, ale pokud jej účetní jednotka sestavuje, musí řadu skutečností, které jsou v něm uvedeny, popsat v komentáři k účetním výkazům.