VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu
studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období

Autor diplomové práce: Karolína Franclíková
Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období“ vypracovala samostatně a že jsem veškerou použitou literaturu a další prameny řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne ……. ……

Karolína Franclíková

Poděkování:

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní prof. Ing. Libuši Müllerové, CSc. za připomínky a cenné rady při zpracování diplomové práce.

Abstrakt

Název práce: Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období
Autor: Karolína Franclíková
Vedoucí práce: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Katedra: Katedra finančního účetnictví a auditingu

Klíčová slova: opravy chyb, změny účetních metody, změny v účetních odhadech, odložená daň, srovnatelnost informací

Diplomová práce se zabývá srovnatelností informací za běžné a minulé účetní období. Je zde popsána problematika týkající se oprav chyb minulých let, změn účetních odhadů a účetních metod a s ní související problematika srovnatelnosti informací za běžné a minulé účetní období podle metodiky českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Dále jsou obě metodiky porovnány a je zde zjištěno, do jaké míry jsou spolu v souladu, případně jsou vymezeny a zhodnoceny rozdíly mezi nimi. Práce také analyzuje vykázání Jiného výsledku hospodaření ve vybraných účetních jednotkách.

Abstract

Title: Comparability of information in the current period and prior period
Author: Karolína Franclíková
Supervisor: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Department: Department of Financial Accounting and Auditing

Keywords: correction of errors, changes in accounting methods, changes in accounting estimates, deferred tax, comparability of information

This diploma thesis deals with comparability of information in the current and prior period. The issue of corrections of prior period errors, changes in accounting estimates and accounting methods and also the issue of comparability of information in the current and prior period according to the methodology of Czech accounting regulations and International Financial Reporting Standards (IFRS) is described here. Furthermore, both of the methodologies are compared, and the thesis want to find, if they are in line and to identify and evaluate the differences between them. The thesis also analyzes the reporting of 'Jiný výsledek hospodaření' in selected entities.

Obsah

ÚVOD 7

1. OPRAVY CHYB MINULÝCH ÚČETNÍCH OBDOBÍ 9

1.1 VYMEZENÍ POJMU CHYBA 9
1.2 OPRAVY CHYB 10
1.2.1 Chyby před sestavením účetní závěrky 11
1.2.2 Chyby po sestavení, ale před schválením účetní závěrky 11
1.2.3 Chyby minulých let 12

2. ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH A ÚČETNÍCH METODÁCH 21

2.1 VYMEZENÍ POJMU ÚČETNÍ ODHAD 21
2.2 ZMĚNY ÚČETNÍCH ODHADŮ 22
2.3 VYMEZENÍ POJMU ÚČETNÍ METODA 24
2.4 ZMĚNY ÚČETNÍCH METOD 25

3. JINÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ MINULÝCH LET 28

3.1 ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI 29
3.2 OPRAVY VÝZNAMNÝCH CHYB MINULÝCH LET 31
3.3 ZMĚNY ÚČETNÍCH METOD 32

4. SROVNATELNOST INFORMACÍ ZA BĚŽNÉ A MINULÉ ÚČETNÍ OBDOBÍ – ČESKÉ PŘEDPISY 33

4.1 JINÝ ZPŮSOB VYKAZOVÁNÍ (REKLASIFIKACE) ÚČETNÍCH POLOŽEK 35
4.2 OPRAVY CHYB MINULÝCH LET A ZMĚNY ÚČETNÍCH METOD 36
4.3 ZMĚNA ÚČETNÍCH ODHADŮ 37
4.4 PRAVIDELNĚ SESTAVOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ZA STEJNĚ DLOUHÉ ČÁSTI ÚČETNÍCH OBDOBÍ 38
4.5 RŮZNĚ DLOUHÁ ÚČETNÍ OBDOBÍ 38
4.6 ZAHÁJENÍ ČINNOSTI, PŘEMĚNY OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ, ÚPADEK NEBO LIKVIDACE 39
4.7 SOUBĚH NĚKOLIKA SITUACÍ 40

5. SROVNATELNOST INFORMACÍ ZA BĚŽNÉ A MINULÉ ÚČETNÍ OBDOBÍ – IFRS 41

5.1 ZMĚNY ÚČETNÍCH METOD 41
5.2 ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH 46
5.3 OPRAVY CHYB MINULÝCH OBDOBÍ 48

6. POROVNÁNÍ ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ A IFRS NA PŘÍKLADECH ... 52

6.1 PRVNÍ ÚČTOVÁNÍ O ODLOŽENÉ DANI 52
6.1.1 České předpisy 52
6.1.2 IFRS 54
6.2 OPRAVY CHYB MINULÝCH LET 54
6.2.1 České předpisy 55
6.2.2 IFRS 57
6.3 ZMĚNY ÚČETNÍCH METOD 59
6.3.1 České předpisy 59

6.3.2 IFRS 61
7. ROZBOR JINÉHO VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ U VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK 63
7.1 PRÁVNÍ FORMA 63
7.2 DŮVODY VYKÁZÁNÍ 64
7.3 SOUHRNNÁ ANALÝZA 67
ZÁVĚR 69
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ A LITERATURY 72
SEZNAM TABULEK 74
PŘÍLOHA 75

Úvod

V roce 2013 došlo k novelizaci vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších přepisů, která měla velký vliv na změny v účtování oprav chyb minulých let a změn účetních metod. V českých účetních předpisech se poprvé objevila položka vlastního kapitálu Jiný výsledek hospodaření minulých let. Tato změna byla reakcí Ministerstva financí na několikaletou kritiku odborné veřejnosti, které se nelíbil doposud vyžadovaný způsob účtování oprav chyb minulých let a změn účetních metod stanovený v účetních předpisech. Novela tedy měla za cíl sjednotit přístup k této problematice.

Cílem práce je přiblížit čtenáři problematiku týkající se oprav chyb minulých let, změn účetních odhadů a účetních metod a s ní související problematiku srovnatelnosti informací za běžné a minulé účetní období podle metodiky českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Práce by také měla obě metodiky porovnat a zjistit, do jaké míry jsou spolu v souladu, případně vymezit a zhodnotit rozdíly mezi nimi.

První kapitola se věnuje opravám chyb minulých let, vymezuje pojem chyba, druhá část kapitoly se zabývá opravami chyb před sestavením účetní závěrky, po sestavení, ale před schválením účetní závěrky a nakonec opravami chyb minulých let. V druhé kapitole jsou vymezeny pojmy účetní odhad a účetní metoda a jsou zde popsána řešení změn těchto účetních odhadů a účetních metod. Třetí kapitola se zabývá Jiným výsledkem hospodaření minulých let a kromě opravy významných chyb minulých let a změn účetních metod popisuje první účtování o odložené dani.

Ve čtvrté kapitole jsou vymezeny požadavky na srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období podle českých předpisů. Druhá část kapitoly se věnuje problematickým případům, které mohou nastat při vykazování časově srovnatelných údajů. Pátá kapitola se zabývá srovnatelností informací za běžné a minulé účetní období z pohledu IFRS.

Šestá kapitola se zaměřuje na praktickou aplikaci metodiky, která byla popsána v předchozích kapitolách. Jsou zde zpracovány příklady na první účtování o odložené dani, opravy chyb minulých let a změn účetních metod, a to jak podle metodiky českých předpisů, tak podle IFRS. Poslední kapitola analyzuje vykázání Jiného výsledku hospodaření v účetních závěrkách za rok 2017 u vybraného vzorku účetních jednotek.

Diplomová práce se nebude zabývat výkazem o změnách vlastního kapitálu a jeho úprav souvisejících s opravami chyb minulých let a změnou účetních metod a dále se nebude zabývat rozdělováním výsledku hospodaření běžného účetního období ani Jiného výsledku hospodaření minulých let.

1. Opravy chyb minulých účetních období

1.1 Vymezení pojmu chyba

Pojem „chyba“, přesněji „významná chyba“, není ve stávajících účetních předpisech definován, a to i přesto, že se zde tento pojem objevuje. Ke stejnému problému dochází u pojmů „oprava chyby“, „změna metody“, „účetní odhad“ nebo „změna odhadu“, a proto v praxi může docházet k nesprávné aplikaci uvedených pojmů na situaci, která těmto pojmům neodpovídá.

Musíme rozlišovat, které chyby jsou chybou běžného účetního období a které jsou chybou minulých let. Chyby běžného účetního období mohou být zjištěny:

- před sestavením účetní závěrky, nebo
- po sestavení účetní závěrky, ale před jejím schválením.

Naopak chyby minulých let jsou zjištěny až po schválení účetní závěrky.[1]

Interpretace Národní účetní rady „I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách“ vysvětluje v odstavci 3 pojem „chyba minulých let“ jako *„opomenutí nebo chybné účtování v minulých účetních obdobích či vykázání položky (transakce) v účetní závěrce sestavené za minulá období, ať v chybné výši nebo na chybném řádku výkazu, přičemž minulým obdobím se myslí jakékoli předchozí účetní období, jehož účetní knihy již nemohou být otevřeny“*.[2]

Dále interpretace uvádí, že k chybám dochází převážně v důsledku chybného použití nebo nepoužití informací, které byly k okamžiku sestavení účetní závěrky k dispozici. Nejde pouze o informace, které měla k dispozici sama účetní jednotka, ale také o ty informace, které byly známy mimo účetní jednotku a ona je vynaložením přiměřené snahy mohla získat a využít.

Příčinou vzniku chyb může být například:

- matematická chyba ve výpočtu,
- nesprávné použití účetních pravidel,

[1] CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018.* 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. 423 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-121-5.

[2] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. [cit. 2018-03-25]. Odst. 3. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

- přehlédnutí nebo chybná interpretace skutečností,
- podvod,
- chybná klasifikace nebo zveřejnění v účetní závěrce,
- nezohlednění nastalých skutečností.[3]

1.2 Opravy chyb

Jestliže nastane situace, kdy je nutné opravit nebo doplnit účetní záznam, musí být dodrženy podmínky stanovené v § 35 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Zásadní podmínkou je, že po opravě nebo doplnění účetního záznamu se účetnictví nesmí stát neúplné, nesprávné, nesrozumitelné, neprůkazné nebo nepřehledné.

Pakliže účetní jednotka zjistí, že některé účetní záznamy nesplňují tuto podmínku, musí bez zbytečného odkladu provést opravu. Z provedené opravy musí být jasné:

- která odpovědná osoba opravu provedla,
- okamžik, kdy došlo k opravě, a
- obsah účetního záznamu před provedením opravy a po opravě.

Za opravu se nepokládá doplnění informace v účetním záznamu, pokud nebyl změněn jeho původní obsah, informace doplňující účetní záznam nezpůsobila nejednoznačnost jeho obsahu nebo nedošlo k porušení podmínek průkaznosti, trvanlivosti a neměnnosti tohoto záznamu.[4]

To, jakým způsobem bude provedena oprava účetního záznamu, závisí na několika skutečnostech:

- druh účetního záznamu,
- druh chyby, která má být opravena,
- významnost chyby,

[3] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. [cit. 2018-03-25]. Odst. 3. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[4] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- okamžik zjištění chyby.[5]

Účetní záznam může mít například podobu účetního dokladu, účetního zápisu, účtového rozvrhu, odpisového plánu, inventurního soupisu, účetní závěrky nebo výroční zprávy.

Nejčastěji dochází ke zjištění chyby u účetního dokladu. Pokud však chyba není odhalena včas, promítne se i do jiných účetních záznamů, jako je účetní závěrka nebo výroční zpráva. Proto je pro odhalení chyby co možná nejdříve důležité, aby měla účetní jednotka dobře nastavený systém vnitřní kontroly. Jedním z významných prvků vnitřní kontroly je například řádné provádění inventarizace.

1.2.1 Chyby před sestavením účetní závěrky

V případě, že účetní jednotka zjistí chybu před sestavením účetní závěrky, přesněji před uzavřením účetních knih, musí tuto chybu opravit, a to tak, že vystaví opravný účetní doklad a zaúčtuje opravný účetní zápis. Tím se stornuje původní zápis a zaúčtuje se správný zápis. K této opravě může dojít např. při uvedení nesprávného nákladového nebo výnosového druhu.

Dojde-li např. k nesprávnému uvedení částky, postupuje se stejně jako v předchozím případě, tzn., bude stornován chybný účetní zápis a zaúčtován správný. Druhou možností je, že opravným účetním zápisem dojde k doúčtování rozdílu mezi částkami.[6]

1.2.2 Chyby po sestavení, ale před schválením účetní závěrky

U chyb, které byly zjištěny po sestavení účetní závěrky, ale zároveň před jejím schválením, musí účetní jednotka posoudit, jak významná tato chyba je. Jestliže je chyba nevýznamná, může být opravný účetní doklad vystaven až v následujícím účetním období.

Definice významnosti je obsažena v § 19 odst. 7 zákona o účetnictví, kde se uvádí: *„Informace se považuje za významnou, jestliže je o ní možné předpokládat, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi.“*[7]

[5] CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. 423 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-121-5.
[6] CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. 423 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-121-5.
[7] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Významné chyby by ovšem měly být odstraněny v období, kterého se týkají. Podle § 17 odst. 7 zákona o účetnictví může dojít k opravě účetních zápisů v již uzavřených účetních knihách před schválením účetní závěrky, avšak nejpozději do konce následujícího účetního období. V takovém případě, může účetní jednotka znovu otevřít uzavřené účetní knihy, udělat opravu a následně sestavit novou účetní závěrku.[8]

Způsob opravení chyb bude stejný jako u oprav chyb zjištěných před uzavřením účetním knih.

1.2.3 Chyby minulých let

Chyby minulých let jsou takové chyby, které byly odhaleny až po schválení účetní závěrky a nemohou být opraveny v tom období, za které je účetní závěrka sestavována. Tzn., nelze znovu otevřít již uzavřené účetní knihy a oprava se provede v následujícím účetním období.

Opravy chyb minulých let do roku 2012

Od roku 1993 byl uplatňován při opravách chyb a změnách účetních metod účetní přístup podle Opatření MF čj. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Tato legislativa nabyla účinnosti k 1. 1. 1993 a opravy chyb, pokud byly významné, se prováděly na účty mimořádných výnosů nebo mimořádných nákladů. Jestliže byly opravovány nevýznamné částky, opravy se účtovaly na věcně příslušné výnosové nebo nákladové účty.[9]

České účetní předpisy prošly v letech 2002 a 2003 rozsáhlými změnami a na základě toho byly vydány dva nové dokumenty – Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška pro podnikatele“ nebo „vyhláška č. 500“) a České účetní standardy pro podnikatele (dále jen „ČÚS“). Kromě vyhlášky a standardů pro podnikatele byly vydány další vyhlášky a standardy pro banky a finanční instituce, pro pojišťovny a zdravotní pojišťovny, pro účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem není podnikání a pro vybrané účetní jednotky.

[8] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
[9] SKÁLOVÁ, J. Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení? Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42. ISSN 1804-1280.

Opravy chyb minulých let u účetních jednotek - podnikatelů řešil ČÚS pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy, který v odstavci 3.10.5 uváděl, že: *„Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 - Mimořádné náklady se účtují například opravy nákladů minulých účetních období, pokud jde o významné položky,…“* a v odstavci 4.7.3 *„Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 68 - Mimořádné výnosy se účtují zejména opravy výnosů minulých účetních období, pokud jde o významné položky,…“*. Tento standard upravoval také změnu účetních metod, kdy tyto změny byly stejně jako u oprav chyb promítány do mimořádných nákladů nebo výnosů.[10]

Tyto postupy kritizovala několik let odborná veřejnost, protože zaúčtování opravy chyby minulých let (resp. změny metody) způsobem popsaným výše ovlivní výsledek hospodaření běžného účetního období, přestože náklady ani výnosy s tímto obdobím časově ani věcně nesouvisí. Na základě diskuze proti těmto postupům vydala v roce 2007 Národní účetní rada interpretaci „I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů“. Zde Národní účetní rada mimo jiné doporučila účetním jednotkám, aby se odchýlily od požadavků ČÚS pro podnikatele č. 019, což jim umožňoval zákon o účetnictví z důvodu lepšího zachycení věrného a poctivého obrazu. Účetní jednotka tedy podle interpretace měla zachytit opravu významné chyby tak, aby nebyl neovlivněn výsledek hospodaření běžného účetního období. Oprava by se provedla v běžném období proti vlastnímu kapitálu (nerozdělenému zisku) a zároveň by musely být o tuto významnou chybu upraveny srovnávací údaje. Přesto, že by se oprava nedotkla výsledku hospodaření běžného období, účetní jednotka by nemohla ignorovat skutečnost, že nerozdělený zisk se změnil v důsledku výsledkových účtů, tudíž by mělo dojít k dodatečnému dodanění nebo snížení daňové povinnosti. K zachycení změny metody přistupovala NÚR stejně. [11]

Do sporu s českými předpisy, resp. s ČÚS č. 019, se dostala také Komora auditorů ČR. Auditoři se totiž musí řídit mezinárodními auditorskými standardy, v tomto případě standardem „ISA 710 – Srovnatelné informace“, který uváděl, že opravy významných chyb minulých let se zúčtují oproti vlastnímu kapitálu a dojde ke změně srovnávacích údajů v účetní závěrce, což se ovšem neslučovalo s postupem podle ČÚS č. 019, a proto by měl auditor vydat

[10] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ve znění platném k 31. 12. 2003.
[11] SKÁLOVÁ, J. Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení? Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42. ISSN 1804-1280.

modifikovaný výrok k účetní závěrce. V souvislosti s danou situací vydala Komora auditorů ČR aplikační doložku k tomuto standardu („Aplikační doložka k ISA 710 CZ Srovnatelné informace“), kterou byl pozměněn výše popisovaný bod standardu a účetní jednotka tedy mohla významnou chybu opravit pomocí mimořádných nákladů a mimořádných výnosů v běžném účetním období a auditor nemusel vydat výrok s výhradou.

Ilustrativní příklad č. 1[12]

Společnost ABC zjistila v průběhu roku 2012, že nezaúčtovala prodej budovy, který se uskutečnil v roce 2011. Chyba však byla zjištěna až po schválení účetní závěrky za předcházející účetní období a po odevzdání daňového přiznání. Účetní období je shodné s kalendářním rokem a daň z příjmů právnických osob za rok 2011 činila 19 %.

Pořizovací cena budovy …….. 10 000 tis. Kč

Účetní zůstatková cena ..…….. 5 000 tis. Kč

Daňová zůstatková cena ……... 5 200 tis. Kč

Prodejní cena budovy ……... 7 000 tis. Kč

Příklad je řešen nejen podle ČÚS pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy, ale také podle Interpretace NÚR I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů.

Řešení podle ČÚS pro podnikatele č. 019:

Č.	Účetní operace v roce 2012	tis. Kč	MD	D
1.	Doúčtování účetní ZC budovy	5 000	588	081
2.	Vyřazení budovy	10 000	081	021
3.	Prodej budovy	7 000	311	688
4.	Daň z příjmů - z prodeje budovy	342	595	341

[12] Vlastní zpracování na základě RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2016*. 16. aktualizované vyd. Olomouc : ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6. a CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. 423 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-121-5.

Výkaz zisku a ztráty za rok 2012

Náklady			Výnosy		
Položka	**Běžné období**	**Minulé období**	**Položka**	**Běžné období**	**Minulé období**
Ostatní mimořádné náklady	+ 5 000	---	Ostatní mimořádné výnosy	+ 7 000	---
Daň z příjmů	+ 342	---	---		
Výsledek hospodaření za účetní období	+ 1 658	---	---		

Rozvaha k 31. 12. 2012

Aktiva			Pasiva		
Položka	**Běžné období**	**Minulé období**	**Položka**	**Běžné období**	**Minulé období**
Stavby	- 5 000	---	Výsledek hospodaření běžného účetního období	+ 1 658	---
Pohledávky z obchodních vztahů	+ 7 000	---	Závazky vůči státu	+ 342	---

Shrnutí:

1. Zjištěné chyby, které se týkají nákladů a výnosů, se zaúčtují do mimořádných nákladů a mimořádných výnosů.
2. Zaúčtování chyby ovlivnilo výsledek hospodaření za rok 2012, nikoliv za rok 2011, tzn., účetní jednotka nepodává dodatečné daňové přiznání.
3. Minulé účetní období se neupravuje.
4. Opravu chyby účetní jednotka popíše v příloze k účetní závěrce za rok 2012.

Řešení podle Interpretace NÚR I-11:

Č.	Účetní operace v roce 2012	tis. Kč	MD	D
1.	Doúčtování účetní ZC budovy	5 000	428	081
2.	Vyřazení budovy	10 000	081	021
3.	Prodej budovy	7 000	311	428
4.	Daň z příjmů - z prodeje budovy	342	428	341

Výkaz zisku a ztráty za rok 2012 (v tis. Kč)

Náklady			Výnosy		
Položka	Běžné období	Minulé období	Položka	Běžné období	Minulé období
ZC prodaného dlouhodobého majetku	---	+ 5 000	Tržba z prodeje dlouhodobého majetku	---	+ 7 000
Daň z příjmů	---	+ 342	---		
Výsledek hospodaření za účetní období	---	+ 1 658	---		

Rozvaha k 31. 12. 2012 (v tis. Kč)

Aktiva			Pasiva		
Položka	Běžné období	Minulé období	Položka	Běžné období	Minulé období
Stavby	- 5 000	- 5 000	Nerozdělený zisk minulých let	+ 1 658	---
Pohledávky z obchodních vztahů	+ 7 000	+ 7 000	Výsledek hospodaření běžného účetního období	---	+ 1 658
---			Závazky vůči státu	+ 342	+ 342

Shrnutí:

1. Zjištěné chyby, které se týkají nákladů a výnosů, se zaúčtují pomocí účtu nerozděleného zisku minulých let v roce, ve kterém došlo ke zjištění chyby.
2. Transakce měla ovlivnit výsledek hospodaření za rok 2011, tedy minulé účetní období, za které již bylo podáno daňové přiznání, proto musí účetní jednotka podat dodatečné daňové přiznání.
3. U výkazu zisku a ztráty za rok 2012 se upravuje pouze sloupec minulého období. U rozvahy se však musí upravit oba sloupce, protože by účetní závěrka měla vypadat tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala.
4. Opravu chyby, tedy rozdíl mezi údaji běžného období v účetní závěrce za rok 2011 a údaji minulého období v účetní závěrce za rok 2012, popíše účetní jednotka v příloze k účetní závěrce za rok 2012.

Opravy chyb minulých let od roku 2013

Od roku 2013 nastala ve způsobu účtování oprav chyb minulých let, ale také účtování o změnách metod, převratná změna. Od 1. 1. 2012 nabyla účinnosti novela vyhlášky pro podnikatele č. 500, která byla zveřejněna ke konci roku 2011. U změny účtování oprav chyb minulých let a změn metod došlo k ročnímu odkladu účinnosti kvůli vazbě na zákon o daních z příjmů.[13] Tato změna je detailněji popsána v kapitole 3. Jiný výsledek hospodaření minulých let.

V souvislosti s těmito změnami vydala Národní účetní rada v červnu 2014 interpretaci „I – 29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách“ a „I – 30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů“ (nahradila zrušenou I-11). Interpretace I-29 definuje nejen klíčové pojmy a postup při účtování dané problematiky, ale také přibližuje úpravu srovnávacích údajů, kterou však primárně řeší interpretace I-30 (viz kapitola 4.).

[13] SKÁLOVÁ, J. Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení? Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42. ISSN 1804-1280.

Jakmile účetní jednotka zjistí, že v některém z minulých účetních období udělala chybu, musí dojít k opravě. Oprava chyby se provede tzv. retrospektivně. Tím se rozumí, že účetní závěrka, která byla sestavená za období, v němž došlo k opravě chyby, by měla vypadat pokud možno tak, jako kdyby žádná chyba nevznikla. Jde-li o opravu nákladů nebo výnosů, k jejichž uskutečnění došlo v minulém účetním období, musí být oprava zaúčtovaná v běžném účetním období, a to na účet „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Tyto náklady a výnosy se tedy neobjeví v položkách „Zisk minulých let“ nebo „Ztráta minulých let“.[14]

Zjistí-li účetní jednotka chybu v jiných položkách než v nákladech či výnosech minulých let, nepoužije účet „Jiný výsledek hospodaření minulých let“, ale musí upravit pouze položky, kterých se to týká a příslušné srovnávací údaje. U oprav nevýznamných chyb souvisejících s náklady a výnosy, dojde k opravě stejným způsobem.[15]

Účetní jednotka opraví chyby v účetním období, ve kterém je to co nejdříve možné provést a tyto opravy musí popsat v příloze k účetní závěrce.

Jestliže byla v důsledku opravy chyby změněna daňová povinnost, musí účetní jednotka znovu využít účet „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Nemusí jít pouze o špatně vyčíslenou daňovou povinnost z důvodu vynechání nebo chybného vykázání výnosů a nákladů, ale také o špatné vykázání daňové povinnosti za některé minulé účetní období, ke kterému došlo nesprávnou aplikací daňových zákonů. U obou případů se tato skutečnost účtuje jako oprava chyby a musí být zachycena pomocí účtu „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Pokud by však účetní jednotka chybně vyčíslila daňovou povinnost, protože jí při výpočtu nebyla známa nějaká změna daňových předpisů, která by měla dopad na výši daňové povinnosti (např. byl vydán nový rozsudek), musí účetní jednotka zaúčtovat změnu daňové povinnosti (opravu) do běžného účetního období, tzn. výsledkově nikoliv rozvahově.[16]

[14] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 11, 12. [cit. 2018-03-27]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[15] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 13. [cit. 2018-03-27]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[16] Meritum Účetnictví podnikatelů 2016. 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2016. ISBN 978-80-7552-050-0.

Ilustrativní příklad č. 2[17]

Pro lepší srovnání je zadání příkladu shodné s ilustrativním příkladem č. 1. Byly změněny pouze roky, ve kterých se situace odehrála.

Společnost ABC zjistila v průběhu roku 2014, že nezaúčtovala prodej budovy, který se uskutečnil v roce 2013. Chyba však byla zjištěna až po schválení účetní závěrky za předcházející účetní období a po odevzdání daňového přiznání. Účetní období je shodné s kalendářním rokem a daň z příjmů právnických osob za rok 2013 činila 19 %.

Pořizovací cena budovy …….. 10 000 tis. Kč

Účetní zůstatková cena ..…….. 5 000 tis. Kč

Daňová zůstatková cena ……... 5 200 tis. Kč

Prodejní cena budovy ……... 7 000 tis. Kč

Řešení:

Č.	Účetní operace v roce 2014	tis. Kč	MD	D
1.	Doúčtování účetní ZC budovy	5 000	426	081
2.	Vyřazení budovy	10 000	081	021
3.	Prodej budovy	7 000	311	426
4.	Daň z příjmů - z prodeje budovy	342	426	341

Výkaz zisku a ztráty za rok 2014 (v tis. Kč)

Náklady			Výnosy		
Položka	Běžné období	Minulé období	Položka	Běžné období	Minulé období
ZC prodaného dlouhodobého majetku	---	+ 5 000	Tržba z prodeje dlouhodobého majetku	---	+ 7 000
Daň z příjmů	---	+ 342			

[17] Vlastní zpracování na základě RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2016*. 16. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6. a CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. 423 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-121-5.

Výsledek hospodaření za účetní období	---	+ 1 658			

Rozvaha k 31. 12. 2014 (v tis. Kč)

Aktiva			Pasiva		
Položka	**Běžné období**	**Minulé období**	**Položka**	**Běžné období**	**Minulé období**
Stavby	- 5 000	- 5 000	Jiný výsledek hospodaření minulých let	+ 1 658	---
Pohledávky z obchodních vztahů	+ 7 000	+ 7 000	Výsledek hospodaření běžného účetního období	---	+ 1 658
			Závazky vůči státu	+ 342	+ 342

Shrnutí:

5. Zjištěné chyby, které se týkají nákladů a výnosů, se zaúčtují pomocí účtu Jiný výsledek hospodaření minulých let v roce, ve kterém došlo ke zjištění chyby.
6. Transakce měla ovlivnit výsledek hospodaření za rok 2013, tedy minulé účetní období, za které již bylo podáno daňové přiznání, proto musí účetní jednotka podat dodatečné daňové přiznání.
7. U výkazu zisku a ztráty za rok 2014 se upravuje pouze sloupec minulého období. U rozvahy se však musí upravit oba sloupce, protože by účetní závěrka měla vypadat tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala.
8. Opravu chyby, tedy rozdíl mezi údaji běžného období v účetní závěrce za rok 2013 a údaji minulého období v účetní závěrce za rok 2014, popíše účetní jednotka v příloze k účetní závěrce za rok 2014.

2. Změny v účetních odhadech a účetních metodách

2.1 Vymezení pojmu účetní odhad

Účetní odhady úzce souvisí se zásadou opatrnosti, která se týká oceňování majetku a závazků a také vykazování hospodářského výsledku. V zákoně o účetnictví je tato zásada popsána především v § 25 a § 26. Účetní jednotky by měly v účetních výkazech zachycovat pouze zisky, kterých k rozvahovému dni dosáhly, nikoliv ty očekáváné. Naproti tomu by měly přihlédnout ke všem očekávaným a předvídatelným ztrátám, rizikům a všem snížením hodnot majetku, které jim jsou známy před sestavením účetní závěrky bez ohledu na to, zda vykazuje účetní jednotka za účetní období zisk nebo ztrátu.[18] Tzn., že účetní jednotky by neměly nadhodnocovat aktiva a výnosy a zároveň nepodhodnocovat pasiva a náklady.

Odhady se provádí proto, aby byla zabezpečena věcná a časová souvislost nákladů a výnosů, úplnost účetnictví sledovaného účetního období a aby se zvýšila spolehlivost a vypovídací hodnota účetní závěrky. Odhady, které byly účetní jednotkou provedeny řádně, zvyšují spolehlivost účetní závěrky i přesto, že později může dojít k jejich změně.[19]

Interpretace Národní účetní rady I-29 vysvětluje účetní odhad jako údaj, který se uvádí v účetní závěrce, ale v důsledku určité nejistoty jej není možné přesně vyčíslit, proto musí být jeho výše pouze odhadnuta.

Mezi účetní odhady se zpravidla zahrnují tyto položky:

- rezervy,
- opravné položky,
- dohadné položky,
- odpisy majetku,
- reálné hodnoty aktiv a závazků,

[18] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. § 25 odst. 3.

[19] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 24. [cit. 2018-03-29]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

- výše realizovatelné části odložené daňové pohledávky.[20]

Zákon o účetnictví v § 26, odst. 3 vysvětluje rezervy, odpisy a opravné položky k majetku následovně: *„Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty.“*[21]

Účetní jednotka musí mít provedení účetního odhadu přiměřeně zdokumentováno, aby byl stanovený odhad průkazný. V dokumentaci by neměla chybět východiska a způsob, jakým se odhad provedl. Všechny informace týkající se účetních odhadů musí také účetní jednotka zveřejnit v příloze k účetní závěrce.[22]

2.2 Změny účetních odhadů

Změny účetních odhadů nastávají v důsledku zjištění nových informací nebo v důsledku nového vývoje. Jestliže účetní jednotka použila při stanovení odhadu správně informace, které jí byly známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, a později získá dodatečné informace nebo dojde k novému vývoji skutečností, provede změnu odhadu. Tato situace není považována za opravu chyby.[23]

Na rozdíl od opravy chyb se provádí změna odhadu tzv. prospektivně. To znamená, že se dopad této změny promítne v běžném účetním období, případně v budoucích obdobích, bez úpravy

[20] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 4. [cit. 2018-03-29]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[21] Zákon o účetnictví § 26, odst. 3

[22] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 21, 22. [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[23] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 4. [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

srovnávacích údajů. Pokud by se jednalo o výsledkový dopad, změna by se projevila ve výsledku hospodaření běžného období.[24]

Může však nastat situace, kdy rozdíl mezi změnou odhadu a opravou chyby není úplně jednoznačný, a to v případě, kdy dochází k zaúčtování nebo úpravě některé z položek účetních odhadů. To znamená, že může jít o změnu odhadu nebo také opravu chyby, tedy že se při stanovování účetního odhadu dopustí účetní jednotka chyby. Aby bylo možné určit, zda se jedná o změnu odhadu nebo opravu chyby, musí účetní jednotka srovnat jejich charakteristické znaky. Hlavním ukazatelem je, zda informace, na základě kterých se o dané položce účtuje nebo dochází k její změně, získala společnost jako nové informace nebo je měla účetní jednotka k dispozici už dříve, tj. k okamžiku sestavení některé účetní závěrky minulých let.[25]

Jde-li o opravu chyby v účetním odhadu, nikoliv tedy změnu odhadu, musí účetní jednotka opravit danou chybu na základě informací, které jí byly známy při vzniku chyby, tzn., že nepřihlíží k aktuálním informacím. Z toho plyne, že odhad po provedení opravy bude v takové výši, která by byla vykázána k okamžiku sestavení účetní závěrky za účetní období, ve kterém došlo k chybě.[26]

Ilustrativní příklad č. 3[27]

Společnost ABC nakoupila začátkem roku 201X stroj za účelem jeho vystavení v showroomu a stanovila dobu použitelnosti tohoto aktiva na 3 roky. Aktivum je odepisováno lineárně a společnost ho má v úmyslu po skončení doby použitelnosti prodat, tudíž si stanovila pro účely odpisování vyšší zbytkovou hodnotu. Po uplynutí doby se však účetní jednotka rozhodla,

[24] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 20. [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[25] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 5. [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[26] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 6. [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[27] Vlastní zpracování podle Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

že stroj neprodá a bude jej sama používat, zároveň změnila způsob odpisování na výkonový a došlo ke snížení zbytkové hodnoty.

Řešení:

Protože se změnily okolní podmínky, tedy způsob využití stroje, zareagovala na to společnost změnou ve způsobu odpisování. Jde proto o změnu v účetním odhadu, která ovlivní výpočet odpisů od chvíle, kdy byl změněn způsob využívání stroje. To stejné platí pro změnu zbytkové hodnoty.

Modifikace:

Po dvou letech používání (začátek roku 201X+2) byla doba použitelnosti společností ABC přehodnocena. Došlo k prodloužení o další dva roky, tzn., že zbývající doba použitelnosti je 3 roky (celkem 5 let).

Řešení modifikace:

I v tomto případě se změnily okolní podmínky, tedy zbývající doba užívání stroje, a společnost na to zareagovala změnou v době odpisování. Opět jde o změnu v účetním odhadu, která ovlivní výši odpisů od chvíle, kdy byla společností změněna doba použitelnosti.

2.3 Vymezení pojmu účetní metoda

Účetní jednotky mají podle zákona o účetnictví povinnost při vedení účetnictví dodržovat směrnou účtovou osnovu, označování, uspořádání a obsahové vymezení položek účetních závěrek, ale také účetní metody a další podmínky pro vedení účetnictví.[28]

Pojem účetní metody, stejně jako pojmy opravy chyb a účetní odhady, zákon spolu s prováděcími vyhláškami používá, ale nedefinuje ho a jsou zde uváděny pouze příklady. Zákon o účetnictví odkazuje na prováděcí právní předpisy, ve kterých jsou určité účetní metody vymezeny a popsány. Účetními metodami se zabývají také České účetní standardy.

Mezi účetní metody patří zejména:

- způsoby oceňování a jejich použití,
- postupy odpisování,

[28] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. § 4 (8)

- postupy pro tvorbu a použití opravných položek, a
- postupy pro tvorbu a použití rezerv.[29]

Účetní metody spolu s účetními principy a zásadami tvoří soubor pravidel, který musí účetní jednotka dodržovat nejen při vedení účetnictví, ale také při sestavování a předkládání účetních závěrek.[30]

V souvislosti s účetními metodami je vyžadována zásada stálosti účetních metod, která je upravena zákonem o účetnictví v § 7 odst. 4. Tato zásada uvádí, že účetní jednotky nesmějí změnit uspořádání, označování a obsahové vymezení položek účetní závěrky ani způsoby oceňování, které použily v jednom účetním období, v následujícím účetním období. K částečné nebo úplně změně může dojít mezi jednotlivými účetními obdobími pouze kvůli změně předmětu nebo jiné činnosti nebo v situaci, kdy dochází k zpřesnění věrného zobrazení či zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Účetní jednotky musí uvést veškeré informace spojené s takovou změnou v příloze k účetní závěrce vč. jejího řádného zdůvodnění.[31]

2.4 Změny účetních metod

Za změnu účetní metody se podle interpretace Národní účetní rady I-29 považuje situace, kdy u účetní jednotky dojde k vykazování, oceňování nebo zveřejňování jednotlivých prvků účetní závěrky odlišným způsobem, než tomu bylo doposud. Změna metody se neprovádí na základě zjištění nových informací nebo nového skutečného stavu. Dochází k nim v případě, že byly změněny účetní předpisy nebo vlastní metodika a účetní jednotka tak musí zachytit jiným způsobem ekonomickou realitu. Účetní jednotka může na základě svého rozhodnutí provést změnu účetní metody pouze za předpokladu, že tato změna povede ke zvýšení vypovídací schopnosti její účetní závěrky.[32]

[29] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. § 4 (8)
[30] RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-061-4.
[31] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. § 7 (4)
[32] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 8. [cit. 2018-04-15]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

Změny účetních metod do roku 2012

Od roku 1993 byl při změnách účetních metod uplatňován stejný účetní přístup jako při opravách chyb minulých let, tedy že změny metod účetní jednotka prováděla na účty mimořádných výnosů nebo mimořádných nákladů.[33]

V důsledku výše uvedených rozsáhlých změn českých účetních předpisů v letech 2002 a 2003 (vydání vyhlášky pro podnikatele a ČÚS), řešil problematiku účtování změn účetních metod ČÚS pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy, který v odstavci 3.10.2 říkal, že: *„Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 - Mimořádné náklady (vyjadřujícího náklady na změnu metody) se účtují změny ve způsobu ocenění majetku (podle § 4 odst. 15 a § 7 odst. 4 zákona) se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného majetkového účtu.“* a v odstavci 4.7.2 *„Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 68 - Mimořádné výnosy (vyjadřujícího výnosy ze změny metody) se účtují například změny ve způsobu ocenění majetku (podle § 4 odst. 15 a § 7 odst. 4 zákona) se souvztažným zápisem na vrub příslušného majetkového účtu.“*[34]

V dalších letech přišlo s vydáním interpretace NÚR I-11 doporučení, aby účetní jednotka zaúčtovala změnu účetní metody tak, aby nebyl neovlivněn výsledek hospodaření běžného účetního období. Zaúčtování změny by se provedlo v běžném období proti vlastnímu kapitálu (nerozdělenému zisku minulých let), zároveň by musely být upraveny srovnávací údaje a opět by mělo dojít k dodatečnému dodanění nebo snížení daňové povinnosti. [35]

Změny účetních metod od roku 2013

Jak už bylo uvedeno v předchozí kapitole, v roce 2013 nabyla účinnost novela vyhlášky pro podnikatele (detailněji viz kapitola 3.) a v následujícím roce byly NÚR vydány interpretace I-29 a I-30. Od roku 2013 se tedy změna metody provádí stejně jako oprava chyby minulých let, tj. retrospektivně. Změna je zaúčtovaná v běžném účetním období proti účtu „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ a zároveň je provedena úprava srovnávacích údajů. Účetní jednotka zachytí změnu metody v účetním období, ve kterém je to co nejdříve možné provést a tuto změnu musí popsat v příloze k účetní závěrce. Po provedení změny metody by měla účetní

[33] SKÁLOVÁ, J. Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení? Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42. ISSN 1804-1280.

[34] Finanční zpravodaj č. 11-12/1/2003, dostupný z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2003-c-11-c-0001.pdf

[35] SKÁLOVÁ, J. Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení? Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42. ISSN 1804-1280.

závěrka za účetní období, ve kterém účetní jednotka změnu provedla, vypadat tak, jako by účetní jednotka používala novou účetní metodu již v předchozích obdobích.[36]

Pokud byla v důsledku změny účetní metody změněna daňová povinnost, musí účetní jednotka znovu využít účet „Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

K retrospektivnímu provedení změny metody nedojde v případě, že účetní předpisy ukládají u dané změny metody prospektivní provedení.[37]

[36] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 15. [cit. 2018-04-17]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

[37] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 19. [cit. 2018-04-17]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

3. Jiný výsledek hospodaření minulých let

Velká změna v účtování oprav chyb minulých let a změn účetních metod nastala v roce 2013 v důsledku novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších přepisů, která nabyla účinnosti 1. ledna 2012, avšak u změny účtování oprav chyb minulých let a změn metod došlo k ročnímu odkladu účinnosti kvůli vazbě na zákon o daních z příjmů. V § 15a odst. 2 této vyhlášky se tak objevila definice nové položky vlastního kapitálu „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“, která obsahuje:

- opravy významných chyb v důsledku nesprávného účtování či neúčtování o výnosech a nákladech v minulých účetních obdobích,
- rozdíly ze změn účetních metod,
- část odložené daně při jejím prvním účtování.

Použití této položky musí popsat účetní jednotka v příloze k účetní závěrce.[38]

Novela vyhlášky pro podnikatele byla reakcí Ministerstva financí na několikaletou kritiku odborné veřejnosti, které se nelíbil způsob účtování oprav chyb minulých let a změn účetních metod stanovený v účetních předpisech. Cílem novely bylo sjednotit přístup k této problematice, protože do roku 2013 existovaly dva přístupy. První přístup byl podle českých účetních předpisů takový, že dané transakce se účtují do nákladů a výnosů běžného období. Oproti tomu odborná veřejnost namítala, že tyto transakce nesmí ovlivnit výsledek hospodaření aktuálního období a musí být účtovány do nerozděleného zisku. Nový přístup tedy ukládá účetním jednotkám povinnost účtovat o daných transakcích rozvahově tak, aby nebyl ovlivněn výsledek hospodaření běžného účetního období. Díky novele se tento přístup shoduje s postupem vyžadovaným IFRS, dále došlo ke sladění postupů u různých subjektů - podnikatelů, finančních institucí a státu, a také to pomohlo auditorům, kteří se museli kvůli předchozímu znění českých předpisů řídit aplikační doložkou k ISA 710.[39]

V souvislosti s těmito změnami byly v červnu 2014 vydány Národní účetní radou interpretace „I – 29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách“ a „I – 30

[38] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

[39] PELÁK, Jiří. Nový způsob oprav chyb od roku 2013. *AUDITOR*. Komora auditorů České republiky, 2012, **XIX**(2), 17-19. ISSN 1210-9096.

Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů“, která nahradila již výše zmíněnou I-11. (viz kapitola 4.).

Tabulka 1 – Vykázání jednotlivých položek výsledku hospodaření v rozvaze

Označení	Název položky	Účet
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	
	Nerozdělený zisk minulých let	428
	Neuhrazená ztráta minulých let	(-) 429
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	426
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	

Zdroj: Příloha č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., vlastní zpracování

3.1 Účtování o odložené dani

Odloženou daň z příjmu musí povinně účtovat a vykazovat účetní jednotky tvořící konsolidační celek a dále účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu[40]. Jiné účetní jednotky si mohou zvolit účtování a vykazování odložené daně dobrovolně.[41]

Tato daň je důležitým účetním nástrojem pro dodržování zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Jestliže není odložená daň zaúčtována, může dojít při vykazování výsledku hospodaření k narušení zásady opatrnosti a v případě rozdělení zisku, který je nevykázáním této daně nadhodnocen, to může mít negativní dopad na budoucí finanční situaci účetní jednotky. [42]

Odložená daň je založena na rozvahovém přístupu, tzn., že vzniká z přechodných rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv nebo pasiv a daňovou základnou těchto aktiv nebo pasiv. Daňovou

[40] Účetní jednotky sestavující závěrku v plném rozsahu jsou uvedeny v § 18 odst. 4 zákona o účetnictví

[41] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

[42] CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. 423 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-121-5.

základnou se rozumí hodnota aktiv nebo pasiv, která je uplatnitelná pro daňové účely v budoucnosti.[43]

Pro stanovení odložené daně, resp. daňové sazby, se používá závazková metoda. Tato metoda uvádí, že by se odložená daň měla v podstatě považovat za závazek účetní jednotky, tudíž by měla být vypočítána ve skutečné hodnotě závazku. Tzn., do výpočtu by se měla zahrnout taková daňová sazba[44], která se použije v době realizace přechodných rozdílů.[45]

Přechodné rozdíly můžeme rozdělit na:

- zdanitelné – v některém z budoucích období vyústí ve zdanitelné částky při stanovení základu daně, např. pokud je účetní hodnota odpisovaného majetku vyšší než daňová hodnota tohoto majetku,
    - vzniká odložený daňový závazek,
- odčitatelné - v některém z budoucích období vyústí v odčitatelné částky při stanovení základu daně, např. pokud je hodnota účetní opravné položky vyšší než hodnota daňově uznatelné opravné položky,
    - vzniká odložená daňová pohledávka.[46]

Odložená daň má aktivní nebo pasivní zůstatek a vždy se klasifikuje a vykazuje v rozvaze jako dlouhodobá pohledávka nebo dlouhodobý závazek.

Postupy účtování o odložené dani jsou upraveny ve vyhlášce pro podnikatele a v Českém účetním standardu č. 003 – Odložená daň. Podle vyhlášky se odložená daň zaúčtuje na účtu účtové skupiny 59 proti účtu v účtové skupině 48. Avšak podle ustanovení § 59 odst. 6 této vyhlášky, jestliže účetní jednotka účtuje o odložené dani poprvé, musí část odložené daně vztahující se k minulým účetním obdobím vykázat na účtu „Jiného výsledku hospodaření

[43] ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Str. 230. Praha: Grada Publishing, 2016. 284 stran. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

[44] Mělo by jít většinou o budoucí sazbu, která už je legislativně stanovena, aby účetní jednotka nemusela složitě stanovovat odhady budoucí sazby.

[45] VÁCHA, Petr. Teoretický rámec odložené daně. *AUDITOR*. Komora auditorů České republiky, 2012, **XIX**(4), 8-10. ISSN 1210-9096.

[46] *ČÚS č. 003, odst. 2.3.* České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

minulých let“ a na účtu účtové skupiny 59 musí být pouze ta část vztahující se k běžnému účetnímu období.[47]

Tabulka 2 – Účtování o odložené dani v prvním roce

Č.	Účetní operace	MD	D
1.	Odložená daň vztahující se k předchozím účetním obdobím		
	- odložený daňový závazek	426	481
	- odložená daňová pohledávka	481	426
2.	Odložená daň vztahující se k běžnému účetnímu období		
	- odložený daňový závazek	592	481
	- odložená daňová pohledávka	481	592

Zdroj: Vlastní zpracování

Zahájení účtování o odložené dani se považuje za změnu metody, ale na rozdíl od ostatních změn metod se první účtování o odložené dani provádělo do nerozděleného zisku už před rokem 2013. Tento postup byl a stále je shodný s postupy IFRS.[48]

3.2 Opravy významných chyb minulých let

Jak již bylo řečeno v první kapitole v položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ se vykazují některé opravy chyb minulých let. Do této položky se zahrnují opravy nákladů a výnosů, přesněji opravy z důvodu neúčtování nebo nesprávného účtování nákladů a výnosů, jestliže jde o významné opravy.

V souvislosti s opravami chyb, které byly účtovány proti „Jinému výsledku hospodaření minulých let“, musí účetní jednotka také zaúčtovat změnu splatné, případně odložené daně z příjmu, která byla touto opravou vyvolána. Rozdíl daně bude zaúčtován stejně jako oprava chyby proti „Jinému výsledku hospodaření minulých let“.[49]

[47] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. § 59 odst. 6

[48] PELÁK, Jiří. Nový způsob oprav chyb od roku 2013. *AUDITOR*. Komora auditorů České republiky, 2012, **XIX**(2), 17-19. ISSN 1210-9096.

[49] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 16. [cit. 2018-04-20]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

Tabulka 3 – Účtování významných chyb minulých období

Č.	Účetní operace	MD	D
1.	Doúčtování nákladů minulých let	426	xxx
2.	Doúčtování snížené daňové povinnosti k dani z příjmů	341	426
3.	Doúčtování výnosů minulých let	xxx	426
4.	Doúčtování zvýšené daňové povinnosti k dani z příjmů	426	341

Zdroj: Vlastní zpracování

3.3 Změny účetních metod

Na změnu účetních metod se aplikuje v podstatě stejný přístup jako v předchozím případě, tedy pro účtování použijeme „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Stejně jako u oprav významných chyb minulých účetních období i změny metody mohou vyvolat změnu splatné nebo odložené daně z příjmů, která bude zaúčtována opět proti „Jinému výsledku hospodaření minulých let“.[50]

Tabulka 4 - Účtování o změnách účetních metod

Č.	Účetní operace	MD	D
1.	Zaúčtování změny účetní metody („náklad“)	426	xxx
2.	Doúčtování snížené daňové povinnosti k dani z příjmů	341	426
3.	Zaúčtování změny účetní metody („výnos“)	xxx	426
4.	Doúčtování zvýšené daňové povinnosti k dani z příjmů	426	341

Zdroj: Vlastní zpracování

[50] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 16. [cit. 2018-04-20]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

4. Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období – české předpisy

Požadavky na srovnatelnost informací, které jsou uváděny v účetních závěrkách, jsou obsaženy v zákoně o účetnictví a jeho prováděcích vyhláškách, v zákoně o účetnictví je to zejména § 19 odst. 7 a § 7 odst. 3 až 5 a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. § 4 odst. 5 a odst. 7.

Podle § 19 odst. 7 mají být informace vykazované v účetní závěrce nejen spolehlivé, srozumitelné a posuzované s ohledem na významnost, ale také srovnatelné. Za srovnatelnou informaci se považuje ta informace, které splňuje podmínky podle § 7 odst. 3 až 5.

Podmínkami pro naplnění srovnatelnosti jsou:

- Účetní jednotka musí používat účetní metody způsobem, který plyne z předpokladu nepřetržitého trvání podniku. Jestliže nastává skutečnost, která omezuje nebo zabraňuje tomuto předpokladu a účetní jednotka o tom má informaci, musí použít účetní metody, které této situaci odpovídají, a zároveň má povinnost o daném způsobu použití informovat v příloze k účetní závěrce.
- Účetní jednotka nesmí měnit uspořádaní, označování, obsahové vymezení ani způsob oceňování jednotlivých položek výkazů oproti předchozímu účetnímu období. Ke změně může dojít úplně nebo částečně pouze v případě změny podnikání či jiné činnosti nebo v případě, že by díky tomu došlo k věrnějšímu zobrazení nebo lepší vypovídací schopnosti účetní závěrky. Účetní jednotka je povinna informovat o takových změnách a uvést důvody v příloze k účetní závěrce.
- V příloze k účetní závěrce musí mimo jiné vždy účetní jednotka popsat použité metody, jejich změny, odůvodnění těchto změn a jejich vliv na položky účetních výkazů.[51]

Ustanovení vyhlášky pro podnikatele v § 4 odst. 5 vyžaduje, aby položky výkazů účetní závěrky obsahovaly informaci o výši této položky nejen za běžné účetní období, ale také za účetní období bezprostředně předcházejí, označované jako minulé účetní období. Položky aktiv za minulé účetní období se v rozvaze vykazují v netto hodnotách, tj. snížené o oprávky a opravné položky. Informace vykazované za tato období musí být srovnatelné, pokud tomu tak není, má účetní jednotka povinnost upravit informace za minulé účetní období, a to s ohledem

[51] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. §7 odst 3- 5

na jejich významnost. Tyto úpravy informací musí být popsány v příloze. Pokud nedošlo k úpravě informací a ve výkazech byly ponechány nesrovnatelné informace, musí být tato situace odůvodněna v příloze[52]

Postupy při úpravě srovnávacích údajů však nejsou v účetních předpisech blíže upraveny, z tohoto důvodu v praxi účetní většinou úpravu srovnávacích údajů opomíjí nebo ji vědomě neprovádí.[53]

Úprava srovnávacích údajů je také vyžadována při změně metod a oprav významných chyb minulých let týkajících se nákladů a výnosů podle ustanovení § 15a vyhlášky pro podnikatele, avšak postup úpravy srovnávacích údajů není přesněji specifikován. Na úpravu těchto údajů upozorňuje interpretace Národní účetní rady „I – 29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách“, která dále odkazuje na další interpretaci Národní účetní rady, a to „I – 30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů“ (nahradila zrušenou „I – 11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v účetních závěrkách podnikatelů“).

Při vykazování časově srovnatelných údajů mohou nastat problémy, a to zejména v těchto případech:

- jiný způsob vykazování (reklasifikace) účetních položek,
- účetní chyby minulých období,
- změny účetních odhadů,
- změny účetních metod na základě změn v účetních předpisech nebo rozhodnutí účetní jednotky,
- různě dlouhá účetní období,
- zahájení činnosti, změny právní formy, přeměny obchodních společností, úpadek nebo likvidace, apod.[54]

[52] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. § 4, odst. 5

[53] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 2. [cit. 2018-04-23]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

[54] Tamtéž. Odst. 5.

Interpretace I-30 popisuje obecné řešení těchto problémů, na které dále navazuje řešení konkrétních typů případů. Podle obecného řešení musí účetní jednotka upravit srovnávací údaje za minulé účetní období v aktuální účetní závěrce, jestliže díky této změně dojde k lepší časové srovnatelnosti údajů aktuálních a srovnávacích. Pokud účetní jednotka provede úpravu srovnávacích údajů, budou srovnávací údaje vykazované v aktuální účetní závěrce odlišné oproti údajům, které byly původně vykázány v minulých účetních závěrkách. Z tohoto důvodu musí účetní jednotka uvést rozpis všech významných změn v příloze k účetní závěrce, který by měl obsahovat minimálně informace o stavu před změnou a po změně a komentář.[55]

4.1 Jiný způsob vykazování (reklasifikace) účetních položek

Účetní jednotka provádí reklasifikaci (přetřídění) srovnávacích údajů podobně jako u aktuálních údajů, ale pouze je-li to vhodné. [56]

Pro přetřídění údajů za minulé účetní období platí dvě zásady. Podle první zásady musí být přetřídění srovnávacích údajů provedeno podle aktuálního členění položek vykazovaných za běžné účetní období a druhá zásada říká, že přetříděním těchto údajů nemůže dojít ke změně výsledku hospodaření, který byl vykázán za minulé účetní období.[57]

Za přetřídění položek můžeme považovat sečtení položek nebo rozdělení jedné položky na více položek, ale také reklasifikaci úvěru z dlouhodobého na krátkodobý apod. Jestliže byly například zásoby uvedeny v rozvaze až do aktuálního období na jednom řádku, ale v aktuálním období jsou v rozvaze vykazovány na dvou řádcích, protože se mezi zásobami objevila jedna významná položka, musí účetní jednotka rozdělit položku zásob za minulé účetní období podle použitého členění aktuálních údajů. Naopak, pokud jde například o reklasifikaci úvěru z dlouhodobého na krátkodobý, protože se blíží jeho splatnost, úpravu srovnávacích údajů účetní jednotka neprovede.[58]

[55] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 7, 8. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

[56] Tamtéž. Odst. 9.

[57] RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-061-4.

[58] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 9. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

4.2 Opravy chyb minulých let a změny účetních metod

V běžném účetním období dochází většinou při opravách významných chyb a při změnách metod ke změnám v rozvahových položkách a zároveň to má dopad na vlastní kapitál. Problém ovšem nastává ve vykazování srovnatelných období ve výkazech. Účetní předpisy způsob vykazování minulého účetní období (srovnatelného období) neřeší, proto je možné uvažovat dvě řešení. [59]

První řešení může účetní jednotka použít, jestliže je to možné a jde o administrativně zvládnutelný proces. Účetní jednotka provede při opravě chyb úpravu srovnávacích údajů, a to tak, aby údaje vypadaly, jako kdyby žádná chyby nevznikla. U změny metody se postupuje obdobně. Účetní jednotka provede úpravu srovnávacích údajů tak, aby údaje vypadaly, jako by došlo k použití dané metody i v obdobích, ze kterých pocházejí tyto srovnávací údaje.[60]

Účetní jednotka by se měla při úpravě srovnávacích údajů řídit určitými pravidly, a to:

1. Jestliže například dochází k úpravě srovnávacích údajů za určité srovnávací období ve výkazu zisku a ztráty, promítne se úprava do rozvahy do položky „Výsledek hospodaření za běžné období“, která je vykázána jako srovnávací údaj v daném srovnávacím období. V následujících srovnávacích obdobích se tato úprava už promítá v položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“.[61]
2. V případě chyby v nákladech nebo výnosech, která nastala v účetním období předcházejícím vykazované srovnávací období, se oprava ve výkazu zisku a ztráty ve srovnávacích údajích nezachytí. Tato oprava se projeví v rozvaze v „Jiném výsledku hospodaření minulých let“.
3. Pokud se chyba netýkala nákladů a výnosů provede se oprava srovnávacích údajů pouze v rozvaze, například při nezaúčtování nákupu materiálu apod. Týká-li se chyba některé položky vlastního kapitálu a účetní jednotka sestavuje výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, upraví se také srovnávací údaje v tomto výkazu.

[59] RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-061-4.
[60] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 10, 12. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/
[61] Tamtéž. Odst. 11 (a).

4. Účetní jednotka musí odpovídajícím způsobem označit sloupce se srovnávacími údaji, pokud tyto údaje nejsou v důsledku jejich opravy totožné s údaji za běžné účetní období, které byly vykázány v minulých účetních závěrkách. Sloupce mohou být například označeny jako „minulé období – opraveno“.
5. Pokud dochází k úpravě srovnávacích údajů ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, musí účetní jednotka na rozdíl od ostatních výkazů rozdělit srovnávací údaje na dva sloupce a to na srovnávací údaje neopravené, tedy ty co vychází z údajů z některé předchozí účetní závěrky a na srovnávací údaje opravené. V případě, že chyba nastala dříve než ve vykazovaných srovnávacích obdobích, musí dojít k opravě počátečního zůstatku vykazovaného srovnávacího období. Z úpravy musí být opět zřejmé, jak vypadal počáteční zůstatek bez opravy a po opravě.[62]

Druhé řešení se týká způsobu vykazování srovnatelného účetního období, jestliže by úprava srovnávacích údajů byla nákladná nebo administrativně náročná a významnost poskytované informace by neodpovídala vynaloženému úsilí a nákladům. V takovém případě by účetní jednotka uvedla v účetní závěrce údaje z předešlého období a v příloze k účetní závěrce by popsala nesrovnatelné údaje, a to v souladu s ustanovením § 7 odst. 4 zákona o účetnictví a ustanovením vyhlášky pro podnikatele v § 4 odst. 5.[63]

4.3 Změna účetních odhadů

Změna účetních odhadů se promítne v běžném účetním období, případně v budoucích obdobích a k úpravě srovnávacích údajů nedochází. Výkyvy v údajích mezi jednotlivými účetními obdobími, které jsou důsledkem samotné změny účetního odhadu, tedy nelze považovat za porušení podmínky srovnatelnosti v čase.[64]

[62] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 11. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

[63] RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-061-4.

[64] Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Odst. 22, 27. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

4.4 Pravidelně sestavované účetní závěrky za stejně dlouhé části účetních období

Jiné než účetní předpisy nebo určité smluvní vztahy mohou vyžadovat po účetní jednotce, aby pravidelně sestavovala účetní závěrku, a to za určité stejně dlouhé části účetních období. Takové účetní závěrky mohou být sestavovány například z důvodu podnikání na kapitálovém trhu nebo na základě úvěrové smlouvy.[65]

Jestliže účetní jednotka pravidelně sestavuje účetní závěrky za stejně dlouhé části účetních období, pak jako srovnávací údaje uvede:

- v rozvaze údaje vykazované ke konci účetního období bezprostředně předcházejícího,
- ve výkazu zisku a ztráty, výkazu změn ve vlastním kapitálu a výkazu peněžních toků údaje za ty části účetního období bezprostředně předcházejícího, které odpovídají části vykazovaného aktuálního účetního období. Jestliže jsou zároveň nebo místo těchto výkazů sestavovány účetní jednotkou kumulované výkazy za období od začátku aktuálního období až do konce příslušné části účetního období, vykazuje účetní jednotka jako srovnávací údaje takové údaje za tato období, které jsou uvedeny za bezprostředně předcházející období.[66]

4.5 Různě dlouhá účetní období

Pokud účetní závěrka za běžné účetní období a účetní závěrky, které obsahují potřebné srovnávací údaje (za minulá účetní období), byly sestaveny za různě dlouhá účetní období, postupují účetní jednotky podle toho, jak dlouhé je aktuální účetní období.

Jestliže se běžné účetní období skládá z 12 měsíců, srovnávaných 12 měsíců bylo rozděleno do několika kratších účetních období a můžeme získat tokové údaje za 12 měsíců prostým součtem hodnot kratších období, tak účetní jednotka v rozvaze vykáže srovnávací údaje z rozvahy, která byla sestavena před 12 měsíci. U ostatních výkazů se uvedou údaje, které byly získané součtem hodnot kratších účetních období.

[65] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 28. [cit. 2018-04-30]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

[66] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 14. [cit. 2018-04-30]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

V případě, že účetní jednotka splňuje pouze podmínku, že se běžné účetní období skládá z 12 měsíců, vykáže jako srovnávací údaje v rozvaze údaje ze zahajovací rozvahy daného období. U ostatních výkazů nebudou srovnávací údaje uvedeny, a jestliže by byly uvedeny, musí je účetní jednotka označit zřetelně jako údaje za období s odlišnou délkou.

Pokud je běžné účetní období kratší nebo delší než 12 měsíců, postupuje se stejně jako v případě předchozího odstavce.

Ve všech případech by účetní jednotka také měla v příloze k účetní závěrce popsat důvody různě dlouhých účetních období.[67]

4.6 Zahájení činnosti, přeměny obchodních společností, úpadek nebo likvidace

V českých předpisech rámcově upravuje vykazování srovnávaných informací v případě zahájení činnosti, vstupu do likvidace a úpadku vyhláška pro podnikatele v § 4 odst. 7.

Účetní jednotky, které jsou nové včetně těch, které vznikly v důsledku přeměny obchodních společností, uvedou jako srovnávací údaje v rozvaze za jejich první účetní období údaje, které obsahuje zahajovací rozvaha. U ostatních výkazů nebudou srovnávací údaje uvedeny.

U pokračujících účetních jednotek z přeměn obchodních společností, vyjma změny právní formy, uvedou tyto účetní jednotky srovnávací údaje vycházející z její konečné účetní závěrky, která byla sestavena k datu bezprostředně předcházejícího rozhodný den fúze sloučením. Tzn., že se srovnávací údaje vykážou nejen v rozvaze, ale také ve výkazu zisků a ztrát. Srovnávací údaje se neuvedou v případě, kdy by uvedení těchto údajů bylo zavádějící. V tomto případě by účetní jednotka vykázala pouze v rozvaze srovnávací údaje převzaté ze zahajovací rozvahy.[68]

Při vstupu do likvidace uvede účetní jednotka v rozvaze srovnávací údaje převzaté ze zahajovací rozvahy, která byla sestavena ke dni vstupu do likvidace. Při rozhodnutí o úpadku se vykazují srovnávací údaje ze zahajovací rozvahy sestavené ke dni účinnosti rozhodnutí

[67] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 15. [cit. 2018-04-30]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

[68] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 16, 17. [cit. 2018-04-30]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

o úpadku. Při rozdělení společnosti nebo při splynutí jde o údaje ze zahajovací rozvahy, která byla sestavena k rozhodnému dni. Ve všech těchto případech se nevykazují srovnávací informace ve výkazu zisků a ztrát.[69]

U změny právní formy se srovnávací údaje neuvádí v mezitímních účetních závěrka, a to jak u mezitímní závěrky, která byla sestavena ke dni vyhotovení projektu této změny, tak také u mezitímní účetní závěrky, která byla sestavená ke dni, který předcházel dni zápisu změny do obchodního rejstříku (OR). Pokud je sestavována konečná účetní závěrka ke dni, který předchází zápis do OR, postupuje účetní jednotka stejně jako u různě dlouhých účetních období. V případě první řádné účetní závěrky, která se sestavuje po změně právní formy, se srovnávací údaje převezmou z předcházející řádné účetní závěrky, ne však z konečné či mezitímní účetní závěrky.[70]

Srovnávací údaje ve výkazu zisku a ztráty se nikdy nevykáží, jestliže by náklady potřebné na získání těchto informací byly neúměrné oproti jejich významu.[71]

4.7 Souběh několika situací

Účetní jednotka, které se týká současně více situací popsaných výše, musí brát zřetel na všechna pravidla spojená s těmito situacemi zároveň. Například když dojde k rozdělení společnosti a následně bude společnost vykazovat informace za účetní období, které nebude mít standardní délku. Pokud mezi pravidly pro různé situace nastane konflikt, má vždy přednost nevykázání srovnávacích údajů.[72]

[69] RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-061-4.

[70] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 18. [cit. 2018-04-30]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

[71] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. § 4 odst 7

[72] Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. Odst. 19. [cit. 2018-04-30]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

5. Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období – IFRS

V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) je problematika oprav chyb, změn účetních metod a změn v účetních odhadech řešena ve standardu *IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby (IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors).*

Standard IAS 8 upravuje:

- kritéria výběru účetních pravidel (metod) a jejich změn a
- způsob zachycení v účetnictví a zveřejnění pro:
    - opravy chyb,
    - změny účetních metod,
    - změny v účetních odhadech.

Požadavky uvedené v tomto standardu mají za cíl nejen zvýšení relevantnosti a spolehlivosti účetních závěrek vykazovaných účetní jednotkou, ale mají také zajistit, aby byly účetní závěrky u stejné účetní jednotky srovnatelné mezi jednotlivými obdobími a zároveň, aby byly účetní závěrky srovnatelné mezi různými účetními jednotkami.[73]

5.1 Změny účetních metod

IAS 8 definuje účetní pravidla jako specifické principy, zvyklosti, východiska, postupy a praktiky, které byly vytvořeny účetní jednotkou a které tato jednotka používá při přípravě a zveřejňování účetní závěrky. Účetní pravidla pro konkrétní oblasti jsou specifikovány v rámci jednotlivých standardů. Pokud se však pro určitý problém nenachází konkrétní řešení v některém ze standardů, musí být na tento problém aplikován účetní přístup podle standardu IAS 8.[74]

[73] *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

[74] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

Při volbě a použití účetních pravidel, která nejsou pro určitou transakci nebo oblast upravena v některém ze standardů, musí zvolit účetní jednotka takový postup podle standardu IAS 8, kterým bude zaručena relevantnost účetních informací pro potřeby ekonomických rozhodování uživatelů a spolehlivost účetní závěrky, tedy aby věrně zobrazovala finanční situaci, výkonnost a peněžní toky podniku a zároveň odrážela ekonomickou podstatu všech zobrazovaných transakcí a dalších skutečností, nikoliv jen jejich právní formu. Tato účetní pravidla mají být opatrná, neutrální a úplná ve všech významných ohledech. Při tvorbě těchto účetních pravidel musí účetní jednotka přihlédnout k pravidlům některého ze standardů, který řeší obdobný problém, případně vycházet z definic a požadavků obsažených v Koncepčním rámci. Účetní jednotka také může vyjít z pravidel a zásad jiných standardů (např. US GAAP), pokud to není v rozporu s řešením obdobného problému v jiném standardu nebo s Koncepčním rámcem.

Účetní pravidla by měla účetní jednotka používat konzistentně pro podobné transakce a další události. Jestliže některý standard připouští nebo požaduje kategorizaci položek, pro které můžou platit rozdílná pravidla, musí účetní jednotka vybrat každé kategorii vhodné účetní pravidlo a na tuto kategorii jej aplikovat. [75]

Změny účetních pravidel

Účetní pravidlo může být účetní jednotkou změněno jen v případě, že některý účetní standard tuto změnu vyžaduje, anebo díky této změně dojde ke zkvalitnění účetní závěrky, tedy že se zvýší spolehlivost a relevantnost vykazovaných informací. V ostatních případech by použití účetních pravidel mělo zůstat konzistentní, aby byla pro uživatele účetních informací zajištěna srovnatelnost účetních závěrek dané jednotky za různá období.

Za změny účetních pravidel se nepovažuje použití účetních pravidel na nové transakce a jiné skutečnosti, tzn. na ty, které se významně liší od transakcí a skutečností, které se udály dříve. Dále se změnou účetních pravidel nerozumí aplikace nového účetního pravidla na transakce a jiné skutečnosti, které se v minulosti nevyskytovaly nebo nebyly významné.[76]

Pokud změnu účetních pravidel vyvolalo první použití určitého standardu nebo interpretace, měla by se účetní jednotka řídit při účetním zachycení důsledku těchto změn přechodnými ustanoveními uvedenými v daném standardu, nikoliv IAS 8. Pokud však standard neobsahuje

[75] *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

[76] Tamtéž.

přechodná ustanovení, musí být IAS 8 aplikován. Výjimku tvoří první použití přeceňování na fair value u standardů *IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení* a *IAS 38 Nehmotná aktiva*, které se sice považuje za změnu metody, ale neřídí se IAS 8, nýbrž požadavky IAS 16 a IAS 38. Prvním použitím standardu se také rozumí dobrovolné použití standardu ještě před tím, než tento standard vstoupí v platnost (některé standardy k této aplikaci přímo vybízejí).[77]

Standard IAS 8 obsahuje obecný požadavek, aby byly důsledky změny v účetních pravidlech promítnuty retrospektivně, s výjimkou případů, u kterých určuje účetní zobrazení změn konkrétní standard. Podle odstavce 23 tohoto standardu se retrospektivní aplikací rozumí, že *„účetní jednotka je povinna upravit počáteční zůstatek všech předmětných položek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného předchozího období a ostatní srovnávací částky zveřejněné u jednotlivých vykazovaných období tak, jako kdyby bylo nové účetní pravidlo používáno vždy“*. Většinou je dopad vypořádán do nerozděleného zisku, ale na základě požadavků konkrétního standardu může být promítnut do jiné položky vlastního kapitálu.[78]

Retrospektivní aplikace změny v účetních pravidlech slouží k zachování časové konzistence účetních informací. Tato aplikace však může být komplikovaná, a proto standard připouští neproveditelnost retrospektivního přepočtu.

Retrospektivní aplikaci nelze provést:

- jestliže není možné určit důsledky změny účetního pravidla,
- jestliže by tato aplikace vyžadovala určení předpokladu o záměru, jaký měla účetní jednotka v předchozím období,
- jestliže by tato aplikace vyžadovala podstatné odhady částek v minulosti, které měly být v této souvislosti provedeny, a také by bylo obtížné určit informace o okolnostech existujících k datu, ke kterému by měl být proveden odhad a vykázány částky.

Standard se snaží zabránit přílišným spekulacím do účetních informacím a diskutabilním záležitostem.

[77] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

[78] *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

Účetní jednotka musí zachytit dopady změn účetních pravidel nejdříve v tom období, ve kterém je toto zachycení proveditelné. Retrospektivní aplikace změn nemusí být proveditelná vůbec, avšak účetní jednotka musí vždy zvážit, zda byly důvody neproveditelnosti, které standard uvádí, splněny.[79]

Jestliže není možné na začátku běžného období stanovit dopady změn účetního pravidla na všechny předcházející období, musí účetní jednotka provést úpravu srovnávacích informací tak, aby od prvního možného data bylo nové účetní pravidlo použito prospektivně. Prospektivní aplikace u změny účetních pravidel znamená, že se nové účetní pravidlo použije na transakce a další události, jež se objeví po datu změny tohoto pravidla.[80]

Zveřejnění informací při změně účetních metod

Standard IAS 8 klade rozdílné požadavky na zveřejnění informací při změně účetních pravidel podle toho, zda šlo o změnu v rámci prvního přijetí standardu, případně interpretace nebo zda byla změna provedena dobrovolně na základě rozhodnutí účetní jednotky, nikoliv tedy na základě změny IFRS.

Jestliže jde o změnu účetních pravidel z důvodu prvního přijetí některého standardu nebo interpretace, zveřejní účetní jednotka tyto informace:

- název standardu nebo interpretace,
- informace, zda účetní jednotka provedla změnu v souladu s přechodnými ustanoveními daného standardu, popis těchto přechodných ustanovení a popis těch ustanovení, u kterých by se mohl předpokládat vliv na budoucí období,
- podstatu změny,
- v rozsahu proveditelnosti částku úprav:
    - jednotlivých položek, které byly změnou dotčeny a které jsou vykázány v účetní závěrce u běžného období a všech předchozích období,

[79] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

[80] *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

    - pro základní i zředěný zisk na akcii, pokud se vztahuje na účetní jednotku IAS 33 *Zisk na akcii*,
    - která se vztahuje k obdobím předcházející období, která jsou vykazována v účetní závěrce.
- okolnosti vedoucí k částečné nebo úplné neproveditelnosti retrospektivní aplikace změny účetního pravidla a informace o tom, jak a od kdy došlo k aplikaci změny účetního pravidla.

V případě, že se účetní jednotka rozhodne pro dobrovolnou změnu účetního pravidla, musí v účetní závěrce zveřejnit tyto informace:

- podstatu změny a důvody, proč jsou díky jejímu použití informace spolehlivější a více relevantní,
- v rozsahu proveditelnosti částku úprav:
    - jednotlivých položek, které byly změnou dotčeny a které jsou vykázány v účetní závěrce u běžného období a všech předchozích období,
    - pro základní i zředěný zisk na akcii, pokud se vztahuje na účetní jednotku IAS 33 *Zisk na akcii*,
    - která se vztahuje k obdobím předcházející období, která jsou vykazována v účetní závěrce.
- okolnosti vedoucí k částečné nebo úplné neproveditelnosti retrospektivní aplikace změny účetního pravidla a informace o tom, jak a od kdy došlo k aplikaci změny účetního pravidla.

Ani v jednom z případů nemusí být tyto informace v následujících obdobích opakovaně uváděny v účetních závěrkách.

Pokud účetní jednotka neaplikuje nově vydaný účetní standard, který však ještě nevstoupil v platnost, musí ve své účetní závěrce tuto skutečnost zveřejnit. Dále musí uvést známé nebo přiměřeně odhadnutelné informace, které jsou spojeny s hodnocením možného dopadu, který vyvolá aplikace nového standardu na účetní závěrku této jednotky v období, kdy dojde k první aplikaci.

Účetní jednotka musí vzít v tomto případě v úvahu zveřejnění těchto informací:

- název nového standardu,
- povahu změny, která nastane, nebo změny účetních pravidel,
- požadované datum aplikace standardu a datum, od kterého účetní jednotka plánuje první aplikaci,
- popis očekávaného dopadu první aplikace standardu na účetní závěrku.[81]

Daňové dopady u změn účetních pravidel

Při provádění retrospektivních úprav u změn účetních pravidel se daňové důsledky zachycují a zveřejňují v souladu se standardem IAS 12 *Daně ze zisku*.

Účetní jednotka musí podle tohoto standardu zaúčtovat daňové dopady transakcí a jiných událostí takovým způsobem, jakým jsou zachyceny samotné transakce a jiné události. Jestliže jsou tyto transakce a jiné události zachyceny mimo výsledek hospodaření, tj. buď ve vlastním kapitálu, nebo v ostatním úplném výsledku, promítnou se daňové dopady také mimo výsledek hospodaření.[82]

U účetních pravidel jsou jejich změny zachyceny jako úprava určité položky vlastního kapitálu, proto se daňové důsledky promítnou do stejné položky vlastního kapitálu. Většinou je dopad změny vypořádán do nerozděleného zisku, ale na základě požadavků konkrétního standardu může být promítnut do jiné položky vlastního kapitálu.

5.2 Změny v účetních odhadech

Standard IAS 8 popisuje v odstavci 5 změnu v účetních odhadech jako *„úpravu účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, která je výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích prospěchů a povinností spojených s aktivy a závazky“*. Dále uvádí, že změny v těchto odhadech jsou vyvolány novými informacemi nebo novým vývojem, tzn., že nebyla špatně posouzena minulost, a proto je také nelze považovat za opravu chyby.

[81] *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

[82] *IAS 12 Daně ze zisku*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

Účetní jednotka musí mnoho položek účetní závěrky pouze odhadovat, protože existují určité nejistoty spojené s podnikatelskou činností a tyto položky tak nejdou přesně vyčíslit. Odhady se provádí na základě posledních dostupných a spolehlivých informací.[83]

Za odhad se považuje například:

- odhad výše nedobytných pohledávek,
- stanovení čisté realizovatelné hodnoty u zásob, které jsou zastaralé,
- určení doby životnosti a doby použitelnosti dlouhodobého aktiva,
- odhad reálné hodnoty v různých oblastech (např. u finančních aktiv nebo finančních závazků),
- odhad závazků ze záruk.

Používání odhadů je nevyhnutelné při přípravě účetní závěrky, avšak tyto odhady by neměly snižovat její spolehlivost. Jestliže se mění okolnosti a předpoklady, na základě kterých byl odhad založen, musí být odhady s ohledem na tyto změny revidovány a posuzovány.[84]

Někdy může být těžké rozlišit, zda se jedná o změnu v účetním odhadu nebo o změnu v účetních pravidlech. V tomto případě by měla být změna zachycena jako změna v účetním odhadu. Změnou v účetním odhadu není například změna použité oceňovací báze, která se vykazuje jako změna účetního pravidla.

Důsledek změny účetního odhadu musí účetní jednotka provést prospektivně, tedy v účetním období, ve kterém ke změně došlo nebo i v následujících obdobích, jestliže jsou změnou ovlivněny. Změna odhadu ovlivní výsledek hospodaření v obdobích, kterých se týká. Změna se tedy zaúčtuje jako náklad nebo výnos a oproti tomu se vykáže změna příslušné rozvahové položky (vlastního kapitálu, aktiva nebo závazku).

Pokud se jedná například o změnu odhadu hodnoty nedobytných pohledávek, ovlivňuje změna výkaz o úplném výsledku běžného období, proto se také zachytí pouze v běžném období. Naopak pokud dojde ke změně odhadu doby životnosti nebo doby použitelnosti odpisovaného aktiva, týká se tato změna odpisových nákladů nejen v běžném období, ale i v dalších obdobích

[83] *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

[84] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

po celou zbývající dobu použitelnosti aktiva. Dopad změny je tedy v obou případech vykázán jako náklad nebo výnos běžného období, u druhého případu se zachytí dopad na budoucí období také jako náklad nebo výnos v daných obdobích. [85]

Zveřejnění informací při změně účetních odhadů

Účetní jednotka musí zveřejnit informace o povaze a vlivu změn v účetních odhadech, jestliže významně ovlivnily informace vykazované v běžném období nebo lze očekávat, že významně ovlivní informace v budoucích obdobích. Jestliže nelze stanovit z důvodu neproveditelnosti odhadu účinek na budoucí období, musí účetní jednotka tuto skutečnost v účetní závěrce uvést.[86]

5.3 Opravy chyb minulých období

Chyby minulých období definuje standard IAS 8 v odstavci 5 jako *„opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách účetní jednotky za jedno nebo několik předchozích období, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného použití spolehlivých informací, které byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání, a u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a zvažovány při přípravě a předkládání těch účetních závěrek"*.

Jestliže účetní závěrka obsahuje významné chyby nebo chyby, které jsou sice nevýznamné, ale byly provedeny úmyslně z důvodu určité prezentace hospodaření účetní jednotky (tj. její finanční situace, finanční výkonnosti či peněžních toků), není pak tato účetní závěrka v souladu s IFRS. K odhalení významných chyb však může někdy dojít až v některém z následujících období, proto musí být tyto chyby opraveny ve srovnávacích informacích, které se vykazují v účetní závěrce konkrétního následujícího období.

Významnost je definována nejen IAS 8, ale také *Koncepčním rámcem pro sestavování a předkládání účetní závěrky*. Významná položka je taková položka, jejíž opomenutí nebo chybné vykázání může ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní informací. Významnost se odvíjí od povahy nebo velikosti (ocenění) položky nebo jejich kombinace.[87]

[85] *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101
[86] Tamtéž.
[87] Tamtéž.

Významné chyby minulých období má účetní jednotka povinnost opravit retrospektivně v účetním období, ve kterém došlo k odhalení chyby. Účetní jednotka tedy opraví účetní závěrku běžného období i minulých období (srovnávací období), aby překládaná závěrka vypadala tak, jako by žádná chyba nikdy nenastala. Takové opravě se říká retrospektivní přepočet. U úpravy srovnávacích období, záleží na tom, kolik těchto období účetní jednotka prezentuje ve své účetní závěrce. Chyba musí být opravena v období, kdy k chybě došlo. Pokud však období, ve kterém chyba vznikla, už v účetní závěrce není vykázáno, musí být tato oprava provedena v prvním období, které už se v účetní závěrce zveřejňuje.[88]

Stejně jako u změn účetních metod standard připouští, že v některých případech nemusí být retrospektivní oprava chyby proveditelná.

Retrospektivní přepočet k nápravě chyby nelze zpracovat:

- jestliže není možné určit důsledky opravy chyby,
- jestliže by tato oprava chyby vyžadovala určení předpokladu o záměru, jaký měla účetní jednotka v předchozím období,
- jestliže by tato oprava chyby vyžadovala podstatné odhady částek v minulosti, které měly být v této souvislosti provedeny, a také by bylo obtížné určit informace o okolnostech existujících k datu, ke kterému by měl být proveden odhad a vykázány částky.

Účetní jednotka má povinnost zachytit dopady chyby minulých let nejdříve v tom období, ve kterém je toto zachycení proveditelné. Retrospektivní přepočet nemusí být proveditelný vůbec, avšak účetní jednotka musí vždy zvážit, zda byly důvody neproveditelnosti, které standard uvádí, splněny.[89]

Pokud není možné na začátku běžného období stanovit dopady chyby na všechny předcházející období, musí účetní jednotka provést úpravu srovnávacích informací tak, aby od prvního možného data byla oprava chyby provedena prospektivně. Prospektivní opravě účetní jednotka přistoupí také, když nelze stanovit částku chyby za všechna předcházející období, např. pokud

[88] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
[89] Tamtéž.

se jednalo o chybu v aplikaci účetního pravidla. Proto přepočty položek vztahující se k době před možným datem provedení opravy nejsou zohledněny.[90]

Oprava chyby minulých let se nesmí projevit výsledkově, tedy se neobjeví ve výkazu o úplném výsledku období, kdy došlo k odhalení chyby. Všechny ostatní vykazované srovnávací údaje musí být přepočteny do minulosti s ohledem na proveditelnost.

Zveřejnění informací při opravách chyb minulých období

Účetní jednotka má povinnost v souvislosti s opravou chyb minulých let zveřejnit tyto informace:

- podstatu chyby minulých let,
- v rozsahu proveditelnosti u všech minulých vykazovaných období částku oprav:
    - jednotlivých položek, které byly změnou dotčeny,
    - pro základní i zředěný zisk na akcii, pokud se vztahuje na účetní jednotku IAS 33 *Zisk na akcii*,
- částku opravy na začátku nejstaršího předchozího období, které je vykazované v účetní závěrce,
- okolnosti vedoucí k částečné nebo úplné neproveditelnosti retrospektivního přepočtu a informace o tom, jak a od kdy došlo k opravě chyby.

Tyto informace nemusí být v následujících obdobích v účetních závěrkách opakovaně uváděny.

Daňové dopady u oprav chyb minulých let

Stejně jako u změn účetních pravidel se daňové důsledky oprav chyb minulých let zachycují a zveřejňují v souladu se standardem IAS 12 *Daně ze zisku*.

Účetní jednotka má povinnost podle tohoto standardu zaúčtovat daňové dopady transakcí a jiných událostí takovým způsobem, jakým jsou zachyceny samotné transakce a jiné události. Jestliže jsou tyto transakce a jiné události zachyceny mimo výsledek hospodaření, promítnou se daňové dopady také mimo výsledek hospodaření.[91]

[90] *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

[91] *IAS 12 Daně ze zisku*. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

Opravy chyb minulých let se neprovádí výsledkově a nemohou se objevit ve výkazu o úplném výsledku. Stejné je to i s daňovými důsledky těchto oprav, které se také zachytí mimo výsledek hospodaření.

6. Porovnání českých účetních předpisů a IFRS na příkladech

6.1 První účtování o odložené dani[92]

Společnost ABC musí v roce 2017 poprvé účtovat o odložené dani, protože jí za tento rok poprvé vznikla povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Sazba daně z příjmů se předpokládá v běžném i budoucím účetním období ve výši 21 %. Odložená daň bude v tomto příkladu vyčíslena z přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku (DM). Účetní a daňové zůstatkové ceny jsou v roce 2017 následovné (v tis. Kč):

Účetní zůstatková cena DM k 1. 1. 2017 …….. 10 800 Kč

Daňová zůstatková cena DM k 1. 1. 2017 …….. 7 600 Kč

Účetní zůstatková cena DM k 31. 12. 2017 …… 9 500 Kč

Daňová zůstatková cena DM k 31. 12. 2017 …….. 6 600 Kč

6.1.1 České předpisy

Řešení:

1. VÝPOČTY (v tis. Kč)

Datum	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Přechodný rozdíl	Sazba daně	Odložená daň
1. 1. 2017	10 800	7 600	3 200	21 %	672
31. 12. 2017	9 500	6 600	2 900	21 %	609

2. ZAÚČTOVÁNÍ

Datum	Účetní operace v roce 2017	tis. Kč	MD	D
1. 1.	Odložený daňový závazek vztahující se k předchozím obdobím	672	426	481
31. 12.	Konečný zůstatek účtu 481	609	---	---
31. 12.	Částka k zaúčtování (rozdíl mezi stavem k 31. 12. a k 1. 1.)	63	481	592

[92] Vlastní zpracování na základě PELÁK, Jiří. Zajištění srovnatelnosti při opravách chyb. AUDITOR. Komora auditorů České republiky, 2013, XX(1), 14-19. ISSN 1210-9096.

3. VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Výkaz zisku a ztráty za rok 2017 (v tis. Kč)

Položka	Běžné období	Minulé období (upraveno)
Daň z příjmů odložená	63	- 672
Výsledek hospodaření za účetní období	63	- 672

Rozvaha k 31. 12. 2017 (v tis. Kč)

Aktiva			Pasiva		
Položka	**Běžné období**	**Minulé období**	**Položka**	**Běžné období**	**Minulé období (uprav.)**
---	---	---	Jiný výsledek hospodaření minulých let	- 672	---
---	---	---	Výsledek hospodaření běžného roku	63	- 672
---	---	---	Odložený daňový závazek	609	+ 672

Shrnutí:

1. Výpočet odložené daně, která vznikla účetní jednotce z přechodných rozdílů, tj. nejen vztahující se k předchozím účetním obdobím, ale také ke konci běžného účetního období.
2. Zaúčtování ODZ k 1. 1. 2017 proti Jinému výsledku hospodaření minulých let a ke konci účetního období výpočet rozdílu mezi stavem ODZ k 1. 1. a 31. 12. 2017. Zaúčtování tohoto rozdílu je již běžnou operací daného roku, proto se zaznamenává výsledkově snížením nákladů.
3. Sestavení účetní závěrky za rok 2017.

4. Úprava srovnávacích údajů (minulého období) ve výkazech tak, jako by odložená daň byla vykazována již v minulých letech.
    a. Kdyby se v roce 2016 účtovalo o odložené dani, došlo by ke vzniku nákladu na odloženou daň proti odloženému daňovému závazku.
    b. Ve výkazu zisku a ztráty za rok 2017 ve sloupci „Minulé období“ musí být vykázán náklad na odloženou daň, čímž bude snížen výsledek hospodaření za běžné období. Ten se převede do rozvahy, kde se vykáže ve sloupci „Minulé období“ společně s odloženým daňovým závazkem.
    c. Z výkazů musí být zřejmé, že došlo k úpravě údajů ve sloupci „Minulé období“ oproti údajům uvedeným ve sloupci „Běžné období“ ve výkazech za rok 2016. Srovnávací sloupce, ve kterých došlo ke změnám, proto musí být nějakým způsobem označeny např. „Minulé období (upraveno)“.
5. Popis položky Odloženého daňového závazku v Příloze k účetní závěrce spolu s rozpisem všech změn ve srovnávacích údajích, informacemi o stavu těchto údajů před a po změně a komentářem.

6.1.2 IFRS

Řešení:

Standardy IFRS neřeší problematiku účtování, spíše se zaměřují na sestavení účetní závěrky a vykazování.

Řešení příkladu je stejné jako u českých předpisů, protože řešení v českých účetních předpisech bylo z IFRS převzato. Tzn., používá koncept přechodných rozdílů – rozvahový přístup, závazkovou metodu a odloženou daň klasifikuje jako dlouhodobý závazek nebo pohledávku.

6.2 Opravy chyb minulých let[93]

Společnost ABC zjistila v průběhu roku 2017, že v předcházejícím roce nezaúčtovala tržbu za poskytnuté služby ve výši 500 000 Kč. Chyba však byla zjištěna až po schválení účetní závěrky za rok 2016 a po odevzdání daňového přiznání. Účetní období je shodné s kalendářním

[93] Vlastní zpracování na základě PELÁK, Jiří. Zajištění srovnatelnosti při opravách chyb. AUDITOR. Komora auditorů České republiky, 2013, XX(1), 14-19. ISSN 1210-9096.

rokem a daň z příjmů právnických osob za rok 2016 činila 21 %. Zjištěná chyba se považuje za významnou. Úrok z prodlení byl stanoven na 5 000 Kč.

6.2.1 České předpisy

Řešení:

1. ZAÚČTOVÁNÍ

Datum	Účetní operace v roce 2017	tis. Kč	MD	D
1. 1.	Doúčtování tržeb z prodeje služeb z r. 2016	500	311	426
1. 1.	Dodatečná daň z příjmů za r. 2016	105	426	341
Xxx	Úhrada dodatečné daně	105	341	221
Xxx	Úrok z prodlení	5	545	221

2. VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Výkaz zisku a ztráty za rok 2017 (v tis. Kč)

Položka	Běžné období	Minulé období (upraveno)
Tržby z prodeje výrobků a služeb	0	+ 500
Jiné provozní náklady (úrok z prodlení)	- 5	0
Daň z příjmů splatná	0	- 105
Výsledek hospodaření za účetní období	- 5	395

Rozvaha k 31. 12. 2017 (v tis. Kč)

Aktiva			Pasiva		
Položka	Běžné období	Minulé období (uprav.)	Položka	Běžné období	Minulé období (uprav.)
Pohledávky z obchodních vztahů	500	+ 500	Jiný výsledek hospodaření minulých let	+ 395	---

Peněžní prostředky na účtech	- 110	---	Výsledek hospodaření běžného účetního období	- 5	+ 395
---			Závazky vůči státu	0	+ 105

Shrnutí:

1. Zaúčtování zjištěných chyb, které se týkají nákladů a výnosů, pomocí účtu Jiný výsledek hospodaření minulých let k prvnímu dni účetního období, ve kterém došlo ke zjištění chyby, tj. k 1. 1. 2017.
2. Podání dodatečného daňového přiznání, protože transakce měla ovlivnit výsledek hospodaření za rok 2016, tedy minulé účetní období, za které však už bylo podáno daňové přiznání (dodatečná daň zaúčtována oproti účtu Jiný výsledek hospodaření minulých let k 1. 1. 2017).
3. Kvůli dodatečné dani musí být vyměřen úrok z prodlení. U jeho zaúčtování se můžeme setkat s dvěma různými názory:
    a. Úrok z prodlení se zaúčtuje jako náklad běžného období. Nelze jej považovat za opravu chyby, protože původně v roce 2016 neměl být v účetnictví žádný úrok z prodlení, na rozdíl od chybějící tržby a splatné daně.
    b. Úrok z prodlení byl zapříčiněn chybou, která se váže k roku 2016, a proto by se oprava chyby měla provést vč. daňových důsledků, tzn. včetně úroku z prodlení. Úrok by se tedy promítnul také do roku 2016, nejspíše prostřednictvím rezervy.

    Tento příklad dává přednost první variantě, tzn., že úrok z prodlení se zaúčtuje jako náklad běžného období.
4. Sestavení účetní závěrky za rok 2017.
5. Úprava srovnávacích údajů (minulého období) ve výkazech tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala.
    a. Ve výkazu zisku a ztráty za rok 2017 ve sloupci „Minulé období“ musí být vykázána tržba z prodeje služeb a splatná daň z této tržby. Z těchto položek se vypočítá výsledek hospodaření za běžné období. Ten se převede do rozvahy,

kde se vykáže ve sloupci „Minulé období“ společně s daňovým závazkem a pohledávkami za odběrateli.

b. Z výkazů musí být zřejmé, že došlo k úpravě údajů ve sloupci „Minulé období“ oproti údajům uvedeným ve sloupci „Běžné období“ ve výkazech za rok 2016. Srovnávací sloupce, ve kterých došlo ke změnám, proto musí být nějakým způsobem označeny např. „Minulé období (upraveno)“.

6. Popis opravy chyby, tedy rozdíl mezi údaji běžného období v účetní závěrce za rok 2016 a údaji minulého období v účetní závěrce za rok 2017, v Příloze k účetní závěrce za rok 2017. Informace o stavu srovnávacích údajů před a po změně a komentářem.

6.2.2 IFRS

Řešení:

1. ZAÚČTOVÁNÍ

Standardy IFRS neřeší problematiku účtování jako takovou, spíše se zaměřují na sestavení účetní závěrky.

2. VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Výkaz výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku za rok 2017 (v tis. Kč)

Položka	Běžné období	Minulé období (přepočteno)
Výnosy za služby	0	+ 500
Ostatní provozní náklady (úrok z prodlení)	- 5	0
Daň z příjmů splatná	0	- 105
Čistý zisk/ztráta	- 5	395

Účetní jednotka neuvádí základní a zředěný zisk na akcii, protože se nepředpokládá, že je společnost veřejně obchodovatelná.

Výkaz finanční situace (rozvaha) k 31. 12. 2017 (v tis. Kč)

Aktiva			Pasiva		
Položka	**Běžné období**	**Minulé období (přepoč.)**	**Položka**	**Běžné období**	**Minulé období (přepoč.)**
Pohledávky z obchodních vztahů	500	+ 500	Nerozdělený zisk minulých let	+ 395	---
Peníze a peněžní ekvivalenty	- 110	---	Výsledek hospodaření běžného účetního období	- 5	+ 395
---			Daňové závazky	0	+ 105

Shrnutí:

1. Zaúčtování zjištěných chyb rozvahově nikoliv výsledkově (např. do položky Nerozdělený zisk minulých let) k 1. 1. 2017. Standardy IFRS problematiku účtování neřeší, věnují se pouze vykazování.
2. Podání dodatečného daňového přiznání, protože transakce měla ovlivnit výsledek hospodaření za rok 2016. Dodatečná daň zaúčtována oproti účtu Nerozdělený zisk minulých let k 1. 1. 2017.
3. Kvůli dodatečné dani musí být vyměřen úrok z prodlení. U jeho zaúčtování se můžeme setkat s dvěma různými názory, viz řešení opravy chyby podle českých předpisů. Ani podle IFRS není otázka, zda zařadit daňové pokuty, úroky a penále mezi daňové náklady či nikoliv, jednoznačně vyřešena. Tento příklad dává přednost první variantě, tzn., že úrok z prodlení se zaúčtuje jako náklad běžného období.
4. Sestavení účetní závěrky za rok 2017.
5. Přepočtení srovnávacích údajů (minulého období) ve výkazech tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala. Srovnávací údaje se přepočtou s ohledem na proveditelnost. Srovnávací sloupce, ve kterých došlo ke změnám, musí být označeny např. „Minulé období (přepočteno)“.

6. Popis opravy chyby v Příloze k účetní závěrce za rok 2017 – podstatu chyby, informace o stavu srovnávacích údajů před a po změně a komentář, případně změnu základního a zředěného zisku na akcii.

6.3 Změny účetních metod[94]

Společnost ABC vyrábí výrobky a od roku 2017 se rozhodla změnit jejich oceňování. Hotové výrobky budou oceňovány stejně jako v předešlých letech na základě kalkulace vynaložených nákladů, avšak do výrobní režie bude zahrnuto více druhů nákladů, tzn., že se mění struktura kalkulačního vzorce. Tato změna vyvolala zvýšení hodnoty hotových výrobků, které má účetní jednotka na skladě k 31. 12. 2016, z 800 000 Kč na 1 000 000 Kč, tj. o 200 000 Kč. Částka se považuje za významnou. Pro zjednodušení předpokládáme, že v roce 2017 nebyly vyrobeny ani prodány žádné výrobky.

6.3.1 České předpisy

Řešení:

1. ZAÚČTOVÁNÍ

Datum	Účetní operace v roce 2017	tis. Kč	MD	D
1. 1.	Počáteční zůstatek výrobků (původní ocenění)	800	123	701
1. 1.	Změna metody oceňování výrobků	200	123	426
31. 12.	Konečný zůstatek výrobků	1 000	702	123

[94] Vlastní zpracování na základě SKÁLOVÁ, J. Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení? Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42. ISSN 1804-1280. a na základě BARTŮNĚK, Tomáš. *Komparativní analýza vykazování změn účetních metod a oprav účetních chyb u velkých českých společností*. 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická. Vedoucí práce Ing. Jana Skálová, Ph.D.

2. VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Výkaz zisku a ztráty za rok 2017 (v tis. Kč)

Položka	Běžné období	Minulé období (upraveno)
Změna stavu zásob vlastní činnosti	---	+ 200
Výsledek hospodaření za účetní období	---	+ 200

Rozvaha k 31. 12. 2017 (v tis. Kč)

Aktiva			Pasiva		
Položka	**Běžné období**	**Minulé období (uprav.)**	**Položka**	**Běžné období**	**Minulé období (uprav.)**
Výrobky	1 000	(+ 200) 1 000	Jiný výsledek hospodaření minulých let	+ 200	---
---	---	---	Výsledek hospodaření běžného účetního období	---	+ 200

Shrnutí:

1. Zaúčtování změny metody oceňování výrobků pomocí účtu Jiný výsledek hospodaření minulých let k prvnímu dni účetního období, od kterého došlo ke změně, tj. k 1. 1. 2017.
2. Pokud by účetní jednotka v běžném období výrobky vyráběla a prodávala, jejich naskladnění a vyskladnění by se již zachytilo v novém ocenění. (Příklad tuto variantu neobsahuje.)
3. Sestavení účetní závěrky za rok 2017.
4. Úprava srovnávacích údajů (minulého období) ve výkazech tak, jako by došlo k použití dané metody i v obdobích, ze kterých pocházejí tyto srovnávací údaje.
    a. Kdyby se už v roce 2016 použila nová metoda ocenění, hodnota výrobků i změny stavu zásob vlastní činnosti by byla vyšší, což se ve výkazu zisku

a ztráty za rok 2017 promítne zvýšením hodnoty ve sloupci „Minulé období“ u změny stavu zásob vlastní činnosti a zároveň výsledku hospodaření za běžné období. Ten se převede do rozvahy, kde se vykáže ve sloupci „Minulé období“ společně s vyšší hodnotou výrobků.

b. Z výkazů musí být zřejmé, že došlo k úpravě údajů ve sloupci „Minulé období“ oproti údajům uvedeným ve sloupci „Běžné období“ ve výkazech za rok 2016. Srovnávací sloupce, ve kterých došlo ke změnám, proto musí být nějakým způsobem označeny např. „Minulé období (upraveno)“.

5. Popis změny metody v Příloze k účetní závěrce za rok 2017, vč. rozpisu všech změn ve srovnávacích údajích, informacemi o stavu těchto údajů před a po změně a komentářem.

6.3.2 IFRS

Řešení:

1. ZAÚČTOVÁNÍ

Standardy IFRS neřeší problematiku účtování jako takovou, spíše se zaměřují na sestavení účetní závěrky. Jelikož jsou zásoby předmětem standardu IAS 2 *Zásoby*, musí brát účetní jednotka tento standard v úvahu.

2. VÝKAZY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Výkaz výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku za rok 2017 (v tis. Kč)

Položka	Běžné období	Minulé období (přepočteno)
Změna stavu zásob vlastní činnosti	---	+ 200
Čistý zisk/ztráta	---	+ 200

Výkaz finanční situace (rozvaha) k 31. 12. 2017 (v tis. Kč)

Aktiva			Pasiva		
Položka	**Běžné období**	**Minulé období (přepoč.)**	**Položka**	**Běžné období**	**Minulé období (přepoč.)**
Výrobky	1 000	(+ 200) 1 000	Nerozdělený zisk minulých let	+ 200	---
---	---	---	Výsledek hospodaření běžného účetního období	---	+ 200

Shrnutí:

1. Zaúčtování změny metody oceňování výrobků např. pomocí účtu Nerozděleného zisku minulých let k prvnímu dni účetního období, od kterého došlo ke změně, tj. k 1. 1. 2017.
2. Pokud by účetní jednotka v běžném období výrobky vyráběla a prodávala, jejich naskladnění a vyskladnění by se již zachytilo v novém ocenění. (Příklad tuto variantu neobsahuje.)
3. Sestavení účetní závěrky za rok 2017.
4. Přepočtení srovnávacích údajů (minulého období) ve výkazech tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala. Srovnávací údaje se přepočtou s ohledem na proveditelnost. Srovnávací sloupce, ve kterých došlo ke změnám, musí být označeny např. „Minulé období (přepočteno)“.
5. Popis změny metody podle požadavků IAS 8 v Příloze k účetní závěrce za rok 2017, vč. podstaty změny, rozpisu všech změn ve srovnávacích údajích, informacemi o stavu těchto údajů před a po změně a komentářem.

7. Rozbor Jiného výsledku hospodaření u vybraných účetních jednotek

Pro rozbor Jiného výsledku hospodaření bylo vybráno 200 účetních jednotek, jejichž účetní závěrka podléhá auditu. Pro výběr vzorku byly zkoumány účetní závěrky sestavené za účetní období 2017 zvolených účetních jednotek. Přesto, že analýza byla prováděna ke konci roku 2018, bylo překvapivé, že mnoho účetních jednotek ještě nemělo zveřejněnou účetní závěrku za rok 2017 ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Ze společností, které zveřejnily svoji účetní závěrku, vykázalo položku Jiný výsledek hospodaření v běžném nebo minulém účetním období pouze 30 společností[95].

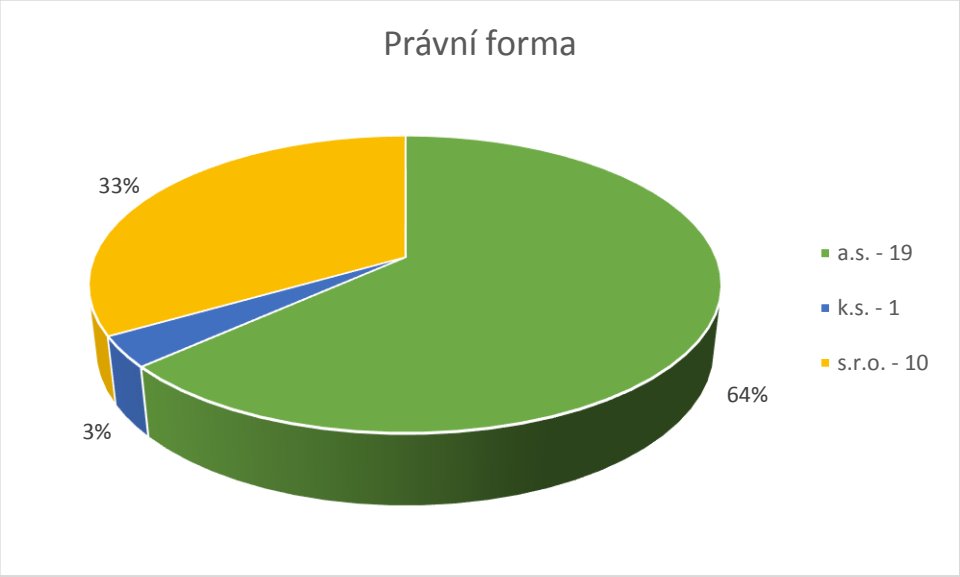
Těchto 30 účetních jednotek bylo dále analyzováno podle následujících hledisek:

- právní forma společnosti,
- důvod vykázání položky Jiný výsledek hospodaření,
- zdůvodnění v příloze účetní závěrky.

7.1 Právní forma

Nejprve byly u účetních jednotek, které vykazovaly JVH, analyzována právní forma, která je znázorněna v grafu níže. Z daných společností byly téměř 2/3 akciové společnosti, zbývající 1/3 tvořily společnosti s ručením omezeným a pouze jedna společnost byla komanditní.

Graf 1 - Právní forma společností vykazujících JVH v účetní závěrce za rok 2017



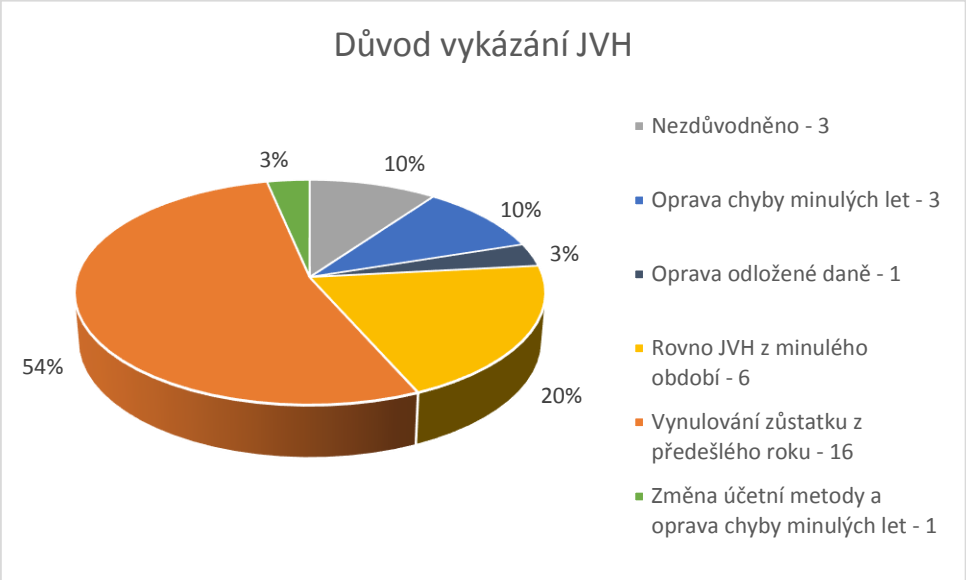
[95] Seznam vybraných účetních jednotek v Příloze č. 1

Zdroj: Vlastní zpracování

7.2 Důvody vykázání

Po prvotní analýze byly již zkoumány samotné účetní závěrky společností. Prvním posuzovaným hlediskem byl důvod vykázání položky Jiný výsledek hospodaření.

Graf 2 - Důvod vykázání položky Jiný výsledek hospodaření



Zdroj: Vlastní zpracování

Více jak polovina společností vykazovala Jiný výsledek hospodaření pouze v minulém účetním období a nikoliv v běžném období, což znamená, že v roce 2017 muselo dojít k vynulování tohoto zůstatku. Podrobnější důvody a způsoby vynulování zůstatku z předešlého roku budou popsány později.

U společností Perfect Distribution a.s., Podhorská nemocnice a.s. a Repharm a.s. byl sice JVH vykázán, ale nikde nebylo možné dohledat důvod tohoto vykázání. V příloze daných závěrek bylo uvedeno, že nebyly provedeny změny účetních metod, tudíž by se vylučovací metodou dalo odvodit, že se jednalo o opravu chyby minulých let. Ve všech případech by se však výše JVH dala považovat za nevýznamnou.

Společnost NIKA Development a.s. sice zveřejnila ve své příloze přehled pohybů vlastního kapitálu, ve kterém uvedla jako důvod vykázání opravu odložené daně, ale skutečnost už dále v příloze nepopsala. Stejně jako v předchozím případě by se výše JVH dala považovat za nevýznamnou.

Tři účetní závěrky vykazovaly JVH z důvodu opravy chyby minulých let, přičemž dvě společnosti popsaly tuto skutečnost v příloze. Důvody opravy chyby byly v příloze popsány

dostatečně a z popisu bylo jasné, jaký dopad měla oprava na účetní výkazy. U třetí společnosti vyplýval důvod pouze z přehledu pohybů vlastního kapitálu v příloze, dále už však důvod opravy nebyl nikterak popsán.

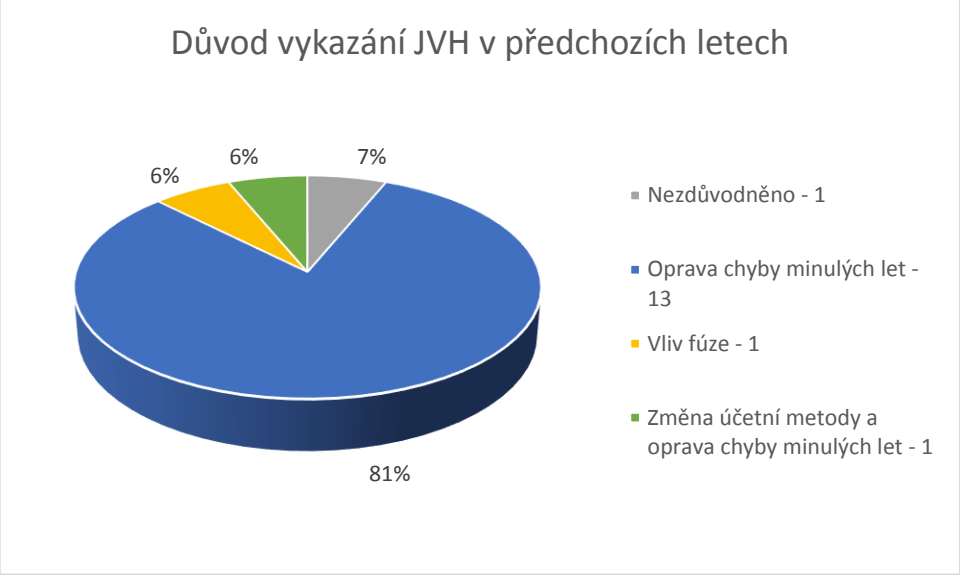
V jednom případě došlo k vykázání nejen z důvodu opravy chyby minulých let, ale také z důvodu změny účetní metody. Obě tyto skutečnosti byly v příloze dostatečně popsány a bylo z nich patrné, jaký dopad mají na účetní výkazy.

U šesti společností byl JVH vykázán ve stejné výši jako v předchozím roce. Důvody tohoto vykázání budou popsány později.

Vynulování zůstatku z předešlého roku

Jelikož více jak polovina vybraných společností uváděla nulový zůstatek JVH oproti předchozímu roku, analyzuje práce dále nejen důvody vykázání JVH v minulých letech, ale také jeho úhradu (vynulování) v roce 2017.

Graf 3 - Důvod vykázání položky JVH v předchozích letech u nulovaných zůstatků v roce 2017



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve 13 případech byla důvodem vykázání oprava chyby minulých let. Všechny tyto společnosti jsou součástí skupiny AGEL a jde o farmaceutické společnosti a nemocnice. V příloze nebo v přehledu o změnách vlastního kapitálu je však tato položka okomentována jako rezerva na jubilea nebo na nevybranou/nevyčerpanou dovolenou, případně jako oprava – rezerva na sociální benefity. Tímto způsobem docházelo k tvorbě JVH několik let. Většinou byla suma JVH z předchozího roku každý rok uhrazena (nulována) z výsledku hospodaření, a poté

vytvořen nový JVH. V roce 2017 tomu tak však u žádné společnosti nebylo, tudíž JVH je nulový. Pouze u jedné z těchto společností obsahovala příloha komentář ke změnám oproti předchozímu účetnímu období, a to „V roce 2017 došlo ke zrušení rezervy na zaměstnanecké požitky z důvodu zrušení pracovních jubileí kolektivní smlouvou“, ovšem může být jen spekulováno, zda je to důvodem ve všech případech.

Tento způsob tvorby JVH je poněkud zvláštní a k takovému vykázání by docházet nemělo.

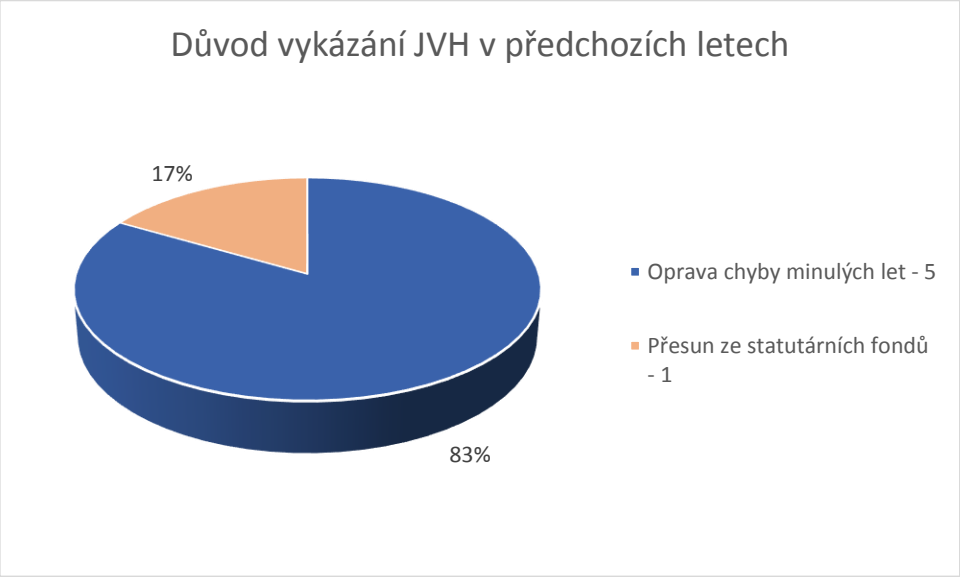
Společnosti Perfect Distribution a.s., Podhorská nemocnice a.s. a Repharm a.s., u kterých nebylo vykázání JVH nijak zdůvodněno, jsou také součástí skupiny AGEL, tudíž by mohlo jít opět o opravu rezervy.

V případě ostatních společností nebyl u jedné společnsti JVH vůbec zdůvodněn, u další bylo uvedeno pouze ovlivnění fúzí, ale skutečnosti už v příloze blíže popsány nebyly a ve třetím případě došlo k vykázání z důvodu změny účetní metody a oprav chyb minulých let, což bylo patrné z přehledu o změnách vlastního kapitálu, ale opět nebyly skutečnosti více specifikovány. Tyto JVH byly v roce 2017 na základě rozhodnutí akcionáře přeúčtovány na Neuhrazenou ztrátu minulých let.

Rovno JVH z minulého období

V 6 případech byla výše JVH za rok 2017 shodná s výší v předchozích letech. Následující graf uvádí analýzu důvodů, které vedly v předchozích letech k vykázání JVH.

Graf 4 - Důvod vykázání položky JVH v předchozích letech (= JHV 2017)



Zdroj: Vlastní zpracování

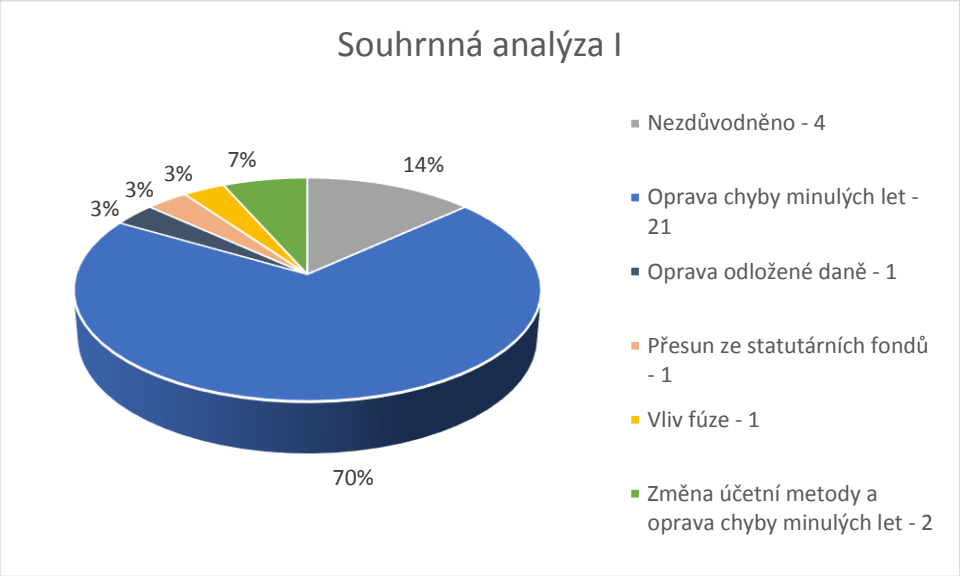
Ve většině případů byl JVH vykázán v minulých letech z důvodu oprav chyb minulých let, u jedné společnosti to lze poznat pouze z přehledu o změnách vlastního kapitálu, další doplňující informace už příloha neobsahuje. U zbylých čtyř společností je oprava chyby dostatečně popsána v příloze a je zřejmé, jaký dopad mají na účetní výkazy.

U zbývající společnosti nebyl uveden důvod, proč suma, která byla v účetní závěrce za rok 2015 vykázána ve statutárních fondech, byla v roce 2016 vykázána v položce JVH.

7.3 Souhrnná analýza

V poslední části rozboru je provedena souhrnná analýza vycházející z dat uvedených výše.

Graf 5 - Souhrnná analýza I - Důvod vykázání položky JVH

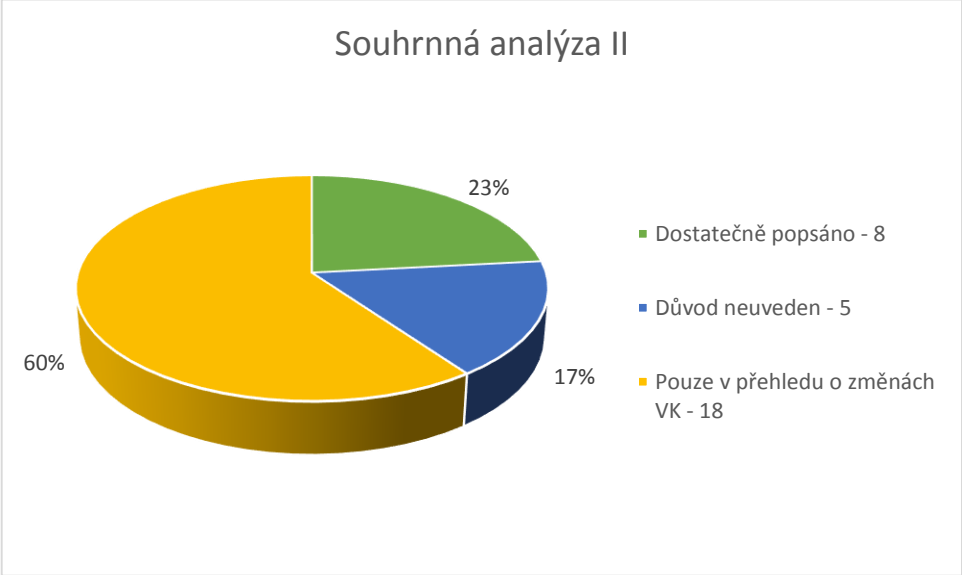


Zdroj: Vlastní zpracování

Z celkového počtu 30 účetních závěrek vykazujících Jiný výsledek hospodaření za běžné nebo minulé účetní období, byla nejčastějším důvodem vykázání oprava chyby minulých let – celkem u 21 společností. I v případě, že bychom nezahrnuly společnosti ze skupiny AGEL, které JVH komentovaly jako opravu rezervy na jubilea nebo nevybranou dovolenou, by oprava chyby minulých let byla pořád nejčetnějším důvodem vykázání JVH.

Jelikož jde opravdu o specifickou položku a účetní jednotky nemění účetní metody často, případně o prvním účtování o odložené dani účtují pouze jednou, odpovídá provedená analýza očekávání, že oprava chyby minulých let bude nejčastějším důvodem vykázání JVH.

Graf 6 - Souhrnná analýza II – Kvalita zdůvodnění a popsání JVH



Zdroj: Vlastní zpracování

Většina důvodů vykázání JVH byla z účetních závěrek společností patrná, avšak pouze u 8 společností byla skutečnost dostatečně popsaná a bylo zřejmé, jaký dopad má tato skutečnost na účetní výkazy. U téměř jedné pětiny nebylo zdůvodnění vůbec uvedeno, JVH byl pouze vykázán v rozvaze.

Závěr

Cílem práce bylo seznámit čtenáře s problematikou týkající se oprav chyb minulých let, změn účetních odhadů a účetních metod a s ní související problematikou srovnatelnosti informací za běžné a minulé účetní období v účetní závěrce podle metodiky českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Práce také měla obě metodiky porovnat a zjistit, do jaké míry jsou spolu v souladu, případně vymezit a zhodnotit rozdíly mezi nimi.

Od roku 1993 byl při opravách významných chyb minulých let i změnách účetních metod uplatňován účetní přístup, podle kterého musela účetní jednotka zaúčtovat tyto operace na účty mimořádných výnosů nebo mimořádných nákladů. Do roku 2003 byla tato úprava zakotvena pouze v zákoně o účetnictví, následně tuto problematiku účtování řešila vyhláška pro podnikatele i ČÚS pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy. Tyto postupy ovšem několik let kritizovala odborná veřejnost, protože takovéto zaúčtování operací ovlivňovalo výsledek hospodaření běžného účetního období, přestože náklady ani výnosy s tímto obdobím časově ani věcně nesouvisely. Proto vydala v roce 2007 Národní účetní rada interpretaci „I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů“, ve které mimo jiné doporučila účetním jednotkám, aby se odchýlily od požadavků ČÚS pro podnikatele č. 019, což jim umožňoval zákon o účetnictví z důvodu lepšího zachycení věrného a poctivého obrazu. Operace by se zaúčtovala v běžném období proti nerozdělenému zisku minulých let a upravily by se srovnávací údaje, tím by nebyl neovlivněn výsledek hospodaření běžného účetního období. Do sporu s českými předpisy, resp. s ČÚS č. 019, se dostala také Komora auditorů ČR, která pro auditory vydala Aplikační doložku k ISA 710 CZ Srovnatelné informace, aby auditor nemusel vydat výrok s výhradou kvůli účtování těchto operací na účty mimořádných výnosů a mimořádných nákladů.

Na rozdíl od České republiky byla problematika chyb minulých let, změn účetních odhadů a účetních metod řešena v IFRS už v té době správně, a to standardem IAS 8, který se však rozcházel s postupy podle českých účetních předpisů. IAS 8 u chyb minulých let a změn účetních metod požadoval retrospektivní úpravu, tedy aby nebyl ovlivněn výsledek hospodaření běžného účetního období. K čemuž se tedy přikláněla i odborná veřejnost v České republice. Jedinou výjimkou bylo zahájení účtování o odložené dani, které se sice považovalo za změnu

metody, ale podle českých účetních předpisů se od samého začátku účtovalo do nerozděleného zisku, což se shodovalo s postupy IFRS.

Na kritiku oborné veřejnosti zareagovalo Ministerstvo financí až po 6 letech[96], a to novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., která měla za cíl sjednotit přístup k dané problematice a v českých účetních předpisech se tak poprvé objevila položka vlastního kapitálu Jiný výsledek hospodaření minulých let. Tato položka obsahuje nejen opravy významných chyb, změny účetních metod, ale také se na ni zachycuje první účtování o odložené daně, a díky ní jsou operace zachyceny rozvahově a neovlivní tak výsledek hospodaření běžného účetního období.

České účetní předpisy se zabývají zejména problematikou účtování daných operací a ukládají účetním jednotkám povinnost, aby v účetní závěrce vykazovaly srovnávací údaje, které mají být v případě opravy chyb minulých let a změn účetních metod upraveny. Konkrétnější postupy pro úpravu srovnávacích údajů však v českých předpisech chybí, proto byly v roce 2014 vydány Národní účetní radou interpretace „I – 29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách“ a „I – 30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů“[97].

Díky novele se postupy podle českých účetních předpisů v zásadě shodují s postupy vyžadovanými IFRS, tzn. s retrospektivní úpravou, i když standardy IFRS neřeší problematiku účtování, ale zaměřují se na správné vykazování v účetní závěrce. U změn účetních odhadů se české předpisy shodují s prospektivní úpravou podle IFRS.

V důsledku novely došlo také ke sladění postupů u různých subjektů – podnikatelů, finančních institucí a státu, a pomohlo to i auditorům, kteří díky současné legislativní úpravě nemají problém vydávat čistý výrok, že účetní závěrka poskytuje externím uživatelům věrný a poctivý obraz finanční situace a výkonosti účetní jednotky; byla tak zvýšena její vypovídací schopnost.

Analýza vykázání Jiného výsledku hospodaření v účetních závěrkách za rok 2017 u vybraného vzorku účetních jednotek odhalila, že je v praxi nejčastějším důvodem pro vykázání této položky oprava chyby minulých let. Jelikož jde opravdu o specifickou položku a účetní jednotky nemění účetní metody často, případně o prvním účtování o odložené dani účtují pouze jednou, potvrdila provedená analýza domněnku, že oprava chyby minulých let bude

[96] Počítáno od vydání interpretace NÚR I-11 v roce 2007.
[97] Interpretace I-30 nahradila interpretaci zrušenou I-11 z roku 2007.

nejčastějším důvodem vykázání této položky. Analýza dále odhalila, že většina důvodů vykázání Jiného výsledku hospodaření byla z účetních závěrek společností patrná, většinou bylo možné důvod vyčíst z přehledu o změnách vlastního kapitálu, avšak pouze jedna čtvrtina společností tuto skutečnost dostatečně popsala v příloze a zároveň z toho bylo zřejmé, jaký dopad má tato skutečnost na účetní výkazy. U téměř jedné pětiny účetní závěrka zdůvodnění vůbec neobsahovala, Jiný výsledek hospodaření byl pouze vykázán v rozvaze.

Účetní jednotky by se proto měly při vykázání Jiného výsledku hospodaření zaměřit nejen na správné vykázání srovnávacích údajů, ale také na dostatečné zdůvodnění v příloze, proč je tato položka v účetní závěrce obsažena.

Seznam použitých zdrojů a literatury

Odborná publikace:

BARTŮNĚK, Tomáš. *Komparativní analýza vykazování změn účetních metod a oprav účetních chyb u velkých českých společností*. 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická. Vedoucí práce Ing. Jana Skálová, Ph.D.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

CHALUPA, Rostislav et al. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017. 15. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017. 446 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-068-3.

CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. 423 stran. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-121-5.

Meritum Účetnictví podnikatelů 2016. 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2016. ISBN 978-80-7552-050-0.

RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2016*. 16. aktualizované vyd. Olomouc : ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.

RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. aktualizované vyd. Olomouc : ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-061-4.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 284 stran. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

Odborné články:

PELÁK, Jiří. Nový způsob oprav chyb od roku 2013. AUDITOR. Komora auditorů České republiky, 2012, XIX(2), 17-19. ISSN 1210-9096.

PELÁK, Jiří. Zajištění srovnatelnosti při opravách chyb. AUDITOR. Komora auditorů České republiky, 2013, XX(1), 14-19. ISSN 1210-9096.

SKÁLOVÁ, J. Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení? Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42. ISSN 1804-1280.

VÁCHA, Petr. Teoretický rámec odložené daně. AUDITOR. Komora auditorů České republiky, 2012, XIX(4), 8-10. ISSN 1210-9096.

Interpretace:

Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. [cit. 2018-03-25]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-29-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach_2492.pdf

Národní účetní rada. I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů [online]. [cit. 2018-04-23]. Dostupné z: http://www.nur.cz/content/view/312/40/

Internetové zdroje:

Finanční zpravodaj č. 11-12/1/2003, dostupný z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2003-c-11-c-0001.pdf

IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

IAS 12 Daně ze zisku. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1512328122149&uri=CELEX:02008R1126-20170101

Zákony a právní předpisy:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ve znění platném k 31. 12. 2003.

Vyhláška č. 413/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se

provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění

pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Vykázání jednotlivých položek výsledku hospodaření v rozvaze 29

Tabulka 2 – Účtování o odložené dani v prvním roce 31

Tabulka 3 – Účtování významných chyb minulých období 32

Tabulka 4 - Účtování o změnách účetních metod 32

Seznam grafů

Graf 1 - Právní forma společností vykazujících JVH v účetní závěrce za rok 2017 63

Graf 2 - Důvod vykázání položky Jiný výsledek hospodaření 64

Graf 3 - Důvod vykázání položky JVH v předchozích letech u nulovaných zůstatků v roce 2017 65

Graf 4 - Důvod vykázání položky JVH v předchozích letech (= JHV 2017) 66

Graf 5 - Souhrnná analýza I - Důvod vykázání položky JVH 67

Graf 6 - Souhrnná analýza II – Kvalita zdůvodnění a popsání JVH 68

Příloha

Příloha č. 1 – Seznam účetních jednotek

1	AGEL a.s.
2	AstraZeneca Czech Republic s.r.o.
3	Bohemia Interactive Simulations k.s.
4	Cinema City Czech s.r.o.
5	Cushman & Wakefield, s.r.o.
6	ČEZ Teplárenská, a.s.
7	Dialýza Šumperk s.r.o.
8	E-commerce Holding, a.s.
9	EVU Czech, s.r.o.
10	Hornická poliklinika s.r.o.
11	Jesenická nemocnice a.s.
12	JetBrains s.r.o.
13	Medical Systems a.s.
14	Nemocnice Český Těšín a.s.
15	Nemocnice Podlesí a.s.
16	Nemocnice Valašské Meziříčí a.s.
17	Nemonice Nový Jičín a.s.
18	Nicoll Česká republika, s.r.o.
19	NIKA Development a.s.
20	Perfect Distribution a.s.
21	Podhorská nemocnice a.s.
22	REAL TRADE PRAHA a.s.
23	Repharm a.s.
24	Středomoravská nemocniční a.s.
25	Transfúzní služba a.s.
26	Vibracoustic CZ, s.r.o.
27	Vítkovice a.s.
28	Vítkovice power engineering a.s.
29	Vítkovická nemocnice a.s.
30	Vodohospodářská společnost Sokolov, s.r.o.