

Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení?#

Jana Skálová*

Na podzim 2011 byla zveřejněna novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky podnikatele. V této novele se objevila změna týkající se účtování oprav chyb minulých let a účtování o změnách metod. Přestože jde o krátký odstavec ve vyhlášce, lze jej označit za převratnou změnu. Změnu v účetním myšlení zákonodárce, který léta odolával tlaku odborné veřejnosti. Cílem tohoto textu je provést důkladnou analýzu toho, co předcházelo této změně, popsat snahu účetní profese o tuto změnu a zmapovat důsledky této změny i ve vazbě na daň z příjmů právnických osob.

Novelizace účetních předpisů

Novela vyhlášky zavede speciální položku do vlastního kapitálu nazvanou *A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let*, který bude obsahovat rozdíly ze změn účetních metod, odloženou daň zaúčtovanou v prvním roce účtování o odložené dani a opravy chyb z minulých účetních období, pokud jsou významné. Účetní jednotka bude mít povinnost v příloze účetní závěrky uvést popis podstaty jednotlivých změn účetních metod a chyb, jejichž dopady v této položce vykazala a dále upravit informace v účetní závěrce (dle § 4 odst. 5 vyhlášky), tak aby byly srovnatelné.

Tento krátký odstavec představuje změnu v účetním přístupu k opravám chyb a změnám metod, který byl uplatňován od roku 1993. K datu 1. 1. 1993 totiž vstoupila v účinnost legislativa upravující účetnictví (tehdy pod názvem Opatření MF, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele), která zavedla způsob účtování oprav chyb do mimořádných nákladů nebo mimořádných výnosů, pokud se jedná o významné částky. Nevýznamné částky měly být opraveny účtováním na věcně příslušné nákladové a výnosové účty. Ke stejnému datu se v závazné účtové osnově objevily účty 581 – Náklady na změnu metody a 681 – Výnosy ze změny metody, jejichž obsahová náplň byla, že se zde účtují změny ve způsobu ocenění majetku (v souladu s ustanovením § 4 odst. 9 a § 7 odst. 4 zákona o účetnictví) se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného majetkového účtu.

Prostřednictvím nově zavedené položky ve vlastním kapitálu označené jako *Jiný výsledek hospodaření minulých let* se zavádí nový účetní postup spočívající v lepším zobrazení skutečnosti do účetnictví. Opravy chyb minulých let nesmí ovlivnit výsledek hospodaření běžného roku, změny účetní metody také ne. Zákonodárce nechtěl přivolit postupu, že tyto účetní případy budou účtovány na nerozdělený zisk minulých let. Důvodem bylo obava, aby vlastníci nebyli uvedeni v omyl změnou výše nerozdělného zisku z ryze účetních důvodů.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska* registrovaného u Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy pod evidenčním číslem MSM 6138439903.

* Ing. Jana Skálová, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jana.skalova@vse.cz>.

Nově zavedená samostatná položka *Jiný výsledek hospodaření minulých let* se tak stává průkaznou cestou, jak informovat akcionáře o neobvyklých účetních případech a dát jim možnost, aby valná hromada rozhodovala při schvalování účetní závěrky o této položce, stejně jako o rozdělení výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení.

Přestože celá novela vyhlášky má účinnost od 1. 1. 2012 výše uvedená změna v účtování vejde v účinnost s ročním odkladem. Důvodem k tomu je vazba na zákon o daních z příjmů v části změn účetních metod. Pokud totiž dojde k chybě v minulém účetním období, tak zpravidla účetní jednotky nepochybovaly o nutnosti podat dodatečné daňové přiznání a tím opravit chybně stanovený základ daně. Pokud se však týká změny účetní metody, pak tato povinnost z platného zákona o daních z příjmů nijak neplyne.

V novele zákona o daních z příjmů (projednáváné jako parlamentní tisk č. 473 – zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů) je řešeno zdanění rozdílů zaúčtovaných do kapitálu, tak aby účetní jednotky tímto účetním postupem nezkreslily základ daně.

Dlouhá cesta k dosažení tohoto cíle

Aktivita Národní účetní rady

Dlouhou řadu let účetní odborníci v ČR kritizovali zastaralé ustanovení českých účetních předpisů, které požadovalo v Českém účetním standardu č. 019, odst. 3.10.5 a 4.7.3 účtování oprav chyb pomocí mimořádných nákladů a mimořádných výnosů. Ve stejném standardu najdeme v odst. 3.10.1. a 4.7.2. ustanovení o účtování změn metod do mimořádných nákladů a výnosů.

Prvním veřejným odbojem proti nesprávnosti českých účetních standardů se stala diskuse na půdě Národní účetní rady, která vyústila v přijetí *Interpretace I-11 – Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v účetních závěrkách podnikatelů* (NÚR, 2007).¹

Tato interpretace se věnuje celé řadě problémů týkajících se srovnatelnosti účetních údajů. Naše zkoumání omezíme jen na část, která je zaměřena na účetní zachycení oprav chyb minulých účetních období a jejich vykazání v aktuální účetní závěrce.

Odstavec 14 interpretace uvádí, že účetní jednotka upraví srovnávací údaje vykazované v účetní závěrce o významné chyby, ke kterým došlo v minulém účetním období. Kumulativní dopad chyb minulého roku nesmí ovlivnit hospodářský výsledek roku běžného. Předpokládá se tedy oprava chyb pomocí účtování oproti vlastnímu kapitálu v běžném období.

Praktický postup při opravě chyby minulého roku v roce aktuálním dle interpretace nám poté vyústí do dvou kroků:

1. zaúčtování opravy zjištěné chyby oproti nerozdělenému zisku minulých let plus případné odstranění dopadů této chyby v základu daně z příjmů právnických osob zaúčtováním splatné daně podle dodatečného daňového přiznání,
2. přepočtení srovnávacích údajů za minulé účetní období v účetní závěrce za běžný rok.

¹ Autorem interpretace je Jiří Pelák, interpretace byla schválena a zveřejněna dne 29. ledna 2007.

Popularizaci tohoto postupu se věnovala řada autorů (Mejzlík, 2008), (Pelák, 2007). Národní účetní rada uspořádala několik seminářů, kde byly interperace vysvětleny odborné veřejnosti. Úloha Národní účetní rady a její vliv na české účetnictví byl diskutován dokonce na mezinárodních fórech (Mejzlík – Žárová, 2009, 2010, 2011). Výsledkem této osvěty bylo, že účetní postup doporučený interpretací začal být přijímán řadou účetních jednotek.

Přístup mezinárodních účetních standardů

Český zákonodárce se inspiroje mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS) způsobem, který je možno označit za spíše nahodilý. Můžeme se pyšnit tím, že účtování o odložené dani je v českých účetních předpisech plně sjednoceno s postupem dle IAS 12. České účetnictví tedy obsahuje v této oblasti prvky moderního přístupu, včetně toho, že v prvním roce účtování o odložené dani se počáteční stav zaúčtuje oproti vlastnímu kapitálu, tedy způsobem charakteristickým pro změnu metody (Žárová, 2011).

Pokud se týká oprav chyb a změn účetních metod dle (IAS 8 – IASB, 2006), pak tento standard nenašel v českém prostředí dostatečný ohlas u zákonodárce. Některé další změny českého účetnictví, ke kterým došlo v průběhu posledních let, jsou inspirovány postupy z mezinárodních účetních standardů. Můžeme tak uvést např. zavedení metody komponentního odpisování. Bohužel tento účetní postup byl doprovázen nevolí zákonodárce náležitě upravit zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách. Lze tedy uvést, že trvalo dva roky, než se sladily účetní a daňové předpisy, tak aby si vzájemně „nevadily“. O tom, že by přístup zákonodárce v zákonu o dani z příjmů ulehčil používání této metody nebo vedl účetní jednotky k jejímu širšímu využití, nemůže být vůbec řeč.

Postoj Komory auditorů ČR

Do nezáviděníhodné situace se dostávají auditoři, kteří mají vydat výrok k účetní závěrce a při své práci mají dodržovat mezinárodní auditorské standardy. Standard *ISA 710 – Srovnatelné informace* předpokládá, že opravy významných chyb se provádějí účtováním oproti vlastnímu kapitálu a změnou ve srovnatelných údajích účetní závěrky. Česká legislativa pro podnikatele účtujícího v podvojném účetnictví – v nejnížší normě – v českém účetním standardu vyžaduje provedení oprav v rámci běžného účetního období do mimořádných nákladů nebo mimořádných výnosů. S tímto postupem jsou neslučitelná ustanovení mezinárodního auditorského standardu ISA 710.

Proto Komora auditorů proto vydala Aplikační doložku k ISA 710 CZ Srovnatelné informace (KAČR, 2007). Tato aplikační doložka, účinná od 1. července 2007, řeší postup auditora v případech, kdy účetní jednotka provede opravu nákladů a výnosů předchozích účetních období v rámci běžného účetního období, nikoli úpravou srovnatelných údajů. Z komentáře k aplikaci vybíráme: „Podle převažujícího výkladu je oprava nákladů a výnosů předchozích účetních období v souladu s aktuálně platnými českými účetními předpisy účtována jako součást běžného období. Pokud tato oprava ovlivňuje hospodářský výsledek běžného období a jedná se o významnou částku, měla by být vykázána jako součást mimořádných výnosů a nákladů. Zároveň je třeba, aby příloha obsahovala potřebné informace o provedené opravě, a to jak informaci o chybných částkách srovnatelných údajů, tak i o dopadech této opravy na údaje běžného období zveřejněné v účetní závěrce. Pokud jsou všechny požadavky platných účetních předpisů splněny, potom účetní závěrka, včetně srovnatelných údajů minulého období, byla připravena v souladu s příslušným účetním rámcem.“

Formulace ISA 710 primárně předpokládají, že opravy chyb minulých období jsou řešeny opravou srovnatelných údajů. Z tohoto důvodu bylo nutno upravit textace ustanovení v pasáži „Srovnatelné údaje“ způsobem, který zohlední skutečnost, že česká legislativa tento postup neumožňuje a vyžaduje jiný způsob odstranění a zohlednění chyby. Bez této úpravy by aplikace originální verze ISA mohla vést k situaci, že auditor bude nucen vydat výrok s výhradou, ačkoliv účetní jednotka postupovala při zohlednění zjištěné chyby v souladu s platnými účetními předpisy.“

Komora auditorů tak přinesla pro své členy ujištění, že postup dle českých předpisů mohou akceptovat, přestože je vzdálen mezinárodní auditorské praxi (Pelák, 2010a, 2010b, 2010c).

Daňové úřady a pohled na daňové souvislosti

Národní účetní rada ve své interpretaci se věnuje výhradně účetním souvislostem. Někteří poplatníci však v důsledku spojení účetnictví s daní z příjmů právnických osob mohou hledat způsoby, jak zdanění obejít. Jednou ukázkou je zveřejněný případ daňového doměrku (MFCR, 2010), kdy poplatník se chtěl vyhnout dodanění chyb v účetnictví.

Z publikovaného popisu případu vybíráme: Správce daně zahájil kontrolu na základě podnětu pracovníků analyticko-vyhledávacího referátu, který signalizoval možnost existence polhůtních závazků a existenci nesrovnalostí v účetnictví a účetních výkazů přiložených k daňovému přiznání. Zjištění správce daně vedlo k následnému dodatečnému stanovení daně z níže uvedených důvodů.

Z účetních rozvah předložených s daňovými přiznáními za rok 2008 a 2009 správce daně zjistil, že daňový subjekt porušil bilanční kontinuitu účetnictví 2008-2009, uvedl výrazně odlišné zůstatky rozvahových účtů k 31. 12. 2008 v rozvaze za rok 2008 a k 1. 1. 2009 v rozvaze za rok 2009. Na účtu 428 vykázal daňový subjekt k 31. 12. 2008 a 1. 1. 2009 několikamilionový nárůst nerozděleného zisku minulých let.

Správce daně vyzval výzvou daňový subjekt, aby prokázal a doložil, že tento nárůst nerozděleného zisku vznikl ze zisku zdaněného v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále ZDP), aby vysvětlil a doložil tento rozdíl a aby dále prokázal, k jakým jednotlivým konkrétním opravám v účetnictví po provedení účetní závěrky 2008 a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2008 došlo.

Ve svém vyjádření k výzvě daňový subjekt podal vysvětlení, že bylo zrekonstruováno účetnictví roků 2005 a 2006, výsledek hospodaření těchto let se výrazně liší od podaných přiznání a zároveň uvedl, že zdaněno nebylo, s poznámkou, že již nemůže být zdaněno, neboť se jedná o promlčené období. Daňový subjekt předložil správci daně pouze účetnictví po tzv. „rekonstrukci“, nepředložil správci daně účetnictví původní ani nijak nedoložil a neprokázal, jaké konkrétní změny vedly k nárůstu nerozděleného zisku v roce 2008, kdy k těmto změnám došlo a jak a kdy se vypořádal s dopadem těchto změn do daňového základu.

Správce daně na základě účetních výkazů přiložených k řádnému daňovému přiznání roku 2008 a k řádnému daňovému přiznání za rok 2009 konstatoval, že daňový subjekt provedl změny v účetnictví do zdaňovacího období roku 2008, a to po účetní uzávěrce za tento rok, neboť jediným zákonným způsobem objektivizace účetnictví je aplikace ustanovení §17 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), které stanoví, že nejpozději do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní

závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle tohoto zákona.

Provedení změn v účetnictví v tomto období potvrzuje i daňovým subjektem předložená faktura za provedené účetní práce daňového poradce ze dne 31. 12. 2009, které daňový subjekt označil jako výdaje „za opravu těch minulých let, za rekonstrukci“. Dle názoru správce daně se opravy minulých období, účtují v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví hlava I, §§35 a 36 a účetním standardem č. 019, bod 4.7.3. a 3.10.5 na mimořádné výsledkové účty a tyto jsou zdrojem mimořádného hospodářského zisku.

Z předložených výkazů k daňovým přiznáním však vyplývá, že daňový subjekt opravy minulých období v účetním období roku 2008 nezachytil na výsledkových účtech, ale uvedl je pouze přímo změnou na rozvahovém účtu 428 – nerozdělený zisk minulých let. Tímto způsobem se daňový subjekt vyhnul vykázání mimořádného hospodářského výsledku v hospodářském výsledku společnosti za rok 2008, z něhož se vychází při stanovení daňového základu.

Interpretace I-11 Národní účetní rady – Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v účetní závěrce podnikatelům sice doporučuje zachycení změn výsledkových účtů týkajících se minulých období přímo na rozvahové kapitálové účty (nerozdělený zisk minulých let), ovšem pouze z důvodů srovnatelnosti účetních období. Toto doporučení však nemůže vést k zastření a ignorování té skutečnosti, že nárůst nerozděleného zisku na účtu 428 k 31. 12. 2008 mohl vzniknout prioritně pouze z titulu změn na výsledkových účtech a nemůže zbavit daňový subjekt jeho povinnosti zahrnout mimořádný zisk, který na základě změn na výsledkových účtech vznikl, do daňového základu.

Daňový subjekt tento mimořádný zisk ve zdaňovacím období do daňového základu nezahrnul, a to ani dodatečně v žádném platně podaném dodatečném daňovém přiznání. Správce daně zvýšil v souladu s §23, odst. 1 platného zákona o daních z příjmů daňový základ.

Změna koncepce – nové postupy v českém účetnictví

České účetní jednotky tedy čeká zavedení nového ustanovení do vyhlášky. Bude se jednat o krátký odstavec uvádějící: „*Položka „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ obsahuje rozdíly ze změn účetních metod a část odložené daně podle § 59 odst. 6. Dále obsahuje opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné. Účetní jednotka popíše použití položky „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ v příloze v účetní závěrce.*“

Lze tedy shrnout, že využití této položky nebude příliš časté, protože nastane v těchto případech:

1. v prvním roce účtování a vykazování odložené daně, kdy zde bude zachycena částka odložené daně, která se vztahuje k minulým účetním obdobím. Je zde možno také účtovat změny v metodě výpočtu odložené daně.
2. opravy významných chyb týkající se nákladů nebo výnosů. K chybě mohlo dojít nezaúčtováním nákladu či výnosu či chybným účtováním nákladu do aktiv, či jiným způsobem.

- změny účetních metod, např. změnu metody oceňování nedokončené výroby či výrobků na skladě. Vlivem změny zahrnovaných nákladů do ocenění zásob vlastní výroby může dojít k tomu, že budou zásoby na skladě přeceněny směrem dolů či nahoru. Tento dopad bude zachycen do této položky, do vlastního kapitálu.

V problematice odložené daně odkazují na další autory (Žárová, Procházka a Roe, 2011). V dalším textu budou uvedeny příklady na nové postupy týkající se oprav chyb a změny metody.

Použití nového ustanovení v dřívějších účetních obdobích

Novela vyhlášky má vstoupit v platnost od 1. 1. 2013 spolu s novelou zákona o daních z příjmů. Domníváme se však, že je možno tento postup využít i v přecházejících účetních obdobích a to s odůvodněním, že postup dle nové úpravy zajistí věrnější obraz skutečnosti v účetnictví, tak jak ukládá zákon o účetnictví.

Praktický příklad zaúčtování opravy chyby

Pro názornost se pokusíme ilustrovat na příkladu odstranění jedné z možných účetních chyb a to před účinností změny vyhlášky. Společnost Alfa uzavřela své účetnictví za rok 2010 v březnu roku 2011 (účetní období je kalendářní rok). Po schválení účetní závěrky bylo zjištěno dne 3. 7. 2011, že nebyl zaúčtován prodej pozemku, který se uskutečnil v roce 2010, kdy žádost o vklad do katastru nemovitostí byla podána v prosinci 2010. V účetní závěrce za rok 2010 je tedy nesprávně zachycen pozemek v pořizovací ceně 100, který byl prodán za 140. Nebylo účtováno o vyřazení pozemku ani o tržbě z prodeje. Daň z příjmů za rok 2010 ve výši 19 % činí z prodeje pozemku 7,6.

Daňově je nutno tuto zjištěnou skutečnost ošetřit tak, že bude podáno dodatečné daňové přiznání na rok 2010 s vyšším základem daně a dlužná daň bude doplacena. Jakým způsobem se však vypořádat s opravou této chyby z roku 2010 v účetních knihách roku 2011?

Účetní jednotka nebude postupovat podle Českého účetního standardu č. 019, odst. 3.10.5 a 4.7.3, ale využije možnost danou zákonem o účetnictví § 7, odst. 2 – tedy odchýlí se od metod stanovených prováděcími právními předpisy a postupuje tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz skutečnosti v účetnictví. Dojde k těmto krokům:

- zaúčtování zjištěné chyby oproti vlastnímu kapitálu – např. nerozdělenému zisku minulých let,
- vykázání této skutečnosti ve výkazu o změnách vlastního kapitálu, tak aby byl vlastní kapitál k počátku roku 2010 vykázán ve stejné výši, jakoby k chybě nedošlo,
- úprava údajů rozvahy a výkazu zisků a ztrát vykázaných za rok 2010 pouze pro účely vykázání srovnávacích údajů v účetní závěrce za rok 2011,
- komentování v příloze toho, co se stalo a proč uživatel účetní závěrky nachází odlišné údaje v auditované a zveřejněné účetní závěrce za rok 2010 od údajů, které jsou vykazovány v účetní závěrce roku 2011 jako minulé období.

Zaúčtování v roce 2011 proběhne následujícím způsobem:

	Účetní operace v roce 2011	Částka	Má dáti	Dal
1.	Vyřazení pozemku	100	428	031
2.	Pohledávka za prodaný pozemek	140	311	428
3.	Splatná daň z příjmů dle dodatečného daňového přiznání	7,6	428	341

Použitá čísla účtů: 428 – Nerozdělený zisk minulých let, 031 – Pozemky, 311 – Odběratelé, 341 – Závazek vůči finančnímu úřadu – splatná daň z příjmů.

Dopad do výkazů roku 2010 měl být následující:

Rozvaha			
Aktiva	Změna	Pasiva	Změna
Pozemky	–100,0	Nerozdělený zisk	+ 32,4
Pohledávky	+ 140,0	Závazky vůči státu	+ 7,6
Celkem	+ 40,0	Celkem	+ 40,0

Výkaz zisku a ztráty			
	Zvýšení		Zvýšení
Náklady	100,0	Výnosy	140,0
Daň z příjmu	7,6		
Zisk	32,4		

V příloze k účetní závěrce roku 2011 je nutno uvést komentář, že z důvodu nezaúčtování prodeje pozemku do roku 2011 a tím nezobrazení této skutečnosti v závěrce roku 2011 došlo ke změně údajů vykazovaných jako minulé období v této účetní závěrce oproti roku minulému.

Praktický příklad na zaúčtování změny metody

Účetní jednotka se rozhodla změnit způsob oceňování výrobků od roku 2013. Nové ocenění v kalkulaci vynaložených nákladů bude nově vycházet z toho, že do kalkulační položky „výrobní režie“ bude započteno více druhů nákladů a byl změněn i způsob rozpočítávání výrobní režie na jednotlivé druhy výrobků. Účetní jednotka vyčíslila tuto změnu tak, že hotové výrobky, které jsou na skladě k datu 31. 12. 2012 budou oceněny částkou o 100 vyšší než původní ocenění. Změna metody bude zaúčtována k prvnímu dni nového účetního období, tj. k 1. 1. 2013.

Zákon o daních z příjmů (plánované znění pro rok 2013) na tuto transakci pohlíží tak, že je nutno o částku zaúčtovanou do kapitálu zvýšit základ daně za rok 2013.

Účetní jednotka učiní tyto kroky:

1. Zaúčtování změny metody spočívající ve změně ceny výrobků na skladě.
2. V průběhu roku 2013 bude vyskladňovat a naskladňovat výrobky v novém ocenění. V tomto novém ocenění již bude vykázán i konečný zůstatek výrobků na skladě k 31. 12. 2013.
3. Účetní jednotka provede úpravu údajů rozvahy za rok 2012 pouze pro účely vykázání srovnávacích údajů v účetní závěrce za rok 2013.

4. Bude komentováno v příloze toho, co se stalo a proč uživatel účetní závěrky nachází odlišné údaje v účetní závěrce za rok 2012 od údajů, které jsou vykazovány v účetní závěrce roku 2013 jako minulé období.
5. Při sestavení daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob za rok 2013 bude připočtena k základu daně částka ve výši 100.

Zaučtování v roce 2013 proběhne následujícím způsobem:

	Účetní operace v roce 2013	Částka	Má dáti	Dal
	Počáteční zůstatek výrobků v ocenění původní metodou	400	123	
1.	Změna ocenění výrobků	100	123	425
2.	Vyskladnění výrobků v novém ocenění	250	613	123

Použitá čísla účtů: 425 – Jiný výsledek hospodaření vykazovaný v položce A.IV.5., 123 – Výrobky na skladě, 613 – Změna stavu zásob výrobků na skladě, 311 – Odběratelé, 601 – Tržby za prodej výrobků.

Daňové souvislosti změny vlastního kapitálu

Účtování výše uvedeným způsobem ovlivňuje vlastní kapitál a může mít daňové dopady do výpočtu výše vlastního kapitálu používaného zákonem o daních z příjmů pro daňovou uznatelnost úroků dle § 25 odst. 1 písm. w) (Skálová, 2008). Pro výpočet výše vlastního kapitálu se vychází z těchto zásad:

1. základem je stav vlastního kapitálu k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období, pokud nedojde v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastního kapitálu;
2. ke změně vlastního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období v důsledku vykázaného výsledku hospodaření za příslušné zdaňovací období se nepřihlíží;
3. dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke zvýšení nebo snížení stavu vlastního kapitálu je rozhodný průměrný stav vlastního kapitálu ve zdaňovacím období.

Při novém způsobu účtování si tedy budeme muset odpovědět na otázku: jakým způsobem zaučtování změny metody či opravy chyb zohlednit při výpočtu výše vlastního kapitálu pro účely § 25, odst. 1, písm. w) zákona o daních z příjmů?

Pokud budeme analyzovat tuto otázku při zaučtování opravy chyby, pak dospějeme k závěru, že okamžik změny výše vlastního kapitálu není okamžik zaučtování opravy do účetních knih v běžném účetním období. Pokud by k chybě nedošlo, pak by se „správně“ promítla do výsledku hospodaření roku minulého a tím by ovlivnila počáteční zůstatek účtu 431 – Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení. Znamená to tedy, že její vliv by byl od počátku běžného účetního období. Je proto nutno o tuto změnu upravit vlastní kapitál k počátku účetního období. Tato „upravená“ výše vlastního kapitálu bude použita pro výpočet pro daňovou znatelnost úroků z úvěrů a půjček.

V případě změny metody bude zcela jistě účetní případ zaučtován k prvnímu dni účetního období, tak jak uvádí zákon o účetnictví v § 7, odst. 4. Lze se tedy také přiklonit k názoru, že zaučtování ovlivní výši vlastní kapitálu na počátku účetního období a tato výše bude použita pro výpočet pro daňové účely.

Závěr

Závěrem je možno uvést, že změny účetních pravidel v České republice probíhají velmi pomalu. Řadu let se česká odborná veřejnost snažila propagovat nový účetní přístup, který postupně a pomalu vešel do podvědomí účetním jednotkám. Zákonodárce si tohoto procesu delší dobu nevšímal. Pokud bychom považovali vydání interpretace Národní účetní rady jako první signál zákonodárci, že určité ustanovení účetního předpisu není správné, zastaralo a neodpovídá požadavkům zákona o účetnictví na podání věrného a poctivého obrazu, pak můžeme od roku 2007 začít počítat lhůtu. Okamžik nápravy pak je před námi a je to rok 2013. Trvalo tedy celých šest let než se česká odborná veřejnost „domohla“ legislativní nápravy. Tuto dobu nelze ospravedlnit ani odkazem na konzervativnost účetních.

Literatura

- [1] IASB (2006): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. 1. 2006 Dodatek k IFRS 2005 – změny roku 2006*. Praha, Svaz účetních, 2006.
- [2] KAČR (2007): *Aplikační doložka KA ČR k ISA 710 CZ Srovnatelné informace*. [on-line], Praha, Komora auditorů ČR, c2007, [cit. 10. 10. 2011], <<http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Aplikační%20doložky/AD%20ISA710.pdf>>.
- [3] Mejzlík, L. (2008): *Národní účetní rada a její interpretace českých účetních předpisů*. Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2008, roč. 5, č. 2, s. 29-35.
- [4] Mejzlík, L. – Žárová, M. (2009): *Have IFRS Positive Impact on the Regulatory Accounting System in Continental European Countries?* European Financial and Accounting Journal, 2009, roč. 5, č. 4, s. 5-24.
- [5] Mejzlík, L. – Žárová, M. (2010). *Czech National Accounting Boards as an Assurance of Best Accounting Practice?* In: *The 6th Workshop on European Financial Reporting*. [on-line], Stirling, University of Stirling, c2010, [cit. 10. 10. 2011], <<http://www.accountingandfinance.stir.ac.uk/eufin2010/documents/MarcelaZarova.doc>>.
- [6] Mejzlík, L. – Žárová, M. (2011): *Could Partial IFRS Implementation into National Accounting Systems bring any positive impact?* In: *7th Workshop on European Financial Reporting*. Bamberg, University of Bamberg, 2011, s. 18.
- [7] MFČR (2010): *Vybrané nálezy z kontrol FÚ (Prosinec 2010)*. [on-line], Praha, Ministerstvo financí ČR, c2010, [cit. 10. 10. 2011], <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_10935.html?year=0>.
- [8] NÚR (2007). *I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v účetních závěrkách podnikatelů*. [on-line], Praha, Národní účetní rada, c2007, [cit. 10. 10. 2011], <<http://www.nur.cz/content/view/125/40/>>.
- [9] Pelák, J. (2007): *Jak správně opravovat chyby v účetnictví*. Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2007, roč. 4, č. 7-8, s. 46-53.
- [10] Pelák, J. (2010a): *České účetnictví vs. IFRS: přednost formy před obsahem?* In: Strouhal, J. (ed.): *Sborník pedagogické konference 2010. Koncepční rámec finančního účetnictví*. Praha, Oeconomica, s. 64-66.

- [11] Pelák, J. (2010b): *Potíže s odbornou terminologií v oblasti auditu*. In: Hora, M. – Vašeková, M. (eds.): *Účetnictví v procesu světové harmonizace*. Praha, Oeconomica, 2010, s. 163-166.
- [12] Pelák, J. (2010c): *Rozšíření okruhu účetních jednotek účtujících dle IFRS*. Auditor, 2010, roč. 17, č. 9, s. 19-20.
- [13] Skálová, J. (2008). *Vlastní kapitál, srovnatelné údaje a dopady na daň z příjmů*. Účetnictví v praxi, 2008, roč. 12, č. 12, s. 20-23.
- [14] Žárová, M. (2011): *Standardization of International European Accounting Systems: the Case of Deferred Taxes in the Czech Republic*. [CD-ROM]. In: *Twenty-third Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues* Beijing, Business School, 2011.
- [15] Žárová, M. – Procházka, D. – Roe, J. (2011): *Financial Reporting in the Czech Republic*. Praha, Oeconomica, 2011.

Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení?

Jana Skálová

ABSTRAKT

Česká účetní veřejnost již léta diskutuje o nesprávnosti českých účetních standardů v oblasti účtování o opravách chyb a změn metod. Postup účtování výsledkově do mimořádných nákladů a mimořádných výnosů dle českého účetního standardu vede ke zdvojení chyby. Národní účetní rada vydala v roce 2007 interpretaci ke srovnatelnosti účetních údajů, kde doporučuje postup jiný, s účtováním pomocí vlastního kapitálu. Ministerstvo financí po více než 5 letech hlasy odborné veřejnosti vyslyšelo a připravilo návrh novely vyhlášky, která bude tuto problematiku řešit lépe. Novela vyhlášky předpokládá účtování nejen oprav chyb, ale i změn účetních metod do vlastního kapitálu. Za tímto účelem se zřizuje v pasivech speciální položka Jiný výsledek hospodaření minulých let. Účinnost vyhlášky se předpokládá od 1. 1. 2013 společně s novelou zákona o daních z příjmů.

Klíčová slova: Opravy chyb; Srovnatelnost; Vlastní kapitál.

Small Change in Czech Accounting Regulations or Big Change in Accounting Thought

ABSTRACT

The Czech accounting council discussed how to correct errors from previous year. Czech accounting standards suggest using extraordinary expenses or revenues. However some Czech professionals reject this method as it doubles the error in the following year. The Czech Accounting Council issued an interpretation about comparability in accounting information in 2007. In the document a new approach is recommended. The Ministry of finance has prepared new rules following this recommendation. These are slated to come into effect in 2013 together with an amendment on income tax. The new approach uses a new item in equity for recording these corrections of mistakes from previous years.

Key words: Corrections of mistakes; Equity; The Czech Accounting Council.

JEL classification: M41.