

# Srovnatelnost účetních informací podle českých účetních předpisů<sup>#</sup>

*Jiří Pelák\**

## Úvod a popis problému

Zákon o účetnictví i jeho prováděcí vyhlášky zakotvují požadavky na srovnatelnost informací uváděných v účetních závěrkách (viz zejména zákon o účetnictví § 19 odst. 6, resp. § 7 odst. 3 až 5 a vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 5 a odst. 7). Konkrétně § 4 odst. 5 uvedené vyhlášky vyžaduje úpravu vykazovaných údajů za minulé účetní období za účelem jejich srovnatelnosti s vykazovanými údaji za běžné účetní období. Způsob provedení těchto úprav je ponechán na účetních jednotkách.

Obdobná úprava existuje jak v Mezinárodních účetních standardech (IASCF, 2005), tak i US-GAAP (FASB, 2005).

Tato úprava otevírá poměrně široké možnosti k subjektivním postupům při zajišťování časové srovnatelnosti vykazovaných účetních údajů, tj. srovnatelnosti vykazovaných údajů za různá účetní období jednou účetní jednotkou.

Ponechaná volnost při zajišťování časové srovnatelnosti má tyto důsledky:

- a) Dochází k vykazování časově nesrovnatelných údajů, jehož příčinou je zejména
  - i) nesprávné provedení takových úprav účetní jednotkou, nebo
  - ii) jejich neprovedení z důvodu chybějící podrobnější úpravy nebo
  - iii) jejich neprovedení z důvodu nevědomosti účetní jednotky, že se takového vykazování dopouští.
- b) V důsledku časové nesrovnatelnosti vykazovaných údajů může být omezena i mezipodniková srovnatelnost (tzv. prostorová srovnatelnost), například lze dojít k chybným závěrům při mezipodnikovém srovnání temp růstu jednotlivých účetních veličin.
- c) V důsledku nejednotného přístupu k úpravám, jejichž cílem je zajištění časové srovnatelnosti, je ohrožena mezipodniková srovnatelnost vykazovaných účetních údajů i jiným způsobem, protože každá účetní jednotka může k zajištění časové srovnatelnosti přistupovat svým specifickým způsobem.

Tato situace je navíc komplikována Českými účetními standardy (dále též ČÚS), které nejen, že zákon a jeho prováděcí vyhlášky v této oblasti nepodporují, ale obsahují i určitá ustanovení, které přímo odporují požadavkům zákona o účetnictví na srovnatelnost vykazovaných účetních informací. Jedná se například o změnu metod a opravy účetních chyb (viz ČÚS 19).

---

<sup>#</sup> Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

<sup>\*</sup> Ing. Jiří Pelák, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <pelak@vse.cz>.

Problém časové srovnatelnosti vykazovaných účetních údajů nastává zejména v následujících případech:

- a) reklasifikace vykazovaných účetních položek (např. jejich sečtení či rozdělení na víc položek či reklasifikování dlouhodobého úvěru na krátkodobý),
- b) změny účetních metod v důsledku změn v účetních předpisech,
- c) změny účetních metod, o kterých rozhodla účetní jednotka,
- d) opravy účetních chyb,
- e) změny účetních odhadů,
- f) stejně dlouhé části účetních období (např. pravidelně sestavované mezitímní závěrky pro kapitálový trh),
- g) nestejně dlouhá účetní období (např. v důsledku přechodu na hospodářský rok, přeměn obchodních společností, změny právní formy, vstupu do konkurzu a pod),
- h) přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu pro účely přeměn obchodních společností,
- i) vykazování nových účetních jednotek,
- j) vykazování pokračujících společností v případě přeměn obchodních společností.

Otázkou je:

- a) zda se za srovnatelnou účetní závěrku považuje i závěrka, ve které jednotlivé výkazy neobsahují srovnatelné informace, ale srovnatelné informace jsou uvedeny v příloze,
- b) zda zpětná úprava údajů závěrek, které byly schváleny a zveřejněny, za účelem časové srovnatelnosti účetních údajů
  - i) nezpochybňuje spolehlivost a srozumitelnost prezentovaných účetních závěrek nebo
  - ii) neporušuje zásadu bilanční kontinuity,
- c) zda porušit některá ustanovení ČÚS za účelem zajištění srovnatelnosti,
- d) jak vykazovat srovnatelné údaje u závěrek sestavovaných v pravidelných intervalech několikrát během účetních období a zda při nich provádět obdobné úpravy, jako u řádných ročních účetních závěrek (časové rozlišení, tvorba rezerv a pod),
- e) zda a jak vykazovat srovnatelné údaje u nestejně dlouhých účetních období,
- f) jak vykazovat srovnatelné údaje v případě přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu pro účely přeměn obchodních společností,
- g) jak vykazovat srovnatelné údaje u nových účetních jednotek,
- h) jak vykazovat srovnatelné údaje u pokračujících společností v případě přeměn obchodních společností.

Tento článek se nezabývá prostorovou srovnatelností účetních údajů, vyjma těch případů, které souvisí s časovou srovnatelností.

## **Navrhované řešení**

### **Obecné řešení**

Účetní jednotky vykazují v aktuálních účetních závěrkách srovnávací údaje, které pocházejí z minulých konečných účetních závěrek. Účetní jednotka upraví tyto srovnávací údaje, pokud taková změna přispěje k časové srovnatelnosti aktuálních a srovnávacích údajů.

Uvedení srovnávacích údajů, které se liší od údajů uvedených v minulých účetních závěrkách, je nedostatečné, pokud je obsaženo pouze v příloze, pokud dále není stanoveno jinak.

Pokud se liší srovnávací údaje uvedené v aktuální účetní závěrce od relevantních údajů uvedených v minulých účetních závěrkách, účetní jednotka uvede v příloze rozpis všech významných změn. Tento rozpis musí obsahovat minimálně: důvod změny, stav před změnou, stav po změně a komentář. Nevýznamné změny podobného charakteru lze v rozpise slučovat.

Vykazování srovnávacích a aktuálních účetních údajů musí být konzistentní. To znamená, že pokud nějaká účetní operace běžného období vede k úpravě srovnávacích údajů, nemůže zároveň ovlivnit aktuální vykazované údaje mimo změn počátečních zůstatků dotčených účtů. Například oprava chyby sníží vykazovaný srovnávací výsledek hospodaření, tudíž nemůže zároveň snížit výsledek hospodaření běžného období. Místo toho jsou vykazované aktuální údaje ovlivněny snížením nerozdělených zisků minulých let (tj. dojde ke snížení počátečního zůstatku nerozdělených zisků v běžném období).

### **Reklasifikace položek vykazovaných v účetní závěrce**

Srovnávací údaje se reklasifikují obdobným způsobem jako aktuální údaje, pouze pokud je to vhodné.

Pokud účetní jednotka nereklasifikuje srovnávací údaje, přidá k rozpisu uvedenému výše vysvětlení, jak na sebe srovnávací údaje a reklasifikované aktuální údaje navazují.

### **Změna účetních metod**

Pokud dojde ke změně účetní legislativy nebo vnitropodnikových předpisů upravujících vedení účetnictví účetní jednotky, účetní jednotka upraví aktuálně vykazované srovnávací údaje, které pocházejí z minulých účetních závěrek tak, jako by nová účetní legislativa nebo vnitropodnikové předpisy platily již v obdobích, za něž byly sestavovány minulé účetní závěrky, z nichž jsou srovnávací informace čerpány.

### **Opravy účetních chyb**

Účetní jednotka upraví srovnávací údaje o chyby, ke kterým došlo v minulých účetních obdobích.

### **Změna účetních odhadů**

Pokud dojde ke změně účetních odhadů (například doby odepisování budovy), srovnávací údaje se neupravují, změna nemá vliv na minulé účetní období.

### **Pravidelně sestavované účetní závěrky za stejně dlouhé části účetních období**

Při pravidelném sestavování účetních závěrek za stejně dlouhé části účetních období účetní jednotka postupuje podle zásad uvedených v mezinárodním účetním standardu IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví (srv. Mejzlík, 2005).

### **Nestejně dlouhá účetní období**

V případě, kdy aktuální a minulé účetní závěrky, ze kterých se čerpají srovnávací údaje, byly sestaveny za nestejně dlouhá účetní období, uvede se na první straně příslušného výkazu o této skutečnosti poznámka. Dále se v záhlaví každého sloupce, ve kterém jsou uvedeny srovnávací a aktuální údaje uvede od kdy do kdy dané účetní období trvá (trvalo).

### **Přecenění majetku na reálnou hodnotu vykázané v konečných účetních závěrkách zanikajících společností účastnících se přeměn obchodních společností**

Pokud dojde k přecenění majetku na reálnou hodnotu u zanikajících společností účastnících se přeměn obchodních společností, které se promítá do vykazovaných aktuálních údajů, účetní jednotka uvede v příloze rozpis všech položek přeceněných z tohoto důvodu, který bude minimálně obsahovat: příslušné položky, ocenění po přecenění a ocenění, jako kdyby k přecenění nedošlo.

Srovnávací údaje se neupravují, pokud to není vyžadováno z jiného důvodu.

### **Nové účetní jednotky**

Nové účetní jednotky včetně nových účetních jednotek vzniklých v důsledku přeměn obchodních společností vykáží v rozvaze sestavené za jejich první účetní období srovnávací údaje pocházející ze zahajovací rozvahy.

### **Pokračující účetní jednotky z přeměn obchodních společností mimo změny právní formy**

Pokračující účetní jednotky z přeměn obchodních společností mimo změny právní formy mimo nově vzniklých účetních jednotek vykáží srovnávací údaje pocházející ze zahajovací rozvahy sestavené ke dni přeměny.

### **Souběh**

Pokud se účetní jednotky týká více zmíněných případů najednou, musí respektovat všechna pravidla pro tyto případy zároveň (například při přeměně společností může docházet k přecenění vykazovanému v konečných závěrkách, zároveň se může jednat o necelé účetní období a případně také může dojít ke změně metody nebo opravě chyb).

### **Zdůvodnění navrhovaného řešení**

#### **Obecné řešení**

Obecné řešení obsažené v odstavci 8 v podstatě zdůrazňuje princip časové srovnatelnosti vykazovaných účetních údajů, který je obecně uznávanou účetní zásadou a podporuje ustanovení §4 odst. 5 vyhlášky 500/2002 Sb., které tento princip explicitně zmiňuje.

Tento článek zpřesňuje zmiňované ustanovení, uvádí nejčastější případy jeho aplikace, sjednocuje postup úprav při plnění jeho požadavků a stanovuje rozsah komentáře obsaženého v příloze, který doprovází změny provedené za účelem zajištění časové srovnatelnosti.

Stanovuje také, které úpravy přispívají k lepší časové srovnatelnosti a které ne. V důsledku toho přispívá i mezipodnikové srovnatelnosti účetních údajů co se týče sjednocení podnikových a auditorských metodik k zajištění časové srovnatelnosti účetních údajů.

Není správné ani dostatečně uvádět srovnatelné údaje pouze v příloze při ponechání nesrovnatelných údajů v hlavních výkazech. Účelem přílohy je doplnění, vysvětlení a komentování hlavních výkazů, nikoli jejich dementování. Uvedení srovnatelných údajů pouze v příloze by bylo zmatečné, proto je tento postup vhodný pouze výjimečně.

Schválení ani zveřejnění minulých účetních závěrek není překážkou změny aktuálně vykazovaných srovnávacích údajů pocházejících z těchto účetních závěrek, protože

- a) závěrka běžného období je opět schvalována stejným orgánem, a s ní i změny ve srovnávacích údajích a
- b) nedílnou součástí účetní závěrky je příloha, která tyto změny vysvětluje, a proto není vykazování změněných údajů matoucí.

Změny aktuálně vykazovaných srovnávacích údajů pocházejících z minulých účetních závěrek nejsou porušením bilanční kontinuity, protože údaje běžného období musí navazovat na srovnávací údaje při zajištění jejich konzistentnosti. Aby nedocházelo k dojmu, že bilanční kontinuita je porušena změnou srovnávacích údajů, je nutné, aby účetní jednotka v příloze vykazovala rozpis, který je popsán výše a který prokazuje, že ke změnám nedošlo svévolně.

### **Speciální případy**

Jak je uvedeno výše, reklasifikace srovnávacích údajů za účelem návaznosti na aktuální účetní údaje je vhodná pouze někdy. Například, pokud se účetní jednotka rozhodne podrobněji rozlišit aktiva v rozvaze, měly by být podobným způsobem rozlišeny uváděné srovnávací údaje, aby bylo možné sledovat vývoj těchto položek v čase. Pokud se však například z dlouhodobých úvěrů stanou krátkodobé vzhledem k jejich blízkosti se splatností, účetní jednotka nepřeklasifikovává vykazovaný dlouhodobý úvěr uváděný ve srovnávací části na krátkodobý, ačkoli se jedná stále o stejný úvěr. Tento stejný úvěr bude uveden v různých řádcích rozvahy v její srovnávací části a aktuální části. Tuto změnu je však nutné popsat v příloze.

Změna účetních metod nesmí sama o sobě způsobit výkyv v řadě uváděných údajů za aktuální období a srovnávací období. Z toho vyplývají dva důsledky:

- a) Je třeba upravit srovnávací informace tak, jako by daná metodika platila již v minulých obdobích z nichž jsou čerpány srovnávací údaje a
- b) Plný důsledek změny se nemůže promítnout v aktuálním účetním období, protože část této změny se projeví právě jako úprava minulých období.

Zároveň však není potřeba o úpravě srovnávacích údajů účtovat v relevantních minulých (uzavřených) obdobích, ze kterých tyto údaje pocházejí, pouze je potřeba zamezit plnému dopadu do aktuálního období. Z toho vyplývá, že nejvhodnějším postupem je účtování kumulativní změny za všechny předchozí období proti počátečním zůstatkům vhodných účtů aktuálního období. Např. pokud se podnik rozhodne u zboží přejít z oceňovací techniky FIFO na vážený aritmetický průměr, musí přepočítat ocenění zásob tak, jako by vždy používal metodu průměru. Rozdíl mezi stavem skladu podle metodiky FIFO a průměru bude zaúčtován proti počátečnímu zůstatku skladu a počátečnímu zůstatku nerozdělených zisků minulých let.

### Obdobný postup platí pro opravy účetních chyb.

Výkyv ve vykazovaných účetních údajích způsobený samotnou změnou účetního odhadu není považován za porušení zásady časové srovnatelnosti. V každém účetním období je účetní závěrka založena na nejlepších odhadech, kterých je účetní jednotka schopna. Pokud dojde k jejich změně a to i výrazné, je to důsledkem události, která nastala v aktuálním účetním období a tudíž musí být jako taková vykázána. Pokud je však změna odhadu způsobena objevením minulé chyby, zachází se s ní jako s účetní chybou.

Při pravidelném sestavování účetních závěrek za stejně dlouhé části účetních období účetní jednotka postupuje podle zásad uvedených v mezinárodním účetním standardu IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví. Takový přístup vyplývá ze skutečnosti, že české účetní předpisy neobsahují žádné postupy vhodné pro danou situaci.

Údaje za nestejně dlouhá účetní období jsou obecně nesrovnatelné. Přesto však může být užitečné tyto údaje uvádět. V takových případech je ale nutné výrazně upozornit na nesrovnatelnost uváděných údajů.

Obecně vzato, přeceňování aktiv příp. závazků v konečných účetních závěrkách zanikajících společností účastnících se přeměn je zcela proti zásadě časové srovnatelnosti a proti mnoha jiným účetním zásadám (např. historických cen). Nicméně, protože tento postup je vyžadován přímo zákonem o účetnictví, který se snaží navazovat na obchodní zákoník, doporučuje se zákon respektovat. Časové srovnatelnosti lze v tomto případě dosáhnout pouze uvedením relevantních údajů v příloze.

V případě přeměn společností, tak, jak jsou řešeny zákonem o účetnictví, nelze vůbec hovořit o časové srovnatelnosti účetních údajů vykazovaných před a po přeměně, bez ohledu na to, zda vzniká nová účetní jednotka (např. splynutí), nebo existuje pokračující účetní jednotka (např. sloučení). Vzhledem k tomu, že je tato událost zákonem o účetnictví fakticky chápána jako diskontinuita (formálně je však prezentována jako kontinuita), bylo by mimořádně pracné a obtížné upravovat vykazované údaje tak, aby na sebe navazovaly z hlediska časové srovnatelnosti. Proto tento článek pouze konstatuje, že se jedná o časově nesrovnatelné údaje a doporučuje s účetními jednotkami po přeměně zacházet jako s účetními jednotkami bez historie tj. uvádět informace ze zahajovací rozvahy, nikoli z účetních závěrek sestavených před přeměnou. Je na uživatelích účetních informací, aby se sami pokusili o stanovení srovnatelných údajů před a po přeměně.

### Závěr

Ačkoli požadavek na srovnatelnost účetních údajů je jasně formulován prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví, ostatní předpisy a ani samotná vyhláška ve svých jiných ustanoveních tuto skutečnost nerespektují. Z tohoto pohledu se jeví česká účetní legislativa jako rozporuplná a nekvalitní.

K uspokojivému stavu může dojít pouze při zásadní reformě účetnictví, problém věcné srovnatelnosti nemůže být řešen izolovaně. Uváděné příklady možného řešení vždy narážejí na meze stanovené platnými předpisy. V některých případech je vykázání srovnatelných informací zcela nemožné, neboť by to vyžadovalo rozsáhlou změnu koncepce účtování dané problematiky. České účetnictví se jeví jako naprosto nevhodný zdroj informací i pro nejelementárnější finanční analýzu.

### **Literatura:**

- [1] FASB (2005): *Current pronouncements*. [on/line], London, FASB, 2005, [cit. 7. 3. 2006], <[www.fasb.org/st](http://www.fasb.org/st)>.
- [2] IASCF (2005): *2005 International Financial Reporting Standards (Bound Volume)*. London, IASCF, 2005.
- [3] Mejzlík, L. (2000): *Historie a současnost IAS a jejich uplatnění v ČR*. In: *Sborník pedagogické konference – 1. ročník*. Praha, VŠE, 2002, s. 51–61.

## **Srovnatelnost účetních informací podle českých účetních předpisů**

*Jiří Pelák*

### **ABSTRAKT**

Tento článek se zabývá analýzou srovnatelnosti účetních informací, které jsou vykazovány podniky podle českých účetních předpisů. Vzhledem k tomu, že nachází celou řadu závažných nedostatků navrhuje také řešení, která by k časové srovnatelnosti účetních údajů vedla.

**Klíčová slova:** Srovnatelnost, Účetní zásady.

## **Comparability according to the Czech accounting standards**

### **ABSTRACT**

The paper analyzes comparability of information presented according to the Czech accounting standards. The drawbacks are identified in many real world situations and an accounting treatment which would eliminate those drawbacks is suggested. In some cases only additional disclosure in notes to the financial statements is a feasible proposal.

**Key words:** Comparability, Accounting principles.

**JEL classification:** M41