

Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a v národní úpravě účetnictví České republiky u podnikatelských subjektů[#]

Václav Černý*

Změna účetních pravidel a změny v účetních odhadech a oprava chyb

Článek je zaměřen na porovnání účtování a vykazování při změnách v účetních pravidlech a při změnách v účetních odhadech, jakož i při opravách chyb, ke kterým došlo v uplynulém účetním období. Bude se zabývat rozdíly, které vznikají v této oblasti mezi mezinárodní úpravou účetnictví, tak jak vyplývá z Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, konkrétně IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby národní úpravou účetní legislativy platnou u podnikatelských subjektů v České republice. Uvedenou problematiku řeší v ČR zejména zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., a České účetní standardy pro podnikatelské subjekty.

Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby dle Mezinárodního účetního standardu IAS/IFRS č. 8

Mezinárodní účetní standard IAS 8 se aplikuje při výběru a použití účetních pravidel a při změně v účetních pravidlech, při změnách v odhadech a při opravách chyb za předchozí období. Tento standard přesně definuje následující pojmy (problematikou se také zabývá Krupová – Vašek – Černý, 2005):

- **Účetní pravidla** vymezuje jako specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté účetní jednotkou pro přípravu a prezentaci účetní závěrky.
- **Změna v účetních odhadech** je definována jako úprava účetní hodnoty aktiva, závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, která je výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích prospěchů a povinností spojených s aktivy a závazky. Změny v účetních odhadech jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje a proto nejsou opravami chyb.

Dalším vymezeným pojmem je **významnost**. Významná jsou taková opomenutí nebo chybná uvedení položek, která by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti a povaze opomenutí nebo chybného uvedení s ohledem na příslušné okolnosti. Rozhodujícím faktorem může být velikost či povaha položky nebo jejich kombinace.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* registrovaného u MSM pod evidenčním číslem RP 6138439903.

* Ing. Václav Černý, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <cernyv@vse.cz>.

Jako **chyby minulých období** vymezuje standard 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:

- a) byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání; a
- b) u kterých bylo možné oprávněně očekávat, že byly získány a zvažovány při přípravě a při předkládání těchto účetních závěrek.

Takové chyby mohou vzniknout v důsledku matematických chyb, chyb při aplikaci metod a účetních pravidel, chybné interpretace skutečnosti, úmyslu, nebo neúmyslného přehlédnutí.

Retrospektivní aplikace je vymezena jako aplikace nového účetního pravidla na události a transakce tak, jako by toto pravidlo bylo používání vždy.

Retrospektivní přepočet standard definuje jako korekci vykazání, měření a prezentace (zveřejnění) částek základních částí výkazů finančního účetnictví tak, jako kdyby k chybě v minulých obdobích vůbec nedošlo.

Jako neproveditelné pak vymezuje standard takové aplikace požadavku, které nelze přes veškerou snahu o jejich aplikaci realizovat. V konkrétním minulém období nelze jako neproveditelnou provést změnu v účetní politice zpětně nebo provést retrospektivní přepočet z důvodu opravy chyb, pokud:

- a) efekt retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu nelze určit,
- b) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet vyžaduje povědomí o tom, co mělo být záměrem vedení v daném účetním období,
- c) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočet vyžaduje podstatné odhady částek a není možné objektivně odlišit informace o těch odhadech, které:
 - poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu (datům), k nimž měly být částky vykazány, měřeny nebo zveřejněny, a
 - byly by dostupné v době, kdy byly výkazy finančního účetnictví za předcházející období schvalovány k vydání, od ostatních informací.

Prospektivní aplikace změny v účetní politice a vykazání dopadu změny v účetním odhadu jsou vymezeny jako:

- 1) aplikace nové účetní politiky na transakce, jiné události a podmínky, k nimž došlo,
- 2) vykazání dopadu změny v účetním odhadu v běžném a budoucích obdobích, kterých se změna týká.

Účetní politiky – volba a aplikace, jejich změny

Príslušná část standardu IAS 8 je v pasáži, zabývající se obchodní politikou rozdělena na dvě části a to na část zabývající se volbou a aplikací účetní politiky a na část zabývající se změnami účetních politik.

Volba a aplikace účetních politik:

V této části standard IAS 8 deklaruje, že existuje-li pro danou transakci nebo situaci konkrétní účetní standard nebo jeho aplikace, musí účetní jednotka povinně jejich požadavky

respektovat. V případě, kdy by pro danou situaci standard či jeho aplikace neexistovaly, je volba konkrétní účetní politiky v pravomoci vedení účetní jednotky. Přitom musí účetní jednotka přijmout takovou účetní politiku, která bude poskytovat minimálně následující důležité informace:

- 1) Relevantní pro potřeby ekonomického rozhodování ze strany uživatelů.
- 2) Spolehlivé tak, aby výkazy finančního účetnictví:
 - a) vyjadřovaly věrně finanční situaci, pozici a výkonnost a cash flow účetní jednotky,
 - b) prezentovaly ekonomickou podstatu transakcí, ostatních událostí, a podmínek a nikoliv pouze jejich právní formu,
 - c) vyjadřovaly nezájatost a objektivnost, neutralitu,
 - d) splňovaly nároky na opatrnost,
 - e) vyjadřovaly kompletní situaci ve všech významných hlediscích.

Při tvorbě účetních politik by pak účetní jednotka měla vycházet v případě neexistence příslušného standardu z požadavků standardů, upravujících obdobnou problematiku a z Koncepčního rámce IAS/IFRS. Je-li vedení účetní jednotky nuceno vytvářet novou účetní politiku, může se opřít o jiné standardy než standardy vytvořené Radou pro mezinárodní účetní standardy při respektování základních požadavků IAS/IFRS.

Účetní jednotka přitom musí volit a uplatňovat účetní politiky tak, aby splňovaly požadavky konzistence, zejména pro podobné účetní operace, ostatní události a podmínky, není-li v některém standardu či interpretaci požadováno nebo umožněno třídění položek, pro které je vhodná aplikace různých účetních politik.

Změny v účetních politikách

Účetní jednotka může změnit účetní politiku pouze je-li změna požadována některým účetním standardem IAS/IFRS nebo jeho interpretací, nebo bude-li změna poskytovat relevantnější informace o finanční situaci, pozici, výkonnosti a cash-flow účetní jednotky. Vyplývá-li změna v účetní politice z první aplikace standardu nebo jeho interpretace, postupuje se podle tohoto standardu. Pokud standard nevymezuje žádné požadavky na přijetí nové účetní politiky, provede se změna účetních pravidel retrospektivně.

Podle novely standardu IAS 8 z roku 2005 se postupuje retrospektivně (zpětně). V případech, kdy nelze stanovit dopad na příslušné období, nebo má změna kumulativní účinek, jsou tyto změny považovány za neproveditelné. Je-li neproveditelné vyjádřit dopad změny v účetní politice na příslušné období, účetní jednotka použije účetní politiku na účetní hodnotu aktiv a závazků k nejzazšímu období, pro které je retrospektivní metoda proveditelná (vztahuje se i na běžné období).

Účetní jednotka dále upraví počáteční stav každé položky vlastního kapitálu v daném období, která doznala změny. Není-li možné na počátku běžného období určit kumulovaný dopad použití nové účetní politiky za všechna předcházející období, podnik upraví srovnávací informace tak, aby byly nová účetní politika použita prospektivně od nejbližšího možného data.

IAS 8 stanovuje požadavky na zveřejnění dopadů změn v účetní politice v závislosti na tom, zda se jedná o úpravu na základě přijetí nového standardu (jeho interpretace), nebo zda byla změna provedena dobrovolně účetní jednotkou.

Byla-li změna v účetní politice způsobena přijetím nového standardu nebo interpretace, účetní jednotka zveřejní následující informace:

- název standardu nebo jeho interpretace,
- zveřejnit že změna v účetní politice je provedena v souladu s přechodnými ustanoveními příslušného standardu (je-li to vhodné),
- podstatu změny v účetní politice,
- zveřejnit popis přechodného ustanovení (je-li to vhodné),
- zveřejnit přechodné ustanovení, které by mohlo mít dopad na budoucí účetní období (je-li to vhodné),
- v běžném období a v každém minulém vykazovaném období, je-li to proveditelné, částku úpravy:
 - pro každou řádkovou položku, na kterou měla úprava vliv, a
 - pokud se na účetní jednotku vztahuje IAS 33 – Zisk na akcii, je nutno zveřejnit částku úpravy pro základní a zředěný ukazatel zisku na akcii,
- částku úpravy vztahující se k předcházejícím obdobím, pokud je to proveditelné a
- pokud je retrospektivní aplikace neproveditelná v konkrétním minulém období nebo v obdobích předcházejících prezentovaným obdobím, zveřejnit okolnosti, vedoucí k existenci výše uvedených podmínek a popis, jak a od kdy byla změna v účetní politice provedena.

Je-li změna provedena dobrovolně účetní jednotkou, pak účetní jednotka zveřejní:

- podstatu změny v účetní politice,
- odůvodnění změny v účetní politice (vysvětlení proč nové obchodní politiky obsahují spolehlivější a relevantnější informace),
- v běžném účetním období a za každé minulé účetní období (je-li to proveditelné) zveřejní částku úpravy
 - pro každou řádkovou položku, na kterou měla úprava vliv, a
 - pokud se na účetní jednotku vztahuje IAS 33 – Zisk na akcii, účetní jednotka zveřejní částku úpravy pro základní a zředěný ukazatel zisku na akcii,
- částku úpravy vztahující se k předcházejícím obdobím (pokud je to proveditelné), a
- v případě, že je použití retrospektivní metody neproveditelné pro konkrétní minulé účetní období nebo pro období předcházející vykazovaným obdobím, zveřejní účetní jednotka okolnosti, které způsobily vznik takových podmínek a popis jak a odkdy byla změna v účetní politice provedena.

V případě, kdy společnost nepoužila nový standard či jeho interpretaci (který byl vydán, ale ještě nevstoupil v platnost), účetní jednotka zveřejní:

- 1) tuto skutečnost, a
- 2) známé nebo opodstatněné odhady informací, které se týkají stanovení možného dopadu použití nového standardu či jeho interpretace na účetní výkazy, sestavené účetní jednotkou v prvním období, kdy byl nový standard aplikován.

Změny v účetních odhadech

Změny v účetních odhadech jsou často zaměňovány s účetními chybami. Vysvětlení rozdílu podává novelizovaný Standard IAS 8. Jako příklad změn v účetních odhadech uvádí odhady výše neuhrazených pohledávek, výše neprodejných zásob pro jejich zastaralost, dobu životnosti majetku nebo změny v očekávaném využití odpisovaného majetku. Změny v účetních odhadech mají být vykázány v účetních výkazech v období, kdy ke změně došlo, popřípadě v období následujících. Nemají být tedy zohledňovány v účetních výkazech za minulá období, přičemž by podstata a částka každé podstatné změny měla být zveřejněna. Zveřejněna by měla být i skutečnost, že nelze částku změny vyčíslit. Změna se vykáže v položce, jaká byla pro odhadovanou veličinu používána dosud.

Zveřejnění

Účetní jednotka zveřejní podstatu a částku změny v účetním odhadu, která má dopad na běžné účetní období nebo se očekává, že odhad bude mít dopad na budoucí účetní období (samozřejmě s výjimkou situací, kdy dopad nelze odhadnout). Není-li částka dopadu na budoucí období zveřejněna z důvodu neproveditelnosti odhadu, účetní jednotka tuto skutečnost zveřejní.

Chyby

Novelizovaný standard IAS 8 (r. 2005) je aplikován na všechny chyby, které splňují kritéria významnosti, uvedená přímo v textu standardu. Podle novely standardu v porovnání se staršími verzemi IAS 8 došlo ke zrušení alternativního modelu řešení a nadále přípustné pouze bývalé základní řešení, které je podle novely z roku 2005 považováno za jediné.

V odstavci 42 uvádí novelizovaný standard č. 8:

„Společnost opraví významné chyby minulých období retrospektivně v primární sadě výkazů finančního účetnictví schválené k vydání po jejich objevení tak, že:

- a) přepočte srovnávací částky minulého (minulých) období, ve kterém (kterých) k chybě došlo, nebo
- b) pokud k chybě došlo před nejzazším obdobím, přepočte počáteční stav aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejzazšího vykazovaného období.“

Z výše uvedeného požadavku vyplývá, že účetní výkazy za běžné účetní období (včetně srovnávacích informací za předchozí období) jsou prezentovány tak, jako by byla chyba odstraněna v době, kdy k ní došlo. V důsledku toho je částka opravy, která se týká každého z předchozích období vykázána v čistém zisku (ztrátě) příslušného období. Při aplikaci tohoto pravidla může vzniknout dílčí problém, týkající se té složky opravované částky, která se vztahuje k obdobím předcházejícím obdobím, zahrnovaným do srovnávacích účetních výkazů. V tomto případě standard doporučuje úpravu počátečního zůstatku příslušných položek výkazů v prvním období (tj. nejzazším), za které jsou srovnávací informace v účetních výkazech zveřejněny.

Účetní jednotka přitom zveřejní:

- 1) podstatu chyby z minulého období,
- 2) pro každé vykazované minulé období, pokud je to možné, částku opravy:

- pro každou položku výkazů, která byla chybou ovlivněna, a
- pokud účetní jednotka aplikuje IAS 33, pro základní a zředěný ukazatel zisku na akcii

- 3) částku opravy na počátku nejzazšího vykazovaného účetního období,
- 4) v případě, že nelze v konkrétním účetním období provést retrospektivní přepočet, zveřejní se okolnosti, které vedly k existenci těchto podmínek a uvede se popis jakým způsobem a kdy byla chyba opravena.

Prakticky se oprava provádí tak, že účetně (v účtech hlavní knihy) se chyba opraví v běžném období (tj. kdy byla odhalena), ale ve výkazech se prostřednictvím tzv. srovnávacích účetních výkazů (Comparative Statements) opraví v období, kdy ke vzniku chyby došlo. Tyto srovnávací výkazy obsahují kromě výsledků běžného období také výsledky za několik posledních let a jsou zveřejňovány jako součást výroční zprávy účetní jednotky. Standardy IAS/IFRS neuvádějí povinný počet let, za které se mají srovnávací informace publikovat. Proto se počet uváděných let u jednotlivých účetních jednotek liší a pohybuje se v intervalu od 3 do 10 let.

Opravy chyb v národní úpravě účetnictví v České republice u podnikatelských subjektů

V národní úpravě účetní legislativy používané v České republice u podnikatelských subjektů není problematika chyb řešena přímo. Neexistuje účetní standard, který by se speciálně zabýval problematikou opravy chyb, změnou metody (s výjimkou přechodu z daňové evidence na účetnictví a naopak), či změnou v účetním odhadu. České účetní předpisy nepovolují ani metodu retrospektivy. V účetních předpisech najdeme pouze kusé informace, jakým způsobem postupovat.

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších doplňků a novel v paragrafu 17, odst. 4 stanoví: „Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou přeměny společnosti, uvedených v odstavci 3 zákona. 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.“

Pokud by výše uvedenou opravu prováděla účetní jednotka, mající za povinnost nechat ověřovat účetní závěrku auditorem, měl by auditor znovu ověřit opravenou účetní závěrku tak, aby uživatelé účetních informací nebyly uvedeni v omyl. Zároveň by změny měly být okomentovány v příloze k účetním výkazům, včetně stanoviska auditora.

V dalším paragrafu 35 zákona se řeší opravy z hlediska formálního postupu při opravách za podmínky zachování průkaznosti účetních záznamů:

„(1) Opravy v účetních záznamech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřehlednosti účetnictví.

(2) Zjistí-li účetní jednotka, že některé účetní záznamy jejího účetnictví jsou neúplné, neprůkazné, nesprávné nebo nesrozumitelné, je povinna provést bez zbytečného odkladu jejich opravu způsobem podle odstavce 3.

(3) Opravy se musí provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy, okamžik jejího provedení a zjistit, jak obsah opravovaného účetního záznamu před opravou, tak jeho obsah po opravě“

Vlastní opravu chyb u podnikatelských subjektů řeší částečně **Český účetní standard č. 019** (MF 2003) – **Výnosy a náklady** v bodě č. 6.1. odstavec b následovně: „Náklady a výnosy zachycují účetní jednotky podle těchto zásad: ... b) opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů nebo výnosů, kterých se týkají; jen v případě, že jde o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy.“

Také opravy chyb, vztahujících se k minulému období by měly být okomentovány v příloze protože ovlivňují hospodářský výsledek roku, ve kterém se oprava provádí.

Srovnávací studie

Srovnávací studie je zaměřena na porovnání postupu dle Mezinárodního standardu IAS 8 s postupem dle národní úpravy účetnictví pro podnikatelské subjekty v České republice. Pro srovnání zvolím příklady, použité v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS ¹

Příklad 1 – Retrospektivní přepočet chyb – postup dle IAS 8:

Zadání:

V průběhu období 20X2 zjistil podnik Beta, že zboží, které bylo prodáno v průběhu období 20X1, bylo k 31.12. 20X1 nesprávně vykazováno v zásobách v částce 6 500 MJ.²

Účetnictví podniku Beta vykazovalo tržby ve výši 104 000 MJ, náklady prodaného zboží ve výši 86 500 MJ (včetně částky 6 500 MJ chybně vykázané v počátečním stavu zásob) a daně ze zisku ve výši 5200 MJ.

Tab. 1: Výkaz podniku Beta v roce 200X1

Položka	Částka v MJ
Tržby	73 500
Náklady prodaného zboží	–53 500
Zisk před zdaněním	20 000
Daň ze zisku	–6 000
Zisk	14 000

Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 20X1 činil 20 000 MJ a konečný stav 34 000 MJ. Sazba daně ze zisku podniku Beta byla v letech 20X2 a 20X1 30 procent. Podnik nevykazoval žádné další výnosy nebo náklady. Po celou dobu vlastnil podnik 5 000 MJ akciového kapitálu a žádné další složky vlastního kapitálu, s výjimkou nerozdělených zisků.

Jeho akcie nejsou veřejně obchodovatelné a podnik nezveřejňuje zisk na akcii.

¹ IASB (2005) – IAS 8, příklady. Příklad 1 – s. 724, Příklad 2 – s. 726, Příklad 3 – s. 728

² MJ = měnových jednotek

Tab. 2: Vybrané údaje z výsledovky podniku Beta :

Položka	Rok 20X2 v MJ	Rok 20X1 – přepočteno v MJ
Tržby	104 000	73 500
Náklady prodaného zboží	-80 000	-60 000
Zisk před zdaněním	24 000	13 500
Daň ze zisku	-7 200	-4050
Zisk	16 800	9 450

Tab. 3: Vybrané údaje z výkazu změn vlastního kapitálu:

Období	Základní kapitál (MJ)	Nerozdělené zisky (MJ)	Celkem (MJ)
Stav k 31. prosinci 20X0	5 000	20 000	25 000
Zisk za období končící 31. prosince 20X1 přepočteno		9 450	9 450
Stav k 31. prosinci 20X1	5 000	29 450	34 450
Zisk za období končící 31. prosince 20X2		16 800	16 800
Stav k 31. prosinci 20X2	5 000	46 250	51 250

Vybrané údaje z komentáře:

Určité zboží, které bylo prodáno v roce 20X1, bylo nesprávně zahrnuto k 31. prosinci 20X1 v zásobách, v částce 6 500 MJ. Za účelem opravy této chyby byly účetní výkazy za období 20X1 přepracovány. Dopad přepočtu na tyto účetní výkazy je popsán dále. V roce 20X2 není dopad žádný.

Tab. 4: Vybrané údaje z komentáře:

Komentář	Dopad na rok 20X1 v MJ
Zvýšení nákladů prodaného zboží	-6 500
Snížení daňového nákladu	-1 950
Snížení zisku	-4 550
Snížení zásob	-6 500
Snížení závazku na splatné dani	-1 950
Snížení vlastního kapitálu	-4 550

V další části budu řešit příklad 1 podle národní úpravy účetnictví:

Tab. 5: Výsledovka dle postupu, používaného v ČR

Položka	20X2 – MJ	20X1 –MJ (ponechán beze změny)
Tržby	104 000	73 500
Náklady prodaného zboží	–80 000	–53 500
Zisk z provozní činnosti	24 000	20 000
Daň z provozní činnosti	–7 200	–6 000
Zisk z provozní činnosti	16 800	14 000
Náklady mimořádné – oprava chyby	–6 500	0
Oprava daně z mimořádné činnosti	1 950	0
Ztráta z mimořádné činnosti	–4 550	0
Celkový zisk po zdanění	12 250	0

Komentář:

Při postupu, používaném v ČR je vliv přenesen do hospodářského výsledku roku 20X2, tedy roku, kdy byla chyba zjištěna, nikoliv do doby, ke které se chyba vztahovala (kdy vznikla). Tento postup je nesprávný ze dvou důvodů – jednak je porušena zásada přiřazení výnosů a nákladů k období jejich vzniku (tj. náklad měl být uplatněn v roce 20X1, nikoliv 20X2) a jednak je chyba místo rozvahového způsobu řešení (proti HV minulých let) opravena v následujícím období výsledkově.

Ze dvou možností byl zvolen předpoklad, že chyba byla ve významné výši a proto je oprava vykázána jako součást mimořádných, nikoliv provozních nákladů.

Společnost Beta by musela zpracovat opravné daňové přiznání a uplatnit nárok na vrácení daně z příjmů z mimořádné činnosti ve výši 1 950 MJ.

Pokud se jedná o výkaz změn vlastního kapitálu, nepatří tento výkaz mezi povinné součásti účetních závěrek v ČR³, ale pokud by se Beta rozhodla výkaz zpracovat, jeho možná podoba by byla následující:

Tab. 6: Výkaz o změnách ve složení vlastního kapitálu /dle metodiky ČR/:

Období	Základní kapitál (MJ)	Nerozdělené zisky (MJ)	Celkem (MJ)
Stav k 31. prosinci 20X0	5 000	20 000	25 000
Zisk za období končící 31. prosince 20X1 přepočteno		14 000	14 000
Stav k 31. prosinci 20X1	5 000	34 000	39 000
Zisk za období končící 31. prosince 20X2		12 250	12 250
Stav k 31. prosinci 20X2	5 000	46 250	51 250

³ § 18, odst 1, zákona 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších doplňků a novel

Komentář, který by byl zpracován v příloze k účetnímu výkazu by vypadal následovně:

V roce 20X1 společnost Beta omylem neproučtovala úbytek zásob ze skladu v souvislosti s jeho prodejem, tuto skutečnost zjistila v roce 20X2 a proto v souladu s účetním standardem pro podnikatele č. 019 proučtovala jako mimořádný náklad ve výši 6 500 (považuje tuto částku za významnou) včetně opravy daně z mimořádné činnosti a vypracování opravného daňového přiznání.

Závěr:

Tímto postupem společnost Beta vyhoví předpisům používaným v ČR, avšak porušuje platné zásady obecné teorie účetnictví a mezinárodní zvyklosti (IAS 8) – přiřazení souvisejících výnosů a nákladů do jednoho období (období svého vzniku).

Příklad 2 – Změna v účetním pravidle s retrospektivní aplikací (převzato z IASB 2005, s. 726-728)

Zadání:

V průběhu roku 20X2 změnil podnik Gama účetní pravidlo týkající se aktivace úroků přímo přiřaditelných k výstavbě vodní elektrárny pro vlastní potřeby podniku. V předchozích obdobích podnik Gama takové náklady aktivoval. Nyní se podnik Gama rozhodl tyto částky zachycovat přímo v nákladech namísto jejich aktivování. Vedení soudí, že nové pravidlo je vhodnější protože vede k transparentnějšímu vykazování finančních nákladů, je konzistentní s místní odvětvovou praxí a vede k lepší srovnatelnosti účetní závěrky podniku Gama.

Podnik Gama aktivoval úroky v částce 2 600 MJ (měnových jednotek) v roce 2001 a 5200 MJ v obdobích předcházejících roku 20X1. Všechny úroky týkající se stavby vodní elektrárny a vzniklé v předchozích obdobích byly aktivovány.

V období 20X2 vykázala účetní jednotka Gama zisk před úrokem daní z příjmů ve výši 30 000 MJ, úrokové náklady (vztahující se pouze k roku 20X2) činily 3 000 MJ a daň ze zisku 8 100 MJ. Účetní jednotka Gama elektrárnu nezačala zatím odepisovat protože nebyla dosud uvedena do provozu.

V období roku 20X1 podnik Gama vykázal:

Tab. 7: Výkaz podniku Gama za r. 20X1:

Položka	Částka v MJ
Zisk před úrokem a daní ze zisku	18 000
Úrokový náklad	–
Zisk před daní ze zisku	18 000
Daň ze zisku	–5 400
Zisk	12 600

Počáteční stav nerozdělených zisků v roce 20X1 činil 20 000 MJ a konečný stav nerozdělených zisků činil 32 600 MJ. Sazba daně ze zisku podniku Gama pro období 20X2 a

20X1 činila 30 procent. Účetní jednotka Gama vlastnila po celou dobu 10 000 MJ akciového kapitálu a žádné další položky vlastního kapitálu, s výjimkou nerozděleného zisku nevykazovala. Jeho akcie nejsou obchodovány a podnik nezveřejňuje zisk na akcii.

Tab. 8: Výsledovky podniku GAMA za r. 20X2 a přepočtené za r.20X1:

Položka	Rok 20X2 v MJ	Rok 20X1 – přepočteno v MJ
Zisk před úrokem a daní ze zisku	30 000	18 000
Úrokový náklad	–3 000	–2 600
Zisk před daní ze zisku	27 000	15 400
Daň ze zisku	–8100	–4 620
Zisk	18 900	10 780

Tab. 9: Výkaz změn vlastního kapitálu podniku Gama

Období	Základní kapitál (MJ)	Nerozdělené zisky (MJ)	Celkem (MJ)
Původně vykazovaný stav k 31. prosinci 20X0	10 000	20 000	30 000
Změna v účetním pravidle po aktivaci úroku (po daní ze zisku v částce 1560) – viz komentář v příloze k účetním výkazům		–3 640	–3 640
Zisk za období končící 31. prosince 20X1 (přepočteno)		10 780	10 780
Stav k 31. prosinci 20X1	10 000	27 140	37 140
Zisk za období končící 31. prosince 20X2		18 900	18 900
Stav k 31. prosinci 20X2	10 000	46 040	56 040

V příloze k účetním výkazům zpracované dle IAS 8 by bylo konstatováno:

V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka Gama účetní pravidlo týkající se úroků, které se vztahují k probíhající výstavbě vodní elektrárny pro potřeby podniku. V předcházejících obdobích Gama takové náklady aktivovala. Nyní jsou účtovány do nákladů v období svého vzniku. Vedení soudí, že nové pravidlo je vhodnější, protože vede k transparentnějšímu vykazování finančních nákladů a vede k lepší srovnatelnosti účetní závěrky podniku Gama. Tato změna v účetním pravidlu byla účtována retrospektivně a srovnávací výkazy za r. 20X1 byly přepočteny. Dopad změny na údaje roku 20X1 je uveden v následující tabulce. Počáteční stav byl snížen (viz výkaz o změnách vlastního kapitálu – tabulka 9) o 3 640 MJ, což je částka úpravy vztahující se k obdobím předcházejícím období 20X1.

Tab. 10: Příloha ke komentáři k účetním výkazům Delta

Komentář	Dopad na rok 20X1 v MJ
Zvýšení úrokových nákladů	-2 600
Snížení daně ze zisku	780
Snížení zisku	-1 820
Dopad na období předcházející roku 20X1	-6 500
Snížení zisku (5 200 úrokový náklad snížený o daň 1 560)	-3 640
Snížení aktiv ve výstavbě a nerozdělených ziscích	-5 640

Postup používaný v České republice při změně účetních pravidel:

V příkladu č. 2 by účetní jednotka, postupující podle účetní legislativy používané v České republice postupovala následovně:

Podle vyhlášky č. 500/2002 § 47 odst.1b – „Vymezení nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku“ stanoví – „úroky, zejména z úvěru pokud tak účetní jednotka rozhodne“. Účetní jednotka se tedy před pořízením dlouhodobého majetku rozhodne, zda bude úrok zahrnovat do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, nebo zda úroky vykáže jako finanční náklad (jako náklad se nevykáží kapitalizované úroky při pořízení dlouhodobého majetku, což upravuje Český účetní standard č. 019 bod 3.8.2). Avšak česká legislativa neřeší postup při změně účetních pravidel, nenalezneme ani ucelený standard, který by obdobně jako výše uvedený standard IAS 8 tuto problematiku řešil. Jednou přijaté řešení by podnik neměl měnit, ale pokud by se tak stalo, v žádném případě by řešení nemělo retrospektivní účinky.

Příklad 3 – Prospektivní aplikace změny v účetní politice v situaci, kdy je retrospektivní aplikace neproveditelná (zpracováno podle IASB 2005, s. 728-729)

Zadání:

V průběhu roku 20X2 změnila účetní jednotka Delta svá účetní pravidla pro odepisování pozemků, budov a zařízení tak, aby komplexněji aplikovala komponentní přístup. Ve stejné době přijala model přeceňování. V obdobích před rokem 20X2 nebyly účetní zápisy týkající se aktiv u účetní jednotky Delta dostatečně podrobné k tomu, aby byl plně použit komponentní přístup. Na konci roku 20X1 si vedení společnosti nechalo zhotovit posudek, který poskytl informace o držených komponentech, jejich reálných hodnotách, době životnosti, odhadovaných hodnotách při vyřazení a odpisových základnách k počátku roku 20X2. Posudek však neposkytl dostatečný základ pro spolehlivý odhad pořizovacích cen těch komponent, o nichž se dříve neúčtovalo odděleně, a účetní zápisy provedené před posudkem neumožňovaly rekonstrukci těchto informací.

Vedení účetní jednotky Delta uvažovalo, jak účtovat o každém z těchto dvou aspektů účetní změny. Uvažovalo, zda by nebylo proveditelné účtovat o komponentním přístupu plně

retrospektivně, nebo změnu účtovat prospektivně od některého dřívějšího data než od roku 20X2. Je však požadováno, aby se změna z modelu pořizovací ceny na model přeceňování účtovala prospektivně. Proto vedení účetní jednotky Delta rozhodlo, že bude nové pravidlo aplikovat prospektivně od počátku roku 20X2.

Další informace – viz tabulka:

Tab. 11: Další informace o účetní jednotce Delta:

Položka	Měnových jednotek (MJ)
Daňová sazba Delty	30 %
Pozemky, budovy a zařízení na konci roku 20X1:	
▪ Pořizovací cena	25 000
▪ Odpisy	–14 000
▪ Netto účetní hodnota	11 000
▪ Prospektivní odpisy za rok 20X2 (stará báze)	1 500
Některé výsledky znaleckého posudku:	
▪ Ocenění	17 000
▪ Odhadovaná hodnota při vyřazení	3 000
▪ Průměrná zbývajících doba životnosti (v letech)	7
Odpisy existujících pozemků, budov a zařízení za rok 20X2 (nová báze)	2 000

Vybrané údaje z komentáře:

Od počátku roku změnila 20X2 Delta svá účetní pravidla pro odpisování pozemků, budov a zařízení tak, aby plněji aplikovala komponentní přístup, a zároveň ve stejné době přijala model přeceňování. Vedení se domnívá, že tato pravidla poskytují spolehlivé a relevantnější informace, protože se přesněji zabývají komponentami pozemků, budov, a zařízení a jsou založena na hodnotách ke konkrétnímu datu. Tato pravidla jsou aplikována prospektivně, protože nebylo proveditelné určit dopad aplikace pravidel ani retrospektivně, ani prospektivně od dřívějšího data. Proto nemá přijetí nových pravidel žádný dopad na předcházející účetní období. Dopad na tento rok je zvýšení účetní hodnoty budov, pozemků a zařízení k počátku roku o 6 000 MJ, zvýšení počátečního zůstatku odloženého daňového závazku o 1800 MJ, vytvoření fondu z přecenění na počátku roku v částce 4 200 MJ, zvýšení odpisů o 500 MJ a snížení daně o 150 MJ.

Postup v ČR:

Postup v České republice by byl obdobný, v žádném případě by nebylo možno přecenění provést retrospektivně, pouze by se prospektivně změnila odpisová sazba. Nebylo by možné provést přecenění na fond nového ocenění. Při zjištění dočasně snížení užitné hodnoty dlouhodobého majetku by s v souladu s ČÚS č. 005 vytvářela opravná položka. Při posuzování odpisů by se aplikovala vyhláška č. 500/2002 Sb. a ČÚS č. 14.

Závěr

Cílem tohoto příspěvku bylo seznámit se podrobněji s Mezinárodním účetním standardem IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby a porovnat jejich aplikaci s postupem dle současné úpravy české účetní legislativy pro podnikatele.

Lze formulovat následující závěry:

- a) V České republice neexistuje účetní standard, který by se komplexně problematikou opravy chyb, změn v účetních odhadech a změnami účetní politiky zabýval.
- b) Existují pouze jednotlivá dílčí ustanovení, např. o opravě chyb, které jsou považovány za náklad/výnos běžného období, tj. toho období, kdy byla chyba zjištěna. Tím dochází k deformování výsledku běžného období.
- c) Na rozdíl od Mezinárodních účetních standardů není umožněno použít retrospektivní metody opravy tj. upravit nerozdělené zisky /ztráty minulých let, ale pouze prospektivní metody s častým řešením pomocí výsledkového způsobu (tj. zkreslení hospodářského výsledku daného účetního období).
- d) Tím dochází ke snížení vypovídací schopnosti položky hospodářského výsledku a je ohrožena sama podstata účetnictví – věrný a poctivý obraz účetnictví. Dochází k porušení zásady přiřazování výnosů a nákladů z časového (zejména) a věcného hlediska.
- e) K těmto jevům dochází velmi často i při změnách účetních pravidel, či politiky (např. při přechodu od rozvahového k výsledkovému způsobu účtování nerealizovaných kursových rozdílů).
- f) Vhodné by bylo přijetí uceleného standardu, který by se postupem při opravách chyb, ale i při změnách v účetních odhadech a změnách účetní politiky zabýval. Měl by umožňovat retrospektivní metodu při vypracování srovnávacích účetních řešení při opravách položky nerozděleného zisku/ztráty minulých let tak, aby se zamezilo ovlivnění výnosů/nákladů běžného roku.
- g) Uvedená opatření by přispěla ke zvýšení vypovídací schopnosti účetních závěrek obchodních společností.

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] Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M. R. (2005): *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Principy, metody, interpretace*. Praha, VOX, 2005.

Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a v národní úpravě účetnictví České republiky u podnikatelských subjektů

Václav Černý

ABSTRAKT

Článek je zaměřen na Mezinárodní účetní standard IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Tato problematika je pak také zkoumána v porovnání s účetní legislativou, platnou v České republice. Článek obsahuje i tři srovnávací studie a jejich řešení podle obou výše uvedených metodik a obsahuje i autora doporučení směrem k národní úpravě legislativy ČR.

Klíčová slova: Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS; Účetní pravidla; Chyby.

Accounting policies, changes in accounting estimates and errors by International accounting standards IAS/IFRS and in national accounting legislation in the Czech Republic by business enterprises

ABSTRACT

The article is focused on the International accounting standard IAS 8 – accounting policies, changes in accounting estimates and errors. These questions are examined in the comparison with accounting legislation in the Czech Republic. The article contains three case studies, and their solutions by both above mentioned methods, it contains the recommendations of the author for Czech national legislation.

Key words: International accounting standards; Accounting rules; Errors.

JEL classification: M41.