

JINÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ MINULÝCH LET¹

Other profit and loos of the last years

Libuše Müllerová

Úvod

S účinností od 1. 1. 2013 byl do vyhlášky 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, doplněn nový paragraf 15a s názvem „Výsledek hospodaření minulých let“. Na základě tohoto ustanovení se v pasívech rozvahy ve vlastním kapitálu doplňuje nová položka „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Vyhláška uvádí následující situace, kdy má účetní jednotka účtovat na účet jiného výsledku hospodaření minulých let a jako samostatnou položku ho vykazovat:

- zaúčtování rozdílů ze změn účetních metod,
- část odložené daně v prvním roce účtování o odložené dani (způsob účtování této transakce do vlastního kapitálu existoval již v minulosti),
- opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné.

Doplnění rozvahové položky a úprava účtového rozvrhu

Účetní jednotka si v účtovém rozvrhu v účtové skupině 42 – *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*²⁾ zřídí účet, kterému můžeme přiřadit některé z volných míst číslování syntetických účtů, např. 427-Jiný výsledek hospodaření minulých let (lze použít i jiné v číselné řadě volné číslo účtu, neboť účetní jednotka si číslování syntetických účtů upravuje sama, směrná účtová osnova pro podnikatele je závazná pouze do úrovně účtových skupin).

V pasívech rozvahy ve vlastním kapitálu jsou zůstatky účtů této účtové skupiny vykazovány následovně:

A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku:

(A.III.1.) Zákonný rezervní fond (účet 421)/Nedělitelný fond (účet 422)

(A.III.2.) Statutární fondy (účet 423)/Ostatní fondy (účet 424)

A.IV. Výsledek hospodaření minulých let

(A.IV.1.) Nerozdělený zisk minulých let (účet 428)

(A.IV.2.) Neuhrazená ztráta minulých let (účet 429)

(A.IV.3.) Jiný výsledek hospodaření minulých let (účet 427)

V případech, kdy se po uzavření účetních knih a sestavení a schválení účetní závěrky zjistilo, že některá transakce nebyla zaúčtována v minulém období, ačkoliv tam věcně a časově patří, respektoval dosavadní způsob účtování ustanovení § 17 odst. 4 zákona o účetnictví, kde se uvádí: „*Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou přeměny společnost*“. V praxi se tedy transakce týkajících se minulého účetního období účtovaly do běžného účetního období. Tím

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP 100040Průslušnost ku grantové úloze

²⁾ Viz Směrná účtová osnova v příloze č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

docházelo k tomu, že bylo zkruseno jak běžné období, kam zaúčtovaná transakce nepatřila, tak minulé období, kde zaúčtována nebyla.

Úprava minulého období ve výkazech běžného období

Zavedení nové položky „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ má zabránit uvedenému zkruslení běžného i minulého období, zpravidla vždy i s dopadem do výsledku hospodaření těchto období. V praxi to ovšem znamená nejen změnu způsobu účtování transakcí patřících do minulého (nebo minulých) účetních období nikoliv výsledkově, nýbrž do kapitálu, ale zároveň také úpravu vykazování minulého účetního období v účetních výkazech. Položky minulého účetního období by se totiž v těchto případech ve výkazech měly upravit na takovou výši, jaká by byla, kdyby se v minulém účetním období tato transakce zaúčtovala. Tím se zároveň zajistí srovnatelnost vykazovaných informací tak, jak to požaduje vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 4 odst. 5), kde se uvádí: „Každá z položek rozvahy, z položek výkazu zisku a ztráty a z položek přehledu o změnách vlastního kapitálu obsahuje též informaci o výši této položky uvedené za bezprostředně předcházející účetní období (tzn. minulé účetní období). V případě, že informace uváděné za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost podle § 19 odst. 6 zákona (kde se uvádí, co to je srovnatelná informace). Každá úprava informací za minulé účetní období, popřípadě ponechání nesrovnatelných informací se odůvodní v příloze“.

Kromě účtování na účet „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ je pochopitelně zároveň účtováno na souvztažné rozvahové nebo výsledkové účty (v našem případě např. na účet odběratelů, případně na účet závazků ze splatné daně z příjmů a do nákladů na splatnou daň z příjmů, neboť v tomto případě by účetní jednotka měla podat dodatečné daňové přiznání). Proto je pak třeba z důvodu srovnatelnosti vykazovaných údajů upravit v účetních výkazech minulé účetní období i u těchto dalších položek, kterých by se uvedená transakce týkala (v našem případě v rozvaze položku odběratelů v aktivech a závazek ke státu v pasivech). Stejnou úpravu by bylo třeba udělat u odpovídajících položek minulého účetního období ve výkazu zisku a ztráty (u položky odpovídajících výnosů, splatné daně z příjmů a u výsledku hospodaření).

Interpretace Národní účetní rady

Daleko dříve, než vstoupila v platnost tato úprava účetních předpisů, vydala Národní účetní rada interpretaci *I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů* (schválená na zasedání NÚR 29. ledna 2007). Již tato interpretace upozorňovala na nesprávné postupy účtování v českých účetních předpisech v případě účtování oprav chyb minulých účetních období, případně dalších transakcí, které se minulých účetních období týkají, avšak jsou účtovány v běžném období, i když třeba do mimořádných nákladů či výnosů. Objektivně nutno přiznat, že projednávání a schvalování této interpretace nebylo jednoduché a provázela ho bouřlivá diskuse a námitky jak ve vnitřním, tak následně i ve vnějším připomínkovém řízení. Vzhledem k tomu, že interpretace neřeší způsob účtování, ale správnost vykazování, největší problém vznikal právě uvedenou úpravou minulého účetního období v účetních výkazech. Jedním z nejčastějších argumentů bylo, že uvedenou úpravou minulého účetního období ve výkazech běžného období dochází k porušování zásady bilanční kontinuity.

Zásada bilanční kontinuity

Dlouhodobě zavedená praxe vykazování minulého účetního období v rozvaze je založená na dodržování *zásady bilanční kontinuity*. Podstata této zásady spočívá v tom, že konečné zůstatky rozvahových účtů hlavní knihy na konci účetního období, se rovnají počátečním zůstatkům těchto účtů na počátku následujícího účetního období. V rozvaze sestavované za běžné účetní období se pak sloupec minulého účetního období v aktivech i v pasivech rovná

sloupci rozvahy běžného období (v aktivech sloupci netto) minulého roku. Pokud se ovšem zaúčtuje v běžném období transakce patřící do minulého období nikoliv výsledkově, ale do kapitálu, měly by se opravit všechny položky v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty minulého účetního období na takovou výši, která by byla, kdyby se tyto transakce účtovaly již v minulém období. Účtováním do vlastního kapitálu na účet jiného výsledku hospodaření se upravuje položka výsledku hospodaření minulých let, kam by se při správném výsledkovém účtování v minulém období dostala v následujícím období při rozdělení zisku ve schvalovacím řízení. Účtování na účet jiného výsledku hospodaření je tedy pouze rozdělením účtu nerozděleného výsledku minulých let, případně neuhrazené ztráty minulých let. Problémem však zůstává skutečnost, že položka jiného výsledku hospodaření zatím schvalovacím řízením neprošla.

Účtování transakcí týkajících se minulého účetního období v následujícím období neznamena opravu konečných zůstatků již uzavřeného minulého účetního období, ale na správnou výši se upraví položky minulého účetního období ve výkazech běžného období. Přitom konečné zůstatky rozvahových účtů hlavní knihy minulého období jsou správně převedeny jako počáteční zůstatky rozvahových účtů hlavní knihy, takže bilanční kontinuita je zachována. Účtování transakcí týkajících se minulého účetního období se provádí až poté, co byly zůstatky správně převedeny při dodržení zásady bilanční kontinuity. Uvedená úprava se tedy týká až následného vykazování srovnatelných informací, je vysvětlena v příloze a nelze ji považovat za porušení zásady bilanční kontinuity.

Závěr

Změnou způsobu účtování transakcí uvedených v úvodu článku se napravily nesprávnosti, jejichž důsledkem byly v minulosti zkreslené informace v účetních výkazech. Zavedením účtování proti vlastnímu kapitálu transakcí, které by se v minulosti účtovaly výsledkově, však způsobuje, že se ve vlastním kapitálu objevuje část výsledku hospodaření minulých let, který dosud neprošel schvalovacím řízením. O tom, co se stane s jiným výsledkem hospodaření minulých let, musí rozhodnout valná hromada při schvalování účetní závěrky a rozdělení zisku v následujícím účetním období stejným způsobem, jako rozhoduje o zúčtování výsledku hospodaření běžného období.

Abstrakt

Článek pojednává o změně v účetních předpisech, které zavádějí novou rozvahovou položku ve vlastním kapitálu „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Vykazují se zde transakce týkající se minulého nebo minulých účetních období. Cílem této změny účtování a vykazování je zajištění správnosti a srovnatelnosti účetních informací v účetních výkazech.

Klíčové slová:

výsledek hospodaření, jiný výsledek hospodaření minulých let, změna metody, odložená daň z příjmů, opravy chyb.

Summary

The article deals with the change in accounting rules which implement new balance sheet item “Other profit and loss of the last years”. Here, the transactions are presented concerning last accounting period or periods. Correctness and comparability of the accounting data in the financial statements is the purpose of this change.

Key words:

profit and loss, other profit and loss of the last years, change of the method, income tax deferred, corrections of the mistakes.

JEL klasifikace: M41, M48,

Použitá literatura

- [1] MÜLLEROVÁ, L.: Jiný výsledek hospodaření minulých let, Daňový expert č. 1 r. 2013, s. 35 – 39, Wolters Kluwer ČR, ISSN 1801-2779
- [2] PELÁK, J.: Zajištění srovnatelnosti při opravách chyb a změnách metod, Auditor č. 1 r. 2013, s. 14-19, ISSN 1210-9096
- [3] Interpretace Národní účetní rady, Wolters Kluwer ČR, ISBN 978-80-7357-968-5
- [4] Zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- [5] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, kterou jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Kontakt

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Katedra finančního účetnictví a auditingu (muller@vse.cz).