

Reporting of Other Income in Czech Large Companies

Jana Skálová¹, Nela Macíková²

¹ Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
E-mail: jana.skalova@vse.cz

² Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
E-mail: xmacn00@vse.cz

Abstract:

The aim of the article was to analyze the reasons leading large Czech companies to account for the newly introduced item in balance sheet under the heading "Other Income". The analysis determines whether or not companies used this item to correct accounting errors, to account changes in the accounting method, or other reasons. Unfortunately, the analysis revealed shortcomings in the fact that this item is not clear by the General Meeting's decision in the following accounting period and is not adequately commented in the notes to the financial statements.

Keywords: Other Income. Accounting error. Notes. Change in accounting method.

JEL codes: G34, F36. M41.

1 Úvod do problematiky

Česká regulace účetnictví od roku 1993 do roku 2012 používala metody, které byly považovány za nesprávné pro účetní zobrazení oprav významných účetních chyb nebo pro zaúčtování změn účetních metod. Tento nesprávný postup deformoval výsledek hospodaření běžného účetního období, což bylo terčem kritiky odborné účetní veřejnosti. Zjednat nápravu se snažila Národní účetní rada vydáním své Interpretace I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů, který byla vydání 29. ledna 2007. Tato interpretace se stala velmi populární a byla poměrně hojně využívána (Skálová, 2011). Šest let poté zavedlo Ministerstvo financí do vyhlášky pro regulaci účetnictví podnikatelů (vyhláška č. 500/2002 Sb.) nový způsob účtování o opravách účetních chyb a změnách účetních metod. Jeho praktické aplikaci i pro daňové účely byla věnována velká pozornost (Skálová, 2013). Tato nový postup mohly účetní jednotky použít poprvé v účetním období roku 2013.

Jedná se o zavedení samostatného řádku do vlastního kapitálu do pasiv rozvahy, který nese označení „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Je vykazován jako součást nerozdělených zisků minulých let. Použití této položky musí účetní jednotka okomentovat v příloze účetní závěrky.

Cílem našeho příspěvku je zjistit, jak na tuto novinku reagovaly české účetní jednotky, zda je používána a zda účetní jednotky plní svou povinnost komentovat její použití v příloze účetní závěrky.

2 Metodologie a zdrojová data

Do vzorku zkoumaných společností byly zahrnuty akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným, tedy právnické osoby založené za účelem podnikání a přesahující obrát 2 mld., které spadají pod Speciální finanční úřad. Pro zjištění těchto subjektů bylo využito systému ARES provozovaným Ministerstvem financí ČR. Po filtraci tak zůstalo 917 účetních jednotek (436 společností s ručením omezeným, 481 akciových společností).

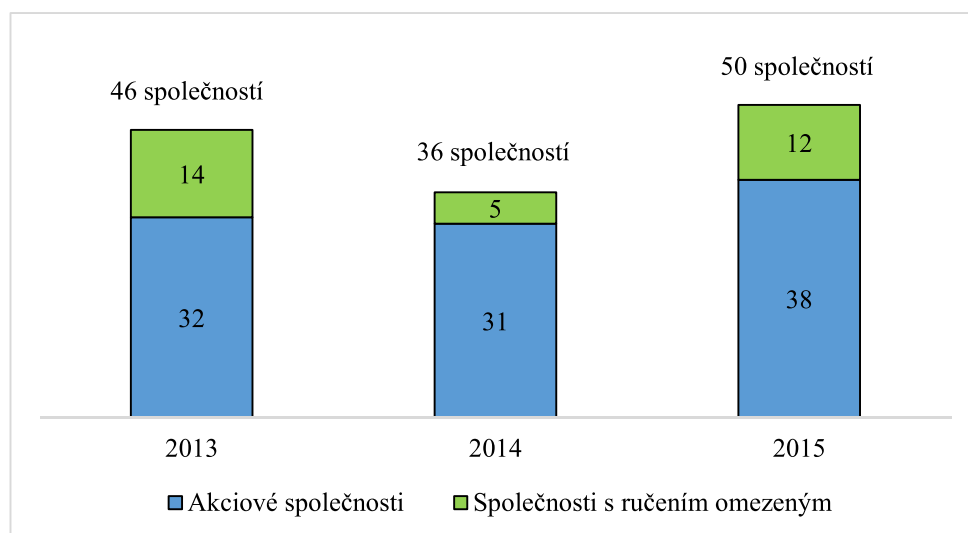
Z analyzovaného vzorku byly vyřazeny společnosti, které nesestavují účetní závěrku v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. pro podnikatele. Dále byl tento soubor každoročně ovlivněn tím, zda byla zveřejněna účetní závěrka za příslušný kalendářní rok.

Účetní závěrky byly čerpány ze Sbírký listin rejstříkového soudu, z nich byly čerpány údaje, zda byl vykázán nenulový zůstatek položky Jiný výsledek hospodaření minulých a dále bylo z příloh zjišťováno zdůvodnění této položky. Data byla sbírána postupně za jednotlivé kalendářní roky (Trousil, 2015, Bareš, 2016, Macíková, 2017).

3 Výsledky a diskuse

Z grafu číslo 1 vyplývá, že novinka byla přivítána více akciovými společnostmi než společnostmi s ručením omezeným. Graf zobrazuje společnosti, které zaúčtovaly na Jiný výsledek hospodaření minulých let (dále jen „Jiný VH“) novou položku v příslušném kalendářním roce. Neobsahuje kumulace, tedy situace, kdy společnost nevynulovala zůstatek minulého roku. Počet společností používajících „Jiný VH“ v letech 2013-2015 pouze z důvodu zachycení nové operace, tedy i bez společností účtujících o vypořádání položky, zobrazuje níže uvedený graf č. 1.

Graf 1 Přehled počtu společností používajících účet „Jiný VH“ v letech 2013-2015



Zdroj: Vlastní analýza

Konečný zůstatek účtu „Jiný VH“ může mít jak kladný, tak záporný zůstatek. Valná hromada schvalující účetní závěrku by měla spolu s rozdělením výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení rozhodnout i o rozdělení „Jiného VH“. Tato povinnost bohužel není zakotvena do žádného právního předpisu. Avšak je žádoucí, aby tato položka byla pravidelně „čištěna“, vracela se k nulovému zůstatku a byla tedy připravena pro další účetní období. Pokud se následujícím účetním období vyskytnou případy na něj účtované (významná účetní chyba, změna účetní metody), bude tento účet vykazovat samostatně tuto novou položku bez spojení s minulými transakcemi. Tímto krokem lze zajistit transparentní účetní informace pro vlastníky společnosti. V případě ponechání zůstatku, by docházelo ke kumulaci hodnoty a ztrátě přehlednosti zaúčtovaných případů. Proto se doporučuje kladné hodnoty rozdělit společníkům či převést na účet nerozdělené zisky minulých let a záporné hodnoty vyúčtovat oproti nerozděleným ziskům minulých let či převést na nerozdělené ztráty minulých let. Souhrnné informace o všech vykázáních přináší tabulka č. 1.

Tabuľka 1 Komparace použití a odůvodnění v letech 2013–2015

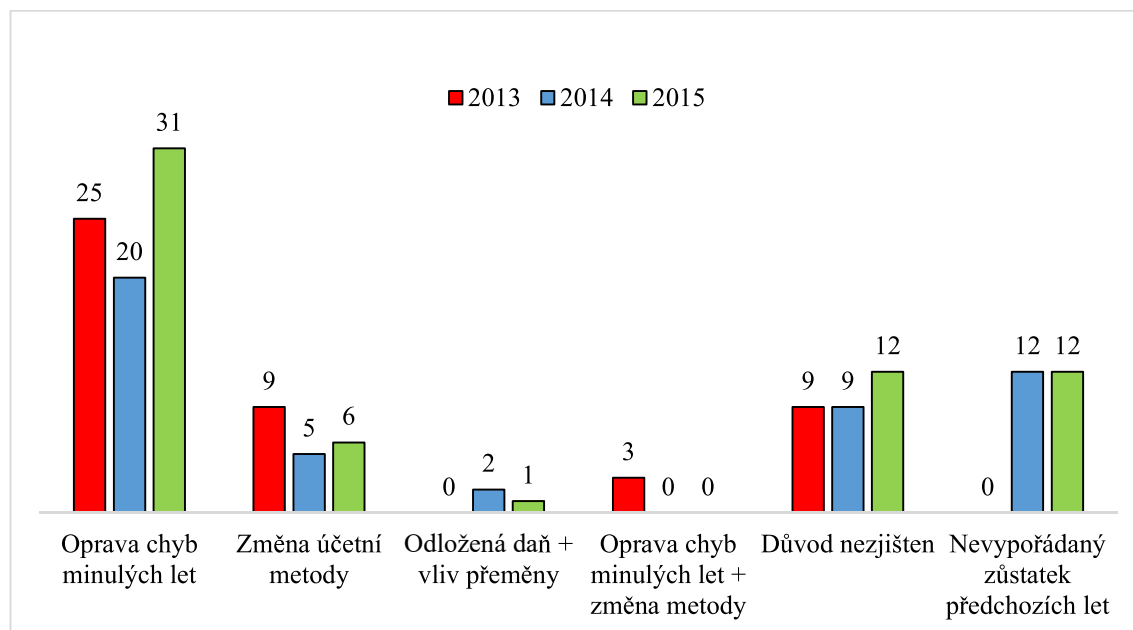
Použití a odůvodnění položky „Jiný VH“	Akciové spol.			Spol. s ručením omezeným			Celkem		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Nenulový zůstatek	32	39	48	14	9	14	46	48	62
Oprava chyb	19	18	22	6	2	9	25	20	31
Změna účetní metody	6	4	5	3	1	1	9	5	6
Odložená daň přeměna	0	2	1	0	0	0	0	2	1
Oprava + změna metody	3	0	0	0	0	0	3	0	0
Důvod nezjištěn	4	7	10	5	2	2	9	9	12
Nevypořádaný zůstatek	-	8	10	-	4	2	-	12	12
Vynulováno ¹	-	12+1	8+1	-	9+1	5+1	-	21+2	13+2
Nevykázáno	269	242	237	356	334	333	625	576	570
Celkem analyzováno	301	293	293	370	352	352	671	645	645

Zdroj: Macíková (2017)

Ačkoliv se dle počtu společností, jež vykazují nenulový zůstatek v příslušných účetních závěrkách ve sloupci za běžné období, může zdát, že každým rokem počet společností účtující prostřednictvím účtu „Jiný VH“ roste, není tomu tak. Je potřeba brát v potaz, že ne všechny společnosti vynulovaly zůstatek z předchozích let, a tudíž ho vykazují i v roce následujícím. Tato skutečnost neplatí pouze pro rok 2013, kdy bylo prostřednictvím položky „Jiný VH“ účtováno poprvé. Tento rok bylo analyzováno celkem 671 společností, přičemž 46 z nich (6,86 %) vykázalo nenulový zůstatek.

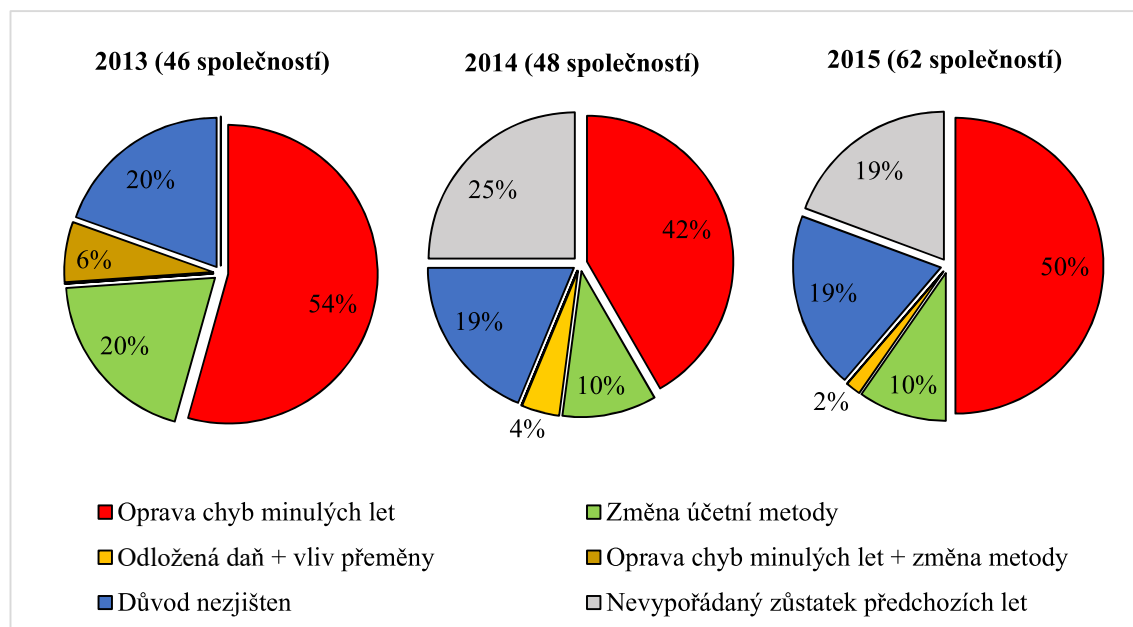
Za rok 2014 bylo analyzováno 645 společností a z toho jich 48 (7,44 %) vykázalo nenulový zůstatek v položce „Jiný VH“. Z těchto 48 společností jich však 12 (25 %) vykázalo zůstatek z roku 2013 neupravený o účetní operace roku 2014. Budou-li tyto společnosti z analýzy vyřazeny, lze konstatovat, že došlo k meziročnímu poklesu o 1,28 % v počtu společností zachycujících novou transakci (opravu chyb, změnu metody, OD) na účet „Jiný VH“. V roce 2015 z celkového počtu 645 společností jich 62 (9,61 %) vykázalo nenulový zůstatek, přičemž i zde je zahrnuto 12 společností, které ho v neupravené výši táhnou z předchozích let. Po jejich eliminaci zbývá 50 společností, čímž je podíl snížen na 7,75 %. I přesto však došlo od roku 2014 k nárůstu o 2,17 %.

¹ Řádek obsahuje vždy součet dvou čísel. První číslo představuje počet společností, jež vykázaly údaje pouze za srovnatelné období a druhé počet společností, které v běžném období vynulovaly zůstatek předchozích let, ale zároveň účtovaly o nové transakci.

Graf 2 Komparace důvodů použití v letech 2013-2015

Zdroj: Macíková (2017)

Následující graf zobrazuje procentuální podíl důvodů vykázání nenulových zůstatků položky „Jiný VH“ v jednotlivých letech, přičemž za povšimnutí stojí právě skutečnost, jak relativně velkou část tvoří společnosti, jež nevynulovaly zůstatek předchozích let.

Graf 3 Důvod vykázání „Jiného VH“ a jejich podíl v letech 2013-2015

Zdroj: Vlastní analýza (údaje za rok 2013 převzaty z práce Troušila, 2015, s. 38)

Je zřejmé, že nejčastějším důvodem pro účtování prostřednictvím „Jiného VH“ je v každém roce zachycení oprav chyb minulých let. Bohužel na druhém místě jsou společnosti, u nichž

nabylo možno dôvod z prílohy účetní závěrky zjistit. Na třetím místě je pak změna účetní metody. Nejméně je daného účtu využíváno z důvodu zachycení odložené daně.

Každá společnost, která použila Jiný výsledek hospodaření minulých let, musí důvod vykazování včetně dostatečného popisu uvést v příloze k účetní závěrce. Ne vždy však byla tato povinnost splněna. V průměru za všechny tři roky řádně zdůvodnilo a popsalo jeho použití 63 % společností, přičemž nejlépe vychází rok 2014 (66 %) a nejhůře rok 2015 (60 %).

Společnosti se v roce 2015 zhoršily nejen v kvalitě vykazování položky „Jiný VH“, ale i ve vypořádávání zůstatků z předchozích let. Zatímco v roce 2014 rozhodlo o vynulování položky celkem 23 společností, v roce 2015 jich bylo pouze 15. V dosti případech tak dochází ke kumulaci zůstatků, což může ve svém důsledku vést ke snížení transparentnosti informací zveřejňovaných uživateli účetní závěrky. Stojí tak za zvážení, zda by nebylo vhodné začlenit každoroční rozhodování o „Jiném VH“ do účetních předpisů, stejně jako tomu je v případě vypořádávání výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení.

4 Závěr

Cílem článku bylo analyzovat důvody, které vedly velké české společnosti k účtování na nově zavedenou položku v pasivech rozvahy a to pod názvem „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Ukazuje se, používání této položky se společnosti postupně učí, stejně tak jako její správné vynulování rozhodnutím valné hromady v následujícím účetním období. Bohužel analýza ukázala, že ne všechny společnosti tuto položku dostatečně komentují v příloze účetní závěrky, což je porušením předpisů. Přesto tento prohrěšek nevede k výhradám auditorů.

Příslušnost k institucionální podpoře / Acknowledgments

Článek je zpracován jako výstup projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

Zdroje / References

Bareš, M. (2016). *Specifické operace ve vlastním kapitálu velkých společností v roce 2014*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2016.

Trousil, O. (2015). *Jiný výsledek hospodaření minulých let v českém účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2015.

Národní účetní rada. *I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. Dostupné z: <http://www.nur.cz>.

Macíková, N. (2017). *Účetní zobrazení vybraných operací ve vlastním kapitálu*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2017.

Skálová, J. (2011). Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení? *Český finanční a účetní časopis*, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-42.

Skálová, J. (2013). Opravy chyb a změny účetních metod od roku 2013. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. 2013, č. 4., s. 35-41.