

Interpretace I-11

Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 7 odst. 1). Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a musí být aplikována v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů a přílohou A této interpretace.

Popis problému

1. 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.
2. 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.
3. 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.
4. Tato situace je navíc komplikována Českými účetními standardy, 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 případ oprav účetních chyb které jsou řešeny v ČUS 19. Tento standard požaduje, aby opravy chyb, které byly učiněny v minulých obdobích, byly zaúčtovány do výnosů a nákladů aktuálního období, čímž logicky vylučuje možnost, aby o tyto chyby zároveň byly upraveny srovnávací údaje, tak jak to vyžaduje §4 odst. 5 vyhlášky

500/2002 Sb. Konkrétně, postupuje-li účetní jednotka podle ČÚS 19, odstavce 3.10.5., případně odstavce 4.7.3., a odstavce 6.1. písmene b, namísto srovnávacích údajů opraví údaje za aktuální období a v důsledku toho jsou nesprávně vykázány jak srovnávací údaje, tak i aktuální údaje. Změna metody, která je upravena také standardem 19 v bodech 3.10.2 a 4.7.2, je dalším příkladem této situace.

5. 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.

6. 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.

7. Tato interpretace se nezabývá prostorovou srovnatelností účetních údajů, vyjma těch případů, které souvisí s časovou srovnatelností (viz body b a c v odstavci 3).

Řešení problému

Obecné řešení

8. Účetní jednotky vykazují v aktuálních účetních závěrkách srovnávací údaje, které pocházejí z minulých účetních závěrek. Účetní jednotka upraví tyto srovnávací údaje, pokud taková změna přispěje k časové srovnatelnosti aktuálních a srovnávacích údajů.
9. 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.
10. Pokud dojde k úpravám srovnávacích údajů a tudíž srovnávací údaje uvedené v aktuální účetní závěrce se budou lišit od původních hodnot 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.
11. 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 odstavec 31 požaduje, aby chyba, která nastala v jiném účetním období, byla opravena tak, že dojde k úpravě vykazovaného srovnávacího výsledku hospodaření, a tudíž nemůže zároveň dojít k úpravě výsledku hospodaření běžného období. Vykazované aktuální údaje budou ovlivněny pouze změnou příslušných počátečních zůstatků.

Reklasifikace položek vykazovaných v účetní závěrce

12. Srovnávací údaje se reklasifikují obdobným způsobem jako aktuální údaje, pouze pokud je to vhodné. Například, byly-li zásoby až do aktuálního období vykazovány na jediném řádku rozvahy a v aktuálním období jsou zásoby uvedeny na dvou řádcích rozvahy, protože jedna z položek zásob se stala významnou položkou, je nutné položku zásob ve srovnávacích údajích rozdělit podle členění použitého v aktuálních údajích. Jiným příkladem je reklasifikace dlouhodobého úvěru na krátkodobý. V takovém případě je úprava srovnávacího údaje, která by spočívala v záměně dlouhodobého úvěru za krátkodobý, nepřípustná.

Změna účetních metod

13. 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. Jejich kumulativní dopad, který je zaúčtován v aktuálním období, nesmí ovlivnit výsledek hospodaření za aktuální období.

Upozornění

Národní účetní rada zastává názor, že řešení obsažené v odstavci 13 jako jediné vyhovuje požadavkům uvedených v §7 odst. 1 zákona o účetnictví, který vyžaduje, aby účetní závěrky podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a v §4 odst. 5, větě třetí vyhlášky 500/2002 Sb. v posledním znění, která vyžaduje úpravu srovnávacích údajů na místo úpravy údajů za běžné období. Nicméně rada upozorňuje, že toto řešení neodpovídá výslovným požadavkům Českého účetního standardu 19, které jsou uvedeny v jeho odstavcích 3.10.2 a 4.7.2. Národní účetní rada v tomto případě doporučuje s ohledem na přílohu A této interpretace využít možnosti, kterou poskytuje §7 odst. 2 zákona o účetnictví, odchýlit se od požadavků ČÚS 19.

Opravy účetních chyb

14. Účetní jednotka upraví srovnávací údaje o významné chyby, ke kterým došlo v minulých účetních obdobích. Jejich kumulativní dopad, který je zaúčtován v aktuálním období, nesmí ovlivnit výsledek hospodaření za aktuální období.

Upozornění

Národní účetní rada zastává názor, že řešení obsažené v odstavci 14 jako jediné vyhovuje požadavkům uvedených v §7 odst. 1 zákona o účetnictví, který vyžaduje, aby účetní závěrky podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a v §4 odst. 5, větě třetí vyhlášky 500/2002 Sb. v posledním znění, která vyžaduje úpravu srovnávacích údajů na místo úpravy údajů za běžné období. Nicméně rada upozorňuje, že toto řešení neodpovídá výslovným požadavkům Českého účetního standardu 19, které jsou uvedeny v jeho odstavcích 3.10.5 a 4.7.3. Národní účetní rada v tomto případě doporučuje s ohledem na přílohu A této interpretace využít možnosti, kterou poskytuje §7 odst. 2 zákona o účetnictví, odchýlit se od požadavků ČÚS 19.

Změna účetních odhadů

15. Pokud dojde ke změně účetních odhadů (například doby odepisování určité položky majetku), srovnávací údaje se neupravují, změna nemá vliv na minulá účetní období.

Pravidelně sestavované účetní závěrky za stejně dlouhé části účetních období

16. Při pravidelném sestavování účetních závěrek za stejně dlouhé části účetních období účetní jednotka uvádí jako srovnávací údaje (pokud se příslušné výkazy sestavují):

- (a) v rozvaze údaje ke konci bezprostředně předcházejícího účetních období
- (b) ve výkazu zisku a ztráty, výkazu peněžních toků a výkazu změn ve vlastním kapitálu údaje za ty části bezprostředně předcházejícího účetního období, které odpovídají vykazované části aktuálního účetního období. Pokud účetní jednotka vedle nebo na místo těchto výkazů sestavuje kumulované výkazy za období od počátku aktuálního účetního období do konce příslušné části účetního období,

jako srovnávací údaje uvádí údaje za odpovídající období bezprostředně předcházejícího období.

Nestejně dlouhá účetní období

17. V případě, kdy aktuální účetní závěrka a účetní závěrky, ze kterých se čerpají srovnávací údaje, byly sestaveny za nestejně dlouhá účetní období, se postupuje následovně:

- (a) Je-li aktuální účetní období 12ti měsíční, upraví se srovnávací údaje na obdobné 12ti měsíční periody, a to u všech výkazů. Tyto údaje však nebudou automaticky dostupné, protože předcházející závěrka byla sestavena za jinak dlouhé účetní období, takže pro získání srovnávacích údajů je nutné sestavit fiktivní účetní závěrku k datu (tj. dni v roce) sestavení aktuální závěrky, avšak předchozího roku, a to čerpáním ze skutečných účetních dat. Pokud by náklady na získání takové informace nebyly úměrné jejímu významu, tak se u rozvahy jako srovnávací údaje uvedou údaje ze zahajovací rozvahy aktuálního období a srovnávací údaje se u ostatních výkazů neuvedou. V příloze účetní jednotka uvede důvod nestejně dlouhých období.
- b) Je-li aktuální účetní období delší nebo kratší než 12 měsíců, u rozvahy se jako srovnávací údaje uvedou údaje ze zahajovací rozvahy aktuálního období, srovnávací údaje u ostatních výkazů se neuvádí. V příloze účetní jednotka uvede důvod nestejně dlouhých období.

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

18. Pokud dojde k přecenění majetku na reálnou hodnotu u 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 přecenění nedošlo.

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

Nové účetní jednotky a účetní jednotky, na které je prohlášen konkurz nebo vstoupí do likvidace

20. Nové účetní jednotky včetně nových účetních jednotek vzniklých v důsledku přeměn obchodních společností a účetní jednotky, na které je prohlášen konkurz nebo vstoupí do likvidace, vykážou v rozvaze sestavené za jejich první účetní období resp. první účetní období v konkurzu nebo likvidaci srovnávací údaje pocházející ze zahajovací rozvahy. V ostatních výkazech se srovnávací údaje neuvádí.

Pokračující účetní jednotky z přeměn obchodních společností mimo změny právní formy

21. Pokračující účetní jednotky z přeměn obchodních společností mimo změny právní formy mimo nově vzniklých účetních jednotek vykážou srovnávací údaje

pocházející ze zahajovací rozvahy sestavené k rozhodnému dni přeměny. Srovnávací údaje pro ostatní výkazy se čerpají z minulých výkazů. Dále se v příloze uvedou veškeré rozdíly mezi konečnou rozvahou sestavenou ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze a zahajovací rozvahou sestavenou k rozhodnému dni.

Změny právní formy

22. V mezitímní závěrce sestavené k datu změny právní formy se srovnávací údaje neuvádí. V první řádné závěrce se srovnávací údaje přebírají z předchozích řádných závěrek, nikoli z mezitímní závěrky. Pokud je při změně sestavována mimořádná závěrka (např. při změně veřejné obchodní společnosti na společnosti s ručením omezeným), postupuje se dle odst. 17.

Souběh

23. 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

Obecné řešení

24. 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.

25. Tato interpretace 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.

26. Není správné ani dostatečné 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.

27. 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.

28. 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 (viz odstavec 11). Aby nedocházelo k dojmu, že bilanční kontinuita je porušena změnou srovnávacích údajů, je nutné, aby účetní jednotka v příloze vykazovala rozpis, který je vyžadován odstavcem 10 a který prokazuje, že ke změnám nedošlo svévolně.

Speciální případy

29. Jak uvádí odstavec 12, 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 (či obecně z pohledávek nebo závazků nebo jejich částí) stanou krátkodobé vzhledem k jejich blížíci se splatnosti, 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.

30. Odstavec 14 je potřeba chápat v kontextu odstavce 11. 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 podnik poprvé začne vykazovat odloženou daň, vypočte vliv na nerozdělené zisky minulých let podle úvahy „jak by nerozdělený zisk minulých let vypadal, kdyby se o odložené dani účtovalo od počátku existence podniku“. Tento princip je tedy přesně respektován ČÚS č. 3, který ho aplikuje na první účtování o odložené dani, kdy odložená daň z rozdílu mezi účetními a daňovými hodnotami k počátku prvního období účtování o odložené dani je účtována proti fondům ve vlastním kapitálu, nikoli výsledku hospodaření.

31. Obdobný postup platí pro opravy účetních chyb.

32. 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.

33. Pravidelně sestavované účetní závěrky za stejně dlouhé části účetních období mohou být vyžadovány jinými než účetními předpisy (např. zákonem č. 256/2004 Sb., pro podnikání na kapitálovém trhu a prováděcími předpisy k němu, zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování včetně prováděcích předpisů k němu a pod.) Tato interpretace pouze stanovuje, z jakých (částí) období se čerpají srovnávací údaje pro příslušné vyžadované výkazy. Nestanovuje, jaké výkazy se mají sestavovat, za jak dlouhé části období a ani to, jak se údaje za příslušné části zjišťují (např. zda a jak se provádí inventarizace, tvoří rezervy apod.).
34. Postup uvedený v odstavci 17 písmenu a) odpovídá §4 odst. 5 a 7 vyhlášky 500/2002 Sb. Postup uvedený v odstavci 17 písmenu b) vyplývá ze skutečnosti, že uvedení srovnávacích údajů za nestejně dlouhá účetní období je matoucí a proto je lepší takové údaje neuvádět vůbec.
35. Obecně vzato, přeceňování aktiv příp. závazků v konečných účetních závěrkách 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, jak to stanovuje odstavec 19.
36. Odstavec 20 vyplývá z §4 odst. 7 vyhlášky 500/2002 Sb.
37. 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 tato interpretace 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.

Poznámka

Národní účetní rada v souvislosti se zveřejněním tohoto návrhu interpretace také odděleně zveřejňuje zvláštní diskusní materiál, který se blíže věnuje těm ustanovením Českých účetních standardů, které podle názoru NUR nejsou v souladu s předpisy vyšší právní síly.

Příloha A

Aplikační dodatek

Tato příloha stanovuje zásady uplatnění odstavů 13 a 14, jejichž znění je v rozporu s Českým účetním standardem 19.

Konzistentnost uplatňování interpretace

1. Interpretace NÚR jsou pouze odborným názorem Národní účetní rady. Nejsou závazným předpisem s určitým datem účinnosti a přechodnými ustanoveními.
2. Pokud se názor účetní jednotky shoduje s názorem NÚR, který se odchyluje od výslovných ustanovení Českých účetních standardů, a rozhodne se v takovém případě postupovat podle §7, odst. 2. zákona o účetnictví, je interpretace NÚR pouhým odborným názorem, o který se účetní jednotka může při zvoleném postupu opřít. Záleží tedy na vlastním uvážení účetní jednotky, kdy přistoupí k aplikaci §7, odst. 2, nikoli na tom, kdy Národní účetní rada schválí či zveřejní tuto interpretaci.
3. Národní účetní rada v této souvislosti však upozorňuje, že použití jejích názorů musí být konzistentní, tj. zejména:
 - a. V případě, že se účetní jednotka rozhodne opřít se o interpretaci NÚR, musí být všechny účetní závěrky sestavené od té doby sestaveny v souladu s touto interpretací a to včetně uváděných srovnávacích údajů.
 - b. Interpretaci nelze aplikovat pouze selektivně na vybrané případy. Pokud se účetní jednotka rozhodne postupovat v souladu s interpretací, musí tak učinit ve všech aplikovatelných případech.
 - c. Při sestavování konsolidovaných účetních závěrek, je-li některou z konsolidovaných účetních jednotek aplikována tato interpretace, je nutné aplikovat interpretaci na všechny části konsolidačního celku.
 - d. Daňové efekty operací zaúčtovaných v souladu s touto interpretací musí být zaúčtovány konzistentně s operací, která je jejich příčinou. Například, zapomeneli účetní jednotka zaúčtovat v minulém roce výnos, je oprava této chyby podle této interpretace zaúčtována do výsledku hospodaření minulých let. Zároveň účetní jednotka musí podat dodatečné daňové přiznání a zaplatit daň z příjmu z tohoto výnosu. Tato splatná daň se stejně jako výnos, který je její příčinou, zaúčtuje do výsledku hospodaření minulých let. Totéž platí pro odloženou daň.

Vliv na daňový základ

4. Národní účetní rada vydává tuto interpretaci za účelem vylepšení účetního výkaznictví. Smyslem této interpretace není zasahovat do výpočtu daňového základu daní z příjmů nebo do stanovení jiných daní. Účetní řešení zvolené na základě této interpretace nesmí mít dopad na výši či načasování placení jakýchkoli daní.

Nebezpečí chybného použití interpretace

5. Někdy je nesnadné odlišit opravu chyby (viz odst. 14) od změny účetního odhadu. NÚR upozorňuje na tuto snadnou záměnu s ohledem na to, že účetní řešení obou případů se podle této interpretace se významně liší. Změny účetních odhadů jako např. změny dohadných položek, rezerv, opravných položek či odpisových dob jsou v drtivé většině případů změnou odhadu, který vychází z nových poznatků, které nebyly známy v době jejich zaúčtování. Z toho důvodu se nejedná o chybu a také z toho důvodu se změny odhadů promítají do běžného výsledku hospodaření.

Ostatní případy rozporů §7, odst. 1 ZÚ a ČÚS

6. Národní účetní rada si je vědoma, že v Českých účetních standardech je více ustanovení, které odporují §7, odst. 1 zákona o účetnictví. Tato interpretace je první, která o odstranění těchto rozporů usiluje. Dalšími případy se NÚR zabývá.

Datum schválení této interpretace NÚR:

29.ledna 2007

Zpracovatel interpretace:

Vysoká škola ekonomická v Praze

Katedra finančního účetnictví

Ing. Jiří Pelák, Ph.D.

Nám. W. Churchilla 4

130 67 Praha 3 – Žižkov

E-mail: pelak@vse.cz