



Interpretace Národní účetní rady

I – 29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách

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). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Popis problému

1. Od 1. ledna 2013 ustanovení § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále také jen „vyhláška“) významným způsobem mění postup účtování a vykazování opravy chyb minulých let (dále jen „opravy chyb“) a změn účetních metod (dále jen „změn metod“). V souvislosti s tímto novým postupem účtování se v praxi množí dotazy, co je vlastně považováno za chybu, co je odhad a co je změna metody. Jedná se o významně jiné situace a každá má tedy i jiný dopad do účetnictví s různým dopadem na účetní závěrku.
2. Stávající účetní předpisy však pojmy „chyba“ (ve smyslu „významná chyba“), „účetní odhad“, „oprava chyby“, „změna odhadu“ nebo „změna metody“ nedefinují, přestože je obsahují. V praxi tedy dochází k tomu, že se tyto pojmy nesprávně aplikují na situace, které těmto pojmům neodpovídají. Z uvedených skutečností vyvstávají následující otázky:
 - (a) co je považováno za chybu a její opravu?
 - (b) co je účetním odhadem a co je tedy následně považováno za změnu v účetním odhadu?
 - (c) co je považováno za změnu metody?

Řešení

Definice

3. **Chybou minulých let** (dále jen „chyba“) se rozumí opomenutí nebo chybné účtování v minulých účetních obdobích či vykazování položky (transakce) v účetní závěrce sestavené za minulá období, ať v chybné výši nebo na chybném řádku výkazu, přičemž minulým obdobím se myslí jakékoli předchozí účetní období, jehož účetní knihy již nemohou být otevřeny. Chyby jsou obvykle důsledkem nepoužití informací či chybného použití informací, které byly k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky. Za informace, které jsou k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky, se považují nejen informace,

kteřé účetní jednotka měla sama k dispozici, ale také informace, které byly k dispozici mimo účetní jednotku a účetní jednotka je mohla při vynaložení přiměřené snahy získat a využít. Chyby mohou být způsobené například:

- (a) chybným použitím účetních pravidel,
- (b) matematickými chybami ve výpočtu,
- (c) chybnou interpretací skutečností, přehlédnutím,
- (d) chybným zveřejněním nebo klasifikací v účetní závěrce,
- (e) podvodem,
- (f) nezohledněním nastalých skutečností.

4. **Účetními odhady** se rozumí údaje uváděné v účetní závěrce, které v důsledku nejistoty, která je přirozenou součástí podnikatelského prostředí, nelze přesně stanovit, a proto jejich výše může být pouze odhadnuta. Při tomto odhadu se vychází z nejlepších informací, které má účetní jednotka k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky. **Změna odhadu** je důsledkem nových informací či nového vývoje. Pokud při stanovení odhadu byly informace, které byly k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky, použity správně, pozdější změna odhadu není opravou chyby. Za účetní odhady se zpravidla považují tyto položky:

- (a) opravné položky,
- (b) rezervy,
- (c) dohadné položky,
- (d) reálné hodnoty aktiv a závazků,
- (e) způsob či doba odpisování dlouhodobých aktiv nebo zbytková hodnota,
- (f) výše realizovatelné části odložené daňové pohledávky.

5. Hranice mezi opravou chyby a změnou odhadu není vždy jednoznačná. Zaúčtování nebo úprava položek uvedených v odst. 4 písm. (a) – (f) může být jak změnou odhadu, tak i opravou chyby, tj. chyby se lze dopustit i při stanovování odhadu. Při určení, zda se v dané situaci jedná o opravu chyby nebo změnu odhadu, je potřeba její okolnosti porovnat s charakteristickými znaky chyby (viz odst. 3) a odhadu a jeho změny (viz odst. 4). Zejména půjde o to, zda informace, které vedou k zaúčtování nebo změně dané položky, jsou novými informacemi anebo tyto informace již byly k dispozici k okamžiku sestavení některé z minulých účetních závěrek.

6. Pokud úprava či doplnění odhadu je opravou chyby a nikoli změnou odhadu (např. zaúčtování zapomenuté rezervy), výsledkem opravy musí být takový odhad, jaký by byl stanoven k okamžiku sestavení účetní závěrky, ve které k této chybě původně došlo. Jinými slovy, při stanovování odhadu, jedná-li se o opravu chyby, je nutné vycházet ze znalostí dostupných při vzniku chyby, nikoli znalostí aktuálních. Ve zvláštní části této interpretace je popsán postup pro případy, kdy odlišení aktuálních a tehdejších znalostí je obtížné nebo nemožné.

7. Využití (externího) expertního názoru není kritériem, které odlišuje změnu odhadu od opravy chyby, tj. stanovení zaúčtované částky resp. její změna na základě názoru (externího) experta nemůže samo o sobě vést k tomu, že taková částka bude bez dalšího považována za odhad.

8. **Změnou metody** se rozumí, když účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud. Změna metody nevyplývá z nových informací či z nového skutečného stavu; účetní jednotka pouze v důsledku změny účetních předpisů nebo vlastní metodiky zachycuje ekonomickou realitu jiným způsobem. Ke změně účetní metody na základě vlastního rozhodnutí účetní jednotka přistupuje pouze v případě, že po změně metody dojde ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.
9. Definice změny metody v odst. 7 nesouvisí s vymezením účetních metod v ustanovení §4 odst. 8 zákona o účetnictví. Jinými slovy, pro určení toho, zda se jedná o změnu metody, se vychází pouze z definice v odst. 7, nikoli z uvedeného ustanovení zákona.

Postup

Úpravy srovnávacích údajů

10. Tato interpretace se podrobně zabývá rozlišením oprav chyb, změn odhadů a změn metod a jejich účtováním v běžném období včetně souvisejícího vykazování údajů za běžné období v účetní závěrce. Pokud je zároveň vyžadována úprava informací za minulá účetní období uvedených v účetní závěrce sestavené za běžné období (dále jen „srovnávací údaje“), tato interpretace na to pouze upozorňuje. Podrobné řešení je obsaženo v Interpretaci NÚR č. 11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů – Srovnávací údaje.

Opravy chyb

11. Oprava chyby se provádí retrospektivně. Retrospektivní opravou chyby se rozumí to, že účetní závěrka sestavená za období, ve kterém chyba byla opravena, má pokud možno vypadat tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala. To zejména znamená, že
- (a) oprava nákladů a výnosů, jejichž okamžik uskutečnění byl v minulých účetních obdobích, se v běžném období zaúčtuje proti výsledku hospodaření minulých let a
 - (b) opraví se srovnávací údaje.
- Retrospektivní opravou chyby se nerozumí oprava minulých účetních závěrek nebo otvírání již uzavřených účetních knih.
12. Ustanovení „jako kdyby chyba nikdy nenastala“ uvedené v odst. 10 vyjadřuje princip, nikoli pravidlo, které má být aplikováno doslovně. Výjimky z uvedeného principu jsou zejména následující:
- (a) oprava nákladů a výnosů, jejichž okamžik uskutečnění byl v minulých účetních obdobích, se nepromítne do standardních položek „Zisk minulých let“ nebo „Ztráta minulých let“ (kam by se promítl, kdyby doslovně platilo pravidlo „jako kdyby chyba nikdy nenastala“), nýbrž do zvláštní části výsledku hospodaření minulých let označené jako „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ (dále jen „jiný výsledek hospodaření minulých let“),
 - (b) oprava chyby bude popsána v příloze v účetní závěrce,
 - (c) údaje za běžné období vykazované ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, pokud ho účetní jednotka sestavuje, které v tomto výkazu budou uvedeny v souvislosti

s opravou chyby (např. přírůstek jiného výsledku hospodaření minulých let) se označí tak, aby bylo zřejmé, že se jedná o opravu chyby,

(d) srovnávací údaje budou označeny jako upravené.

13. Proti jinému výsledku hospodaření minulých let se účtují pouze opravy nákladů a výnosů, jejichž okamžik uskutečnění nastal v minulých účetních obdobích. Pokud se jedná o jinou opravu než o opravu nákladů a výnosů minulých let (např. nebyl zaúčtován nákup zásob nebo přecenění proti vlastními kapitálu), této položky se nevyužije. Pouze se opraví položky, kterých se to týká, včetně souvisejících srovnávacích údajů.
14. Oprava chyby se zohlední k nejdřívejšímu datu v nejdřívejším účetním období, do kterého lze zaúčtování ještě provést.

Změna metody

15. Změna metody se provádí retrospektivně. Retrospektivní změnou metody se rozumí postup, který vede k tomu, že účetní závěrka sestavená za období, ve kterém došlo ke změně metody, vypadá, jako kdyby nová účetní metoda byla účetní jednotkou používána už v minulosti. Za tímto účelem se analogicky použijí pravidla uvedená v odst. 10 až 12.

Daň z příjmů

16. Splatná a odložená daň z příjmů, která je vyvolána opravou chyby resp. změnou metody účtovanou proti jinému výsledku hospodaření minulých let, se zaúčtuje taktéž proti jinému výsledku hospodaření minulých let.

Neproveditelnost retrospektivního provedení oprav chyb a změn metod

17. Ve výjimečných situacích může být retrospektivní postup aplikovaný na opravu chyby nebo změnu metody neproveditelný. Takové situace nastanou v okamžiku kdy:
- (a) retrospektivní přepočtení nelze provést či by jeho provedení bylo neúměrné náročné v porovnání s významem informací, který by takový přepočtení přinesl,
 - (b) retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočtení vyžadují informace o tom, jaký by byl dřívější záměr vedení účetní jednotky (např. zda vedení účetní jednotky v minulosti mělo v plánu určité cenné papíry držet dlouhodobě či ne), nebo
 - (c) retrospektivní přepočtení je založen na podstatných odhadech a je nemožné od dalších dostupných informací objektivně rozlišit informace o těchto odhadech (např. odhad výše rezervy na soudní spor, který byl v mezitím v následujících letech vyřešen), které
 - (i) poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu, kdy byly tyto částky vykázány, oceněny nebo zveřejněny, a
 - (ii) měly být k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky za zmíněné období.
18. V situacích v odst. 16 se retrospektivní postup aplikovaný na opravu chyby nebo změnu metody provede však od nejzazšího účetního období, od kterého je retrospektivní postup proveditelný (takovým obdobím v některých případech může být i běžné účetní období). Popis opravy chyby nebo změny metody v příloze musí v uvedených případech obsahovat zdůvodnění, proč opravu chyby nebo změnu metody nebylo možné v celém rozsahu promítnout retrospektivně.

19. Změna metody se také neprovede retrospektivně, pokud účetní předpisy u dané změny metody vyžadují prospektivní provedení.

Změna odhadu

20. Změna odhadu se provádí prospektivně. Prospektivní změnou odhadu se rozumí to, že dopad této změny se projeví pouze v běžném a případně budoucích obdobích. Výsledkový dopad změny odhadu se projeví ve výsledku hospodaření běžného účetního období. Srovnávací údaje se nijak neupravují.
21. Provedení účetního odhadu musí být přiměřeně zdokumentováno včetně východisek a způsobu provedení odhadu tak, aby stanovení odhadu bylo průkazné.
22. Účetní jednotka v příloze v účetní závěrce zveřejní veškeré zdroje informací pro stanovení výše opravných položek, opravek a reálných hodnot, včetně popisu použitého modelu ocenění.

Zdůvodnění

23. Předmětem této interpretace je návod, jak od sebe věcně a účetně odlišit opravu chyby, změnu odhadu a změnu metod. Interpretace mimo jiné deklaruje, že odhady a jejich pozdější zpřesňování, nejsou, pokud jsou správně provedeny, opravou chyb.
24. Jako chybu lze označit pouze takovou skutečnost, která vede k nespolehlivosti účetní závěrky. Smyslem odhadů je zabezpečit úplnost a zvýšit vypovídací hodnotu a tedy i spolehlivost účetních závěrek. Pokud jsou odhady provedené řádně, přispívají k vyšší spolehlivosti účetní závěrky, i když se později mohou změnit. Změna odhadu se neúčtuje retrospektivně, protože srovnávací údaje jsou údaji spolehlivými a tudíž nevyžadují opravu.
25. Vzhledem k tomu, že změna odhadu je zpřesněním na základě nových informací či nového vývoje, je dopad změny odhadu reflektován v běžném období (příp. v budoucích obdobích) při konsistentním použití účetních metod v dané účetní jednotce (tj. prospektivně). Změny odhadů proto nejsou opravou chyb ani změnou metody a nemají dopad na dříve zveřejněné účetní informace. Změnám v účetních odhadech na rozdíl od chyb tedy nelze předcházet, naopak jsou přirozeným a nutným krokem při přípravě účetní závěrky.
26. Postup oprav chyb a změn metod popsany v této interpretaci vychází zejména z ustanovení §15a vyhlášky. Dále, v detailnějších pokynech, se vychází z principu, ze kterého toto ustanovení vychází, a sice, že chyby a změny metod nesmí zkreslit údaje vykazované za běžné účetní období, protože s tímto obdobím nijak věcně nesouvisí.
27. Smyslem odstavce 13 je upozornit na to, že chyba by měla zatěžovat co nejmenší počet účetních závěrek. Proto se oprava chyby nezohledňuje v období, kdy byla objevena, ale v nejdřívejším období, kam opravu chyby lze ještě zaúčtovat (což v případě uzavřenosti předchozích období bude období, kdy chyba byla objevena). Ustanovení o zaúčtování k co nejdřívejšímu datu pak reflektuje to, že oprava chyby je de facto opravou příslušných počátečních zůstatků.

28. Účtování daňových efektů chyb je účtováno také jako chyba. Pokud byl například v minulých obdobích opomenut výnos, dodatečně vyměřená daň z příjmů vztahující se k tomuto výnosu bude stejně jako tento výnos zaúčtována v aktuálním období proti jinému výsledku hospodaření minulých let, protože nepřiznání daně bylo také chybou ve smyslu této interpretace.
29. Jak je uvedeno v odst. 8, pro určení toho, zda se jedná či nejedná o změnu metody, není relevantní zkoumat, zda se jedná o změnu toho, co zákon o účetnictví, případně vyhláška, nazývají „účetní metodou“. Definice změny metody dle této interpretace je na těchto ustaveních účetních předpisů zcela nezávislá. Je to z toho důvodu, že zákon tento termín definuje z legislativních důvodů pro účely stanovení rozsahu zmocňovacího ustanovení, což znamená, že neřeší věcnou podstatu tohoto pojmu a jeho vztah ke změnám metod. Při identifikaci situací, které jsou změnou metod, je však uchopení věcné podstaty zásadní. Touto věcnou podstatou, jak je uvedeno v odst. 7, je změnění účetního přístupu, aniž by zároveň došlo ke změnám ve vykazovaných skutečnostech, na něž je tento přístup aplikován (např. účtování vs. neúčtování o odložené dani: odložená daň jako ekonomický fenomén existuje, ať se o ní účtuje nebo neúčtuje; dochází k pouhé změně jejího vykazování). Proto změna způsobu odpisování majetku, která je způsobena změnou ve využívání tohoto majetku, není změnou metody, ač způsob odpisování zákon podřazuje pod „účetní metody“. Pokud si naopak účetní jednotka ve svých směrnících změnila např. účtování repasovaných náhradních dílů (aniž by se cokoli změnilo v zacházení s nimi), bude se jednat o změnu metody, i když zákon ani vyhláška něco takového mezi „účetní metody“ neřadí.

Datum schválení: 23. června 2014

Zpracovali:

Ing. Alice Šrámková, Svaz účetních

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., VŠE v Praze

Příklady k interpretaci: Změny odhadů, pravidel a chyby***Příklad 1: Změna v odhadu – dohadná položka***

Účetní jednotka v účetní závěrce k 31.12.X1 vykázala dohadnou položku na spotřebu elektřiny ve výši 400 000 Kč. Výsledná faktura byla účetní jednotce doručena v dubnu X2 na částku 420 000 Kč.

Řešení:

Účetní jednotka při stanovení odhadu spotřeby elektřina za rok X1 uvážila všechny dostupné informace, včetně například odečtu elektroměrů a aktuálních cen energie, případně i porovnání s dohadnou položkou vytvořenou v minulém účetním období. Jedná se o změnu v účetním odhadu, která bude promítnuta výsledkově v tom účetním období, ve kterém ke změně v účetním odhadu došlo, tedy v roce X2.

Příklad 2: Chyba – dohadná položka

Účetní jednotka v účetní závěrce k 31.12.X1 vykázala dohadnou položku na spotřebu elektřiny ve výši 400 000 Kč. Výsledná faktura byla účetní jednotce doručena v dubnu X2 na částku 4 000 000 Kč. Následně bylo zjištěno, že výpočet nevyfakturované spotřeby energie zahrnoval pouze některá výrobní střediska účetní jednotky. Rozdíl byl zhodnocen jako významný.

Řešení:

Účetní jednotka při stanovení odhadu spotřeby elektřina za rok X1 neuvážila všechny dostupné informace, například neposoudila výši odhadu za rok X1 s předcházejícím účetním obdobím, a proto se nejedná o změnu v účetním odhadu, ale o chybu, která musí být opravena retrospektivně.

Příklad 3: Změna v odhadu – změna doby odpisování

Účetní jednotka pořídila začátkem ledna X1 aktivum za 600 000 Kč s dobou použitelnosti 5 let a nulovou zbytkovou hodnotou. V lednu X3 účetní jednotka přehodnotila dobu použitelnosti aktiva na dalších 6 let (tedy 8 let celkem).

Řešení

Změnou v době odpisování účetní jednotka reaguje na změnu v okolních podmínkách – na zbývající dobu, po kterou bude aktivum využíváno. Jedná se tedy o změnu v účetním odhadu, která bude promítnuta v roce zjištění a dalších letech, tj. od doby, kdy účetní jednotka získala informaci o změně, po zbývající dobu použitelnosti aktiva.

Příklad 4: Změna v odhadu – změna způsobu odpisování

Účetní jednotka pořídila začátkem ledna X1 multifunkční vysokorychlostní zařízení, které bude sloužit v showroomu k demonstračním účelům. Použitelnost zařízení byla stanovena na dobu, po kterou bude uvedené zařízení sloužit demonstračním účelům (2 roky). Po skončení

této doby jej hodlá účetní jednotka prodat, a proto pro účely odpisování byla stanovena i poměrně významná zbytková hodnota. Účetní jednotka odpisuje toto zařízení lineárně. Po uvedení nového modelu na trh se účetní jednotka rozhodla toto zařízení neprodat, ale používat jej ve svém copy centru. Od tohoto okamžiku změnila účetní jednotka způsob odpisování na výkonový (doba použitelnosti byla stanovena na 300 000 stran) a zároveň byla snížena zbytková hodnota.

Řešení

Změnou ve způsobu odpisování účetní jednotka reaguje na změnu v okolních podmínkách – na způsob, jakým je aktivum využíváno. Jedná se tedy o změnu v účetním odhadu, která bude promítnuta ve výpočtu odpisů od okamžiku, ke kterému došlo ke změně ve způsobu využití. Stejně tak změna ve výši zbytkové hodnoty je změnou v účetním odhadu, účetní jednotka změnila očekávaný okamžik prodeje a stav opotřebení zařízení k tomuto dni.

Příklad 5: Chyba – chybějící výnos z prodeje majetku

Účetní jednotka v roce X1 vyřadila dlouhodobý hmotný majetek v zůstatkové ceně 70 000 Kč prodejem za 930 000 Kč. Tržba z prodeje dlouhodobého hmotného majetku nebyla v roce X1 zaúčtována, chybějící výnos byl zjištěn v polovině roku X2, když byla prodejní cena připsána na běžný účet účetní jednotky. Chybějící výnos je významnou položkou.

Řešení

Účetní jednotka nepoužila při sestavení účetní závěrky dostupné informace (opomněla zaúčtovat účetní případ). Účetní jednotka se tedy dopustila v účetní závěrce X1 významné chyby, která byla zjištěna v roce X2 a musí být opravena retrospektivně.

Příklad 6: Změna účetní metody

Od účetního období X2 se účetní jednotka rozhodla změnit způsob oceňování zásob z metody FIFO na metodu váženého průměru. Účetní jednotka má tisíce skladových položek, na kterých jsou během účetního období zaznamenány statisíce skladových pohybů.

Řešení

Okolní podmínky se nemění, účetní jednotka realizuje stejné transakce jako v minulých letech, ale od roku X2, se rozhodla aplikovat jiný účetní postup. Jedná se o změnu metody, která by měla být zobrazena retrospektivně. Vzhledem k neúměrné náročnosti spojené se změnou oceňování zásob bude tato změna promítnuta prospektivně.

Příklad 7: Změna účetní metody

Účetní jednotka vlastní několik účastí v osobách pod podstatným vlivem. Tyto účasti oceňuje pořizovací cenou. Od roku X3 se účetní jednotka rozhodla veškeré tyto účasti oceňovat ekvivalencí.

Řešení

Okolní podmínky se nemění, účetní jednotka vlastní stejné podíly v osobách pod podstatným vlivem jako v minulých letech, ale od roku X3, se rozhodla aplikovat jiný účetní postup. Jedná se o změnu metody, která musí být zobrazena retrospektivně, jakoby od okamžiku pořízení těchto cenných papírů účetní jednotka vždy aplikovala ocenění ekvivalencí.

Příklad 8

Provozovatel nákladního automobilu řádně platí mýtné dle evidence snímacích jednotek a dle vyúčtování příslušné společnosti. Stává se však, že snímače nenasnímají všechny průjezdy mýtnou branou a pak dodatečně příslušná společnost zašle dodatečné vyúčtování a výzvu k zaplacení, kdy zjistí tyto neregistrované průjezdy např. z následných kontrol kamerových záznamů

Řešení

Dodatečně požadované mýtné je změnou odhadu a zaúčtuje se do nákladů provozovatele nákladního automobilu v období, kdy je zjištěno. Při placení původního mýtného provozovatel vycházel z nejlepších dostupných informací.

Příklad 9a

Účetní jednotka omylem klasifikovala náklad jako daňově uznatelný (pro účely daně z příjmů). V dalším období byla tato skutečnost objevena a bylo podáno dodatečné daňové přiznání.

Řešení

Nesprávná výše daně z příjmů, která byla původně zaúčtována, je účetní chybou, protože účetní jednotka nepoužila ke stanovení nákladu na daň z příjmů (a souvisejícího dluhu) dostupné informace. Dodatečná daň bude zaúčtována proti jinému výsledku hospodaření minulých let.

Příklad 9b

Účetní jednotka po přiměřené analýze daňových předpisů klasifikovala náklad jako daňově uznatelný (pro účely daně z příjmů). V dalším období se objevila nová judikatura, která zvolené řešení zpochybnila a daň byla doměřena finančním úřadem.

Řešení

Dodatečná vyměřená daň je změnou odhadu, neboť je důsledkem nových informací. Nesprávná výše daně z příjmů, která byla původně zaúčtována, není účetní chybou, protože účetní jednotka vynaložila přiměřenou snahu ke zjištění informací potřebných ke stanovení nákladu na daň z příjmů (a souvisejícího dluhu). Dodatečná daň bude zaúčtována jako náklad v období, kdy daň byla vyměřena.

Příklad 10

V důsledku ekologické havárie společnost očekává pokutu od inspekce životního prostředí. Podle expertní zprávy projednané na představenstvu společnosti se očekává pokuta ve výši 1 mil. Kč. Tato informace však nebyla předána do účtárny. Na konci dalšího roku byla společnosti vyměřena pokuta 5 mil. Kč.

Řešení

Nezaúčtování rezervy na uvedenou pokutu je chybou. Tato chyba by měla být opravena se znalostí tehdejších informací. Protože je k dispozici záznam, ze kterého jsou tehdejší informace patrné, je takové řešení možné. Rezerva ve výši 1 mil. Kč bude zaúčtována proti jinému výsledku hospodaření minulých let. Změna rezervy ve výši 4 mil. Kč je změnou odhadu a bude zaúčtována v aktuálním období jako náklad.