

6 METODIKA OPRAV

Při hledání správného postupu při opravě účetní chyby je prvotním krokem zjištění, zda je chyba nad úroveň **hranice významnosti**, kterou si účetní jednotka individuálně stanovuje ve vnitřní směrnici.

Jestliže je chyba v hodnotě pod hranicí významnosti účetní jednotky, zaúčtuje se její oprava do běžného účetního období obdobně, jako by se účetní případ běžného období týkal. Má-li účetní jednotka optimálně nastavenou úroveň hranice významnosti, pak zahrnutí opravy chyby minulého období s hodnotou nižší nemá dopad na zkresení výsledků vykazovaných za běžné účetní období.

Dalším krokem v hledání řešení chyby je určení, kdy byla chyba odhalena; zda v okamžiku, kdy lze ještě (již uzavřené) účetnictví otevřít, či nikoli.

Do konce roku 2001 zákon o účetnictví vůbec neumožňoval otevírat již uzavřená účetní období. Podle současného znění § 17 odst. 7 ZÚ lze při zjištění chyby (konkrétně neodpovídá-li obsah účetní závěrky skutečnému stavu) za účelem opravy chyby účetní knihy znovu otevřít, avšak výhradně do data schválení účetní závěrky. Nejzazším okamžikem, kdy lze účetní knihy znovu otevřít, aniž by byla schválena účetní závěrka, je poslední den účetního období následujícího po období, které se znovu otevírá za účelem opravy chyby.

V praxi to znamená, že testujeme, **do jakého období** opravu chyby **promítnout**. Kdyby byla oprava chyby zahrnuta do období, v němž byla odhalena, je pravděpodobné, že by došlo ke zkresení více účetních závěrek, než je nutné. Tento stav není žádoucí, neboť vzhledem k účelu účetní závěrky (§ 7 odst. 1 ZÚ) je všeobecná snaha o zveřejnění maximálně spolehlivých informací (§ 17 odst. 7 ZÚ): „*Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou případů přeměn uvedených v odstavci 3. 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 nezbytnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle tohoto zákona.*“ (systém ASPI, 5. 4. 2024)

Na rozdíl od oprav chyb daňových, při jejichž vyhodnocování (zda provést, či nikoli) hraje roli i časové hledisko (prekluze), účetní chyby je nutno průčtovat vždy. Neboť kdyby nedošlo k opravě účetní chyby, nedosáhli bychom správných zůstatků ani v aktuálních obdobích. Každá chyba má v závěru dopad do rozvahy, v níž dále (nějakým způsobem) figuruje.

6.1 Chyby aktuálního účetního období

Zjistí-li účetní chybu již v průběhu aktuálního účetního období, neprodleně učiní kroky k její nápravě.

Oprava chyby je tedy provedena ve stejném období, v němž vznikla, a není nutno nikterak upravovat výkazy účetní závěrky.

Obecná pravidla pro provádění oprav účetních záznamů předepisuje § 35 ZÚ.

Opravy chyb se dokládají účetními doklady, z nichž jsou zřejmé informace o:

- původním (chybném) účetním dokladu (lze přiložit kopii původního dokladu),
- výši a charakteru chyby,
- způsobu a výši opravy.

Opravy se provádějí tak, aby byl zřetelný původní zápis, tzn. za nevhodný způsob je považováno úplné smazání dokladu původního, neboť účetní jednotka tak přichází o historii a podklady pro opravu. I oprava chyby zasluhuje možnost její zpětné kontroly.

Možné druhy opravujících dokladů

- **Úplný storno doklad** s následným novým účtováním správných hodnot – doklad obsahuje stejné údaje, avšak částky jsou uvedeny s obráceným znaménkem, než byly v opravovaném (chybném) dokladu:
 - je-li to technicky možné, neobracíme strany „má dáti“ a „dal“, aby nedošlo ke zkreslení obrátů na jednotlivých stranách příslušných účtů,
 - vystornovaný doklad nahradíme novým účetním dokladem se správnými údaji, přičemž oba doklady (storno doklad a nový účetní doklad) lze zahrnout do jednoho, avšak při dodržení srozumitelnosti zápisů. Je vhodné zápisy rozpoložkovat, aby bylo zřejmé, jaké údaje se ruší a které hodnoty jsou ty finálně správné.
- **Částečné storno dokladu** – byl-li původní doklad zaúčtován ve vyšší částce, než by měl ve skutečnosti být, vystornuje účetní jednotka pouze část hodnoty dokladu, která odpovídá zjištěné chybě.
- **Doplňující účetní zápis** – v případě, že byl původní doklad zaúčtován v nesprávně nižší části, lze opravu chyby učinit doplňujícím účetním zápisem, a to ve výši zjištěné chyby.
- **Nový účetní zápis** – nebylo-li účtováno o účetním případě vůbec, případ se zaúčtuje vlastním (v zásadě prvotním) účetním dokladem.

6.2 Chyby zjištěné před datem schválení účetní závěrky

Opravy chyb minulých období, jejichž hodnota je pod hranicí významnosti, se zaúčtují obdobně (a do stejného období) jako běžné účetní případy aktuálního účetního období. Jejich nevýznamná hodnota nezkrusí vykazované údaje.

Opravy chyb nad hranicí významnosti nesmějí zbytečně zatížit více účetních závěrek, než je nutné. Při opravě takových chyb využije účetní jednotka § 17 odst. 7 ZÚ a ještě do posledního dne období následujícího může znovu otevřít již uzavřené účetní knihy, chyby opravit a účetní závěrku znovu sestavit. To vše za předpokladu, že dosud nedošlo ke schválení účetní závěrky.

PŘÍKLAD

Účetní nalezne 25. 5. 2024 dva nezaúčtované doklady. Jeden z nich je z roku 2022, druhý z roku 2023. Účetní závěrka byla sestavena 29. 3. 2023 a její schválení valná hromada plánuje na 30. 6. 2024.

Účetní je znalý metodiky oprav, a přestože byla již účetní závěrka za rok 2023 sestavena a byla přiložena k daňovému přiznání za rok 2024, uvědomuje si, že znovuotevření účetních knih je možné, neboť dosud nedošlo ke schválení účetní závěrky.

Účetní otevře knihy období 2023, obě chyby (jak nezaúčtovaný doklad z 2022, tak i doklad z roku 2023) opraví, sestaví novou účetní závěrku za 2023 a tuto následně předloží valné hromadě ke schválení.

Účetní si je velmi dobře vědom, že otevřít účetní knihy může pouze za rok 2023, neboť u tohoto období dosud nedošlo ke schválení účetní závěrky. Nemůže však již otevřít účetní knihy za rok 2022, za nějž již byla účetní závěrka schválena. Opravu chyb obou dokladů provede do nejhlubšího možného (neschváleného) období, u nějž je to ještě možné, a to v zájmu zkruslení co nejmenšího počtu účetních závěrek.

6.3 Chyby zjištěné po datu schválení účetní závěrky

Byla-li již účetní závěrka za určité účetní období schválena, není již možno účetní knihy tohoto období opětovně otevřít.

Při zjištění chyby se musí oprava promítnout do nejhlubšího možného účetního období, do nějž je to možné. Prakticky to tedy znamená, že se oprava chyby provede do nejhlubšího možného období, u nějž dosud nedošlo ke schválení účetní závěrky.

PŘÍKLAD

Účetní jednotka zjistila významnou chybu 16. 4. 2024. Do jakého období bude oprava zaúčtována?

Chyba z období	ÚZ za 2022 schválena?	ÚZ za 2023 schválena?	Oprava chyby bude zaúčtována do období
2023	irelevantní	ANO	2024
2022	irelevantní	NE	2023
2021	ANO	NE	2023

6.4 Oprava chyb minulých období nad hranicí významnosti

Opravy chyb minulých účetních období, které mají hodnotu nad hranicí významnosti stanovenou ve vnitřní směrnici účetní jednotky, se provedou do nejhlubšího možného období, za něž dosud nebyla schválena účetní závěrka.

Nalezené účetní chyby se mohou týkat rozvahových nebo výsledkových účtů. Pripustíme-li, že jakékoli účtování má vždy alespoň na jedné straně (MD, DAL) rozvahový účet, pak v úvahu připadají pouze tři případy chybných účetních zápisů:

Popis	MD	DAL
Chyba rozvahově-rozvahová	Rozvahový účet	Rozvahový účet
Chyba rozvahově-výsledková	Rozvahový účet	Výnosový nebo nákladový účet
Chyba výsledkově-rozvahová	Nákladový účet	Rozvahový účet

Veškeré opravy chyb v účetnictví probíhají **podvojným zápisem**.

6.4.1 Opravy chyb rozvahových účtů

Jedná-li se o chybu, která má dopad do rozvahových účtů, účetní jednotka s opravou zřejmě nebude mít větších potíží. Opravu chyby opraví tak, aby se stav rozvahových účtů dostal na správné hodnoty.

Důvod opravy, způsob jejího provedení a další podstatné informace popíše účetní jednotka v příloze v účetní závěrce.

PŘÍKLAD

Účetní převzal po svém předchůdci agendu a zjistil, že předchůdce účtoval zálohy na dlouhodobý majetek (05x) na účet 314. Zálohy dosud nebyly zúčtovány a stále tvoří zůstatek vadně použitého účtu 314.

Oprava chyby se provede zápisem MD 05x/D 314, má jednoznačně rozvahově-rozvahový charakter.

Došlo-li k opravě významné chyby minulých období a v souvislosti s tím je nutno upravit i hodnoty srovnávacího období ve výkazech účetní závěrky, provede účetní jednotka zásah podle postupu, který byl popsán v kapitole 1.2.9 *Chyby a nepravdivé údaje ve vykazování údajů v účetní závěrce* (viz s. 7).

Pokud účetní jednotka vykazuje mj. i výkaz o změnách vlastního kapitálu a měla-li chyba dopad do vlastního kapitálu, je vhodné v příloze v účetní závěrce rovněž uvést tabulku (či jinou formu zpracování informací) zobrazující dopad provedené změny.

6.4.2 Opravy chyb výsledkových účtů

Do konce roku 2012 bylo poněkud diskutabilní, jakým způsobem opravit chyby minulých období, které souvisely s nákladovými či výnosovými položkami. Praxe byla nejčastěji taková, že se oprava chyb zaúčtovala na účty 5xx, případně 6xx, a byla-li chyba významná, pak se pro opravu použily účty mimořádných výnosů a nákladů (588, 688). Nevýznamné chyby byly účtovány na běžné účty nákladů a výnosů, na něž by operace byly účtovány v případě, kdy by se o chybu nejednalo.

Ačkoli pro opravy významných chyb byly používány zvláštní účty mimořádného výsledku hospodaření a tyto operace byly určitým způsobem selektovány od běžných účetních operací, nebylo účtování do nákladů a výnosů příslušného účetního období vhodné. Nevhodnost spočívala zejména ve skutečnosti, že opravy chyb minulých let tak vstupovaly do výsledku hospodaření běžného účetního období a zásadním způsobem byla ovlivněna vypovídací schopnost účetní závěrky.

Jestliže má výsledek hospodaření běžného období vypovídat, jak účetní jednotka hospodařila v průběhu roku, pak zahrnutí chyb, které se účetního období vůbec netýkají, znamená podstatné zkreslení výsledků i dalších vykazovaných hodnot. Jednoduše řečeno – chyby **minulých** období do výsledků **běžného** období nepatří.

Bylo tedy žádoucí nalézt způsob, jak chyby minulých let opravit, aniž by k uvedenému zkreslení docházelo.

Popřemýšlíme-li, jak by výkazy a účetnictví vypadaly, kdyby chyba v minulosti vůbec nevznikla, dostaneme se k závěru, že by jednoznačně byly odlišné hodnoty počáteční rozvahy aktuálního účetního období. Nemůže tomu být jinak, neboť zůstatky nákladů a výnosů se do nového účetního období nepřenášejí, resp. přenášejí, avšak již v podobě výsledku hospodaření (opět tedy ve formě rozvahového účtu).

Nemá-li oprava chyby nákladových a výnosových účtů minulých období ovlivnit výsledky hospodaření roku, v němž se oprava proúčtuje, pak je nutno nalézt jiný než výsledkový účet. Pokud by chyba nikdy nevznikla a náklady či výnosy

byly řádně v minulých obdobích proúčtovány, jejich dopad by byl zohledněn ve výsledku hospodaření minulých let. Hodnota chyby by se stala součástí rozvahových položek výsledků hospodaření.

I přes vše výše uvedené je však vhodné, aby opravy významných výsledkových chyb byly ve výkazech patrné, a to opět z důvodu vyšší vypovídací schopnosti. Je potřeba předat uživateli účetní závěrky informaci, že chyba zkreslila již vykazované hodnoty v minulosti.

Pro zobrazení oprav chyb minulých období, které měly výsledkový charakter, používáme od roku 2013 v rozvaze položku *Jiný výsledek hospodaření*, uvedenou v rozvaze od roku 2018 na řádku A.IV.2.

Z hlediska účtování se pro evidenci oprav nákladových a výnosových chyb používají účty 42x, konkrétně například účet 426.

Účet, který by byl použit, kdyby chyba nevznikla	Účet pro zaúčtování opravy chyby
5xx	426
6xx	426

MD	426	DAL
nákladové chyby		výnosové chyby

Opravy významných nákladových a výnosových chyb účtujeme v obou případech na účet 42x (426).

Pokud v jednom účetním období opravujeme více nalezených chyb, které mají charakter nákladů a výnosů, může se stát, že konečný dopad do zůstatku účtu 426 (a tedy i položky ve výkazu rozvahy *A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření*) na první pohled budí dojem, že je chyba pod hranicí významnosti.

! Upozornění na častý výskyt chyby

Firemní účetní nalezne celkem pět zapomenutých dokladů z minulých let. Některé mají charakter nákladů, jiné výnosů, avšak žádný z nich nebyl v minulých obdobích zaúčtován. Všechny opravy účetní proúčtuje na účet 426. Váhá však, zda zůstatek účtu 426 bude promítnut do rozvahy do položky *A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření*, neboť hodnota zůstatku je evidentně pod hranicí významnosti.

MD	426	DAL	
(1)	100 000	(3)	98 000
(2)	20 500	(4)	59 000
(5)	38 300		
KZ	1 800		