

## Komparácia zmien účtovných odhadov a chýb podľa IFRS a slovenskej právnej úpravy

Nikoleta Baloghová<sup>1</sup>

### Abstrakt

Cieľom tohto príspevku je analyzovať a porovnať zistené rozdiely pri zmenách v účtovných odhadoch a pri zistených chybách v účtovníctve podľa slovenskej právnej úpravy a podľa IFRS. V prvej časti sme si definovali zmeny v účtovných odhadoch a chyby podľa IFRS a to konkrétne podľa medzinárodného účtovného štandardu IAS 8 – Účtovné pravidlá, zmeny v účtovných odhadoch a chyby a podľa slovenskej právnej úpravy. Vysvetlili sme rozdiely v pojmoch chyba a zmena v účtovnom odhade. V druhej časti sme si identifikovali priebeh opravy chýb a priebeh zmien v účtovných odhadoch. Následne sme zistené rozdiely porovnali z hľadiska definícií, účtovania či vykazovania v účtovnej závierke v bežnom účtovnom období ako aj v predchádzajúcom účtovnom období. V poslednej časti sme uviedli praktický príklad postupu pri zistení chyby, ktorá bola spôsobená neúmyselne v predchádzajúcom účtovnom období, pričom táto chyba bola nevýznamná. Chybu sme opravili najprv v súlade s nadnárodnou legislatívou a potom aj podľa slovenskej právnej úpravy a porovnali sme prístup oboch legislatív. Uviedli sme praktický príklad zmeny v odhadoch rezerv na opravy automobilov.

### Kľúčové slová

Zmeny v účtovných odhadoch, chyby, IFRS

### Abstract

The aim of this paper is to analyse and compare the differences found in changes in accounting estimates and in the errors found in accounting according to Slovak legislation and IFRS. In the first part we defined changes in accounting estimates and errors according to IFRS, specifically according to the international accounting standard IAS 8 - Accounting Rules, changes in accounting estimates and errors and according to Slovak legislation. We have explained the differences in the terms error and change in accounting estimate. In the second part, we identified the course of error correction and the course of changes in accounting estimates. Subsequently, we compared the differences in terms of definitions, accounting or reporting in the financial statements in the current accounting period as well as in the previous accounting period. In the last part we gave a practical example of the procedure for detecting an error that was caused unintentionally in the previous accounting period, and this error was insignificant. We corrected the error first in accordance with supranational legislation and then also according to Slovak legislation, and we compared the approach of both legislations. We have given a practical example of changing the estimates of car repair reserves.

### Key words

Changes in Accounting Estimates, Errors, IFRS

### JEL classification

M40, M41,

---

<sup>1</sup> Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a auditorstva, Dolnozemska 1, 852 35 Bratislava, nikoleta.baloghova@euba.sk.

## 1 Úvod

Každá účtovná jednotka sa dostala do situácie, kedy zistila, že účtovný odhad bol nesprávny alebo že v účtovníctve nastala chyba. V takýchto prípadoch musí účtovná jednotka postupovať v súlade s národnou alebo nadnárodnou legislatívou a opraviť zistené chyby či zmeny v odhade. Medzi slovenskými zákonmi a medzi IFRS existujú isté odlišnosti v postupoch pri opravovaní či vykazovaní chyby alebo pri zmenách účtovných odhadov.

Zmena v odhade a chyba sú dva rozličné pojmy. Zmena v odhadoch predstavuje úpravu účtovnej hodnoty majetku alebo záväzkov pri zistení nových informácií alebo pri novom vývoji a preto nie je považovaná za chybu. Chybou minulého obdobia sa rozumie vynechanie alebo chybné uvedenie položky v účtovnej závierke účtovnej jednotky za jedno alebo viacero predchádzajúcich účtovných období. Chyba môže vzniknúť dôsledkom zámerného vynechania, chybnej interpretácie skutočností, matematickej chyby, prehliadnutia alebo nesprávneho použitia metód.

Avšak jedno platí pre obe skutočnosti a to, že vždy je nevyhnutné chybu odstrániť a tiež zaevidovať zmenu v odhadoch. V prípade ponechania chyby v účtovníctve ide o úmyselné zatajenie, v dôsledku čoho účtovná jednotka neposkytuje verný a pravdivý obraz o finančnej situácii účtovnej jednotky.

V tomto príspevku je definovaná zmena v odhadoch a chyba podľa IFRS a aj podľa slovenskej právnej úpravy. Toto delenie sme si zvolili práve z toho dôvodu, že väčšina účtovných jednotiek postupuje pri účtovaní podľa IFRS alebo podľa slovenskej právnej úpravy. Je tu definovaný postup, akým by mala účtovná jednotka postupovať pri riešení danej problematiky a taktiež sme zobrazili, ako ovplyvňuje zmena v odhadoch a zistená chyba samotné vykazovanie v súvahe, vo výkaze ziskov a strát či v poznámkach.

V niektorých situáciách je nutné, aby sa chyba zobrazila v období, kedy vznikla a naopak inokedy je treba aby sa upravil výsledok hospodárenia v období, kedy sa chyba zistila. Každá jedna situácia je odlišná a vždy je treba pristupovať individuálne ku každej problematike, aby bola následne správne vykonaná oprava chyby či zmeny odhadu, aby to bolo vykázané v správnom období a na správnych príslušných účtoch a taktiež ak je potrebné, tak aby bol vykonaný zápis aj v poznámkach účtovnej závierky.

Preto sme rozdelili tento príspevok do viacerých častí, pričom prvá časť sa zaoberá definovaním zmien v účtovných odhadoch a definovaním chyby z národného aj nadnárodného pohľadu s dôrazom na odlišenie týchto dvoch pojmov. Druhá časť sa zaoberá opravami chýb a zmenami v účtovných odhadoch z hľadiska účtovania aj vykazovania. V tretej časti sa venujeme samotnému porovnaniu chýb a zmien v odhadoch podľa IFRS a podľa slovenskej úpravy. Posledné dve časti sa zaoberajú praktickými príkladmi, pričom v prvom príklade je znázornená odlišnosť pri opravovaní nevýznamnej aritmetickej chyby zistenej v predchádzajúcom účtovnom období z pohľadu národnej a nadnárodnej legislatívy. V druhom príklade sme uviedli postup pri tvorbe a zrušení rezervy, čo predstavuje zmenu v odhade.

## 2 Zmeny v účtovných odhadoch a chyby

Účtovné odhady vznikajú z neistoty alebo z rizika, ktorému bude účtovná jednotka v budúcnosti čeliť. Na konci každého účtovného obdobia je účtovná jednotka povinná oceniť položky účtovnej závierky ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Ocenenie treba stanoviť odhadom v tom prípade, keď nie je možnosť stanoviť presnú sumu položky na ktorú riziko, či neistota znie. Tieto odhady vznikajú na základe profesionálnych skúseností z minulosti v prípade, že takáto situácia už nastala. Účtovné odhady sú tvorené tiež na základe uzatvorených zmlúv alebo kalkulovaných rozpočtov. Účtovník alebo manažment, ktorý tvorí odhady musí mať vždy relevantný dôvod či výpočet ako dospel k vytvoreniu odhadu. Nie vždy sú odhady vytvorené v správnej výške a preto je niekedy nutné zmeniť účtovný odhad.

Zmenami v účtovných odhadoch sa na nadnárodnej úrovni zaoberá medzinárodný účtovný štandard IAS 8 - Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.

Zmena v účtovnom odhade je definovaná ako úprava danej účtovnej hodnoty majetku prípadne záväzkov, alebo sumy, ktorá vyjadruje pravidelnú spotrebu majetku, ktorá je výsledkom zhodnotenia súčasného stavu a budúcich očakávaných úžitkov a povinností, súvisiace s majetkami či záväzkami. (IAS 8, ods. 5)

Účtovné odhady sú v podstate približné hodnoty, ktoré sa môžu revidovať, keď sa dodatočne objavia nové dôležité údaje k správne oceňovaniu. Nesprávne odhady môžu vzniknúť napríklad zlými výpočtami alebo prehliadnutím detailov, či nesprávnym výkladom skutočností alebo nesprávnym uplatňovaním bilančnej politiky a v neposlednom rade to môže byť spôsobené aj úmyselne, pričom v takýchto prípadoch ide o podvodné účtovníctvo. (Tumpach, 2006)

Riziko a neistota pri oceňovaní sa zohľadňuje v každej účtovnej jednotke a preto je dôležité, aby boli odhady vytvorené v čo najpresnejšej výške. Preto je potrebné prihliadať na každú položku v účtovníctve osobitne a snažiť sa posúdiť všetky dostupné informácie, ktoré vedú k správne odhadu.

Najrizikovejšími oblasťami na vytvorenie správneho odhadu sú napríklad tieto položky:

- záväzky, ktoré vyplývajú zo záruk,
- reálna hodnota finančného majetku a finančných záväzkov,
- zastarané zásoby,
- nevyžiteľné pohľadávky,
- doba životnosti alebo predpokladaná spotreba budúcich ekonomických úžitkov z odpisovaného majetku.

Odhad, ktorý je vytvorený na základe dôverných a relevantných informácií, je však možné prehodnotiť a pri zmene akýchkoľvek okolností, ktoré majú za následok aj zmeny v odhadoch je nutné, aby boli tieto zmeny zaevidované. Jedná sa však len o zmeny v danom účtovnom období. Zmena uplatnenej oceňovacej základne je zmenou účtovnej politiky a v prípade akýchkoľvek pochybností musí účtovná jednotka postupovať spôsobom, akoby išlo o zmenu účtovného odhadu podľa štandardu IAS 8.

Oprava chyby a zmena v účtovných odhadoch nie je jeden a ten istý termín. Účtovné odhady môžu byť opravené v tých dôvodoch, keď sa objavia nové informácie, ktoré vedú k revízií. Ak ide o chyby v účtovníctve, tak podkladové údaje v čase schvaľovania účtovnej závierky sú známe a preto sa predpokladá, že tieto údaje boli známe a aj pri zostavovaní účtovnej závierky a aj napriek tomu sa uviedli nesprávne alebo vynechali. (Kovanicová, 2005)

Účtovné odhady podľa slovenskej úpravy vznikajú na základe rizika, či neistoty. Ide o znižovanie hodnoty daného majetku pri zohľadnení neistých udalostí, kedy sa majetok a záväzky oceňujú odhadom. Tieto odhady vznikajú ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka aj na základe spoľahlivých a aktuálnych informácií, ktoré účtovná jednotka mala v minulých účtovných obdobiach. (Šlosárová, Blahušiaková, 2017)

Účtovné odhady sú teda podľa slovenskej úpravy tvorené na základe vlastného odborného úsudku. Účtovná jednotka tak vychádza z predchádzajúcich skúseností, zo zmlúv, kalkulovaných rozpočtov, alebo aj z vlastnej intuície či profesionálnej odbornosti. Správnosťou účtovných odhadov sa zaoberajú okrem iného aj interní či externí audítori, ktorí môžu upozorniť na nedokonalosti pri postupovaní účtovnej jednotky. (Juhászová, Užik, 2014)

Prípady, kde sa môžu vyskytovať účtovné odhady:

- stanovenie reálnej hodnoty majetku a záväzkov,
- tvorba rezerv,
- odhad doby odpisovania a spôsob opotrebenia daného majetku,
- odhad pohľadávky v prípade, ak nie je vystavený účtovný doklad pre dlžníka,
- dočasné zníženie hodnoty majetku,

- odhad záväzku v neznámej výške.

V každej účtovnej jednotke je dôležité, okrem dodržania verného a pravdivého obrazu o finančnej situácii účtovnej jednotky aj to, aby boli odhady k danému majetku či záväzku v čo najpresnejšej hodnote. (Podmanická, 2014)

V prípadoch, kedy treba použiť odhad výšky rezervy, sa najčastejšie používa:

- Metóda priemernej hodnoty: táto metóda sa používa v okamihoch, kedy už podobná situácia v minulosti nastala a je vysoko pravdepodobné, že podobná alebo tá istá situácia nastane aj v budúcnosti. Metóda priemernej hodnoty sa však nedá použiť pri úplne nových situáciách. Príkladom použitia tejto metódy je rezerva na záručné opravy, kedy účtovná jednotka garantuje bezplatnú opravu a podľa minulých udalostí vie takmer presne stanoviť výšku rezervy,
- Poistno-matematická (matematicko-štatistická) metóda sa používa vtedy, ak hodnota rezervy je upravená na konkrétnu hodnotu v čase jej vykazovania a účtovania. Typickým príkladom sú rezervy na zamestnanecké pôžitky, napríklad pri jubileách, či rezervy na nevyčerpané dovolenky alebo poistné.

Odhady, ktoré sú spoľahlivé, sú pri zostavovaní účtovnej závierky veľmi dôležitým prvkom a neznižia jej spoľahlivosť. Účtovný odhad je nutné revidovať v takých prípadoch, kedy z dôvodu nových informácií alebo nových skúseností sa zmenili okolnosti, ktoré platili pri jeho spravovaní. (Bednárová, Šlosárová, 2015)

Existuje tenká hranica medzi chybou a podvodom. Podvod je definovaný ako nezákonné konanie, kedy páchatel získal výhodu alebo sa vyhol určitej povinnosti, prípadne spôsobil škodu svojej účtovnej jednotke (Schilit, Perler, Engelhart, 2018). Podvod je úmyselné konanie a nie je to výsledok náhodného konania ako v prípade chyby. Existuje kauzálny vzťah medzi podvodom a škodou, ktorá vzniká tretej strane. Z pohľadu účtovníctva ide o podvod medzi účtovníkom (manažérom) a medzi účtovnou jednotkou, pričom tretia strana je negatívne ovplyvnená, pretože nepozná skutočnú finančnú situáciu účtovnej jednotky. Podvod je významný vtedy, ak môže vynechanie alebo nesprávne uvedenie položky, či už individuálne alebo úhrne ovplyvniť akékoľvek ekonomické rozhodovanie používateľa pri študovaní danej účtovnej závierky účtovnej jednotky. Každopádne významnosť závisí najmä od jej výšky a povahy tejto skutočnosti.

Chyba v účtovníctve je definovaná v štandarde IAS 8 a môže vzniknúť napríklad pri oceňovaní alebo pri vykazovaní. Rozdiel je však medzi chybou a podvodom. Chyba spôsobená úmyselne, kedy chce manažment účtovnej jednotky nepravdivo prezentovať finančnú situáciu v účtovnej jednotke je nazývaná podvodom a údaje v účtovníctve nie sú v súlade s IFRS. Chyby spôsobené neúmyselne sú potrebné opraviť v tom období, v ktorom vznikli avšak ak ide o zistenie chyby, ktorá nastala v minulom (predchádzajúcom) účtovnom období, tak je potrebné opraviť túto chybu aj v nasledujúcom účtovnom období a zapísať priebeh opravy aj v poznámkach účtovnej jednotky.

Príčinou vzniku chyby v účtovníctve môže byť napríklad nepozornosť, kedy chyba vzniká najčastejšie z dôvodu prehliadnutia ale môže ísť aj o aritmetickú chybu. Ďalším príkladom vzniku chyby je nesprávny obsahový postup, to znamená, že ide o nesprávny výklad skutočností. V neposlednom rade môže ísť aj o úmyselný postup, ktorý je nesprávny a v tomto prípade ide o už spomínaný podvod. (Tumpach, 2006)

Slovenské zákony nedefinujú presné znenie chyby. Chybou však možno rozumieť odklon od správnosti, porušenie pravidiel či zákonov alebo určitý nedostatok. V zákonoch sa definujú postupy pri opravách chýb v účtovných záznamoch. Túto opravu je nevyhnutné vykonať hneď ako sa zistí, že účtovný záznam je neúplný, nesprávny alebo nezrozumiteľný. Aj v prípade slovenskej úpravy sa rozlišuje chyba úmyselná a neúmyselná, pričom definície týchto dvoch pojmov sú podobné ako pri nadnárodnej úprave. Neúmyselnou chybou je podobne ako pri IFRS napríklad chyba pri matematickom výpočte, chyba pri použitých účtovných metódach alebo sa

tým rozumie aj neúmyselné prehliadnutie či nesprávny výklad. Úmyselnou chyba je chyba spôsobená s cieľom obohatiť sa pomocou uvedenia klamlivých informácií v účtovnej závierke. (Šlosárová, 2006)

Okrem delenia chyby na úmyselnú a neúmyselnú ju delíme aj na významnú a nevýznamnú. Významná chyba je definovaná v Zákone o účtovníctve v paragrafe 17 ods. 9 a to ako informácia, ktorá je významná a neuvedenie tejto významnej informácie alebo jej chybné uvedenie v účtovnej závierke ovplyvní rozhodovanie používateľa tejto účtovnej závierky. Významnosť tiež závisí od výšky sumy alebo charakteru danej položky alebo teda od výšky rozdielu medzi správnou sumou a uvedenou chybnou sumou.

### 3 Oprava účtovného odhadu a chyby

Vplyvy zmien účtovných odhadov sa vykazujú perspektívne a zahrnú sa do výsledku hospodárenia v období zmien, ak zmeny ovplyvňujú len toto obdobie. Ak je zmena vykonaná v minulom období ale zasahuje aj do budúceho obdobia, tak zmena ovplyvňuje oboje. V prípade, že sa odhad týka zmeny predpokladanej doby použiteľnosti majetku, ktorý je odpisovaný, táto zmena má vplyv na odpisové náklady bežného ako aj budúceho obdobia. V takom prípade sa vplyv zmeny vykáže ako výnos v bežnom období alebo ako náklad a za každé budúce obdobie sa bude vykazovať ako náklad alebo výnos v konkrétnom budúcom období. (Tumpach, 2006)

Vykazovanie odhadov a chýb v účtovníctve sa na nadnárodnej a národnej úrovni líšia. Ako sme si už vyššie spomenuli, tak podľa IFRS je dôležitý dopad každej zaúčtovanej položky na danú účtovnú závierku. Ak sa opraví ocenenie, tak sa to účtuje na príslušné účty nákladov a výnosov a nie na účet výsledok hospodárenia minulých rokov. Slovenská úprava preto nepovažuje účtovanie o zmene v odhade za opravu chyby. Zmena účtovného odhadu retrospektívne ovplyvňuje bežný výsledok hospodárenia a teda sa účtuje na účty nákladov a výnosov, v dôsledku čoho je ovplyvnený výsledok hospodárenia. Napríklad na účet:

- 511 – Opravy a udržiavanie, ak sa tvorí rezerva na záručné opravy alebo reklamácie, na účet,
- 553 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k dlhodobému majetku v prípade tvorby opravných položiek k dlhodobému majetku,
- 579 – Tvorba opravných položiek a iné. (Farkaš, 2010)

Pri účtovaní chyby je dôležité rozoznať, či ide o významnú alebo nevýznamnú chybu. V prípade významnej chyby sa zaúčtuje zmena na účet výsledku hospodárenia minulých rokov, konkrétne na účet 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov alebo na účet 429 – Nerozdelená strata minulých rokov. Ak je chyba nevýznamná, tak sa zmena zaúčtuje ako klasický účtovný prípad v danom období na nákladových či výsledkových účtoch.

Každá účtovná jednotka je povinná zverejňovať (Krupová, 2001):

- podstatu danej chyby za minulé obdobie,
- sumu, ktorá je opravená v minulom období a to osobitne aj každú položku v jednotlivých výkazoch, ktorá bola ovplyvnená chybou,
- sumu opravy na začiatku najstaršieho z prezentovaných období,
- spätné prehodnotenie za konkrétne minulé obdobie,
- okolnosti, ktoré viedli k danému stavu,
- opis, akým spôsobom bola chyba opravená,
- deň, ku ktorému bola chyba opravená.

Ak bola účtovná závierka už schválená a účtovná jednotka chce spätne opraviť chyby za minulé obdobia, vykoná to:

- prehodnotením súm za predchádzajúce obdobia, kedy prišlo ku chybám,

Ak došlo ku chybe pred najbližším predchádzajúcim účtovným obdobím, prehodnotí sa začiatkový stav majetku, záväzkov a vlastného imania za najbližšie predchádzajúce účtovné obdobie.

Tab.1: Opravy chýb ovplyvňujú rôzne faktory

Väzba na účtovné obdobie	Chybu spôsobila	Vplyv opravy chyby	Opravovaný náklad či výnos	Oprava chýb minulého obdobia
Bežné	Neúplnosť účtovníctva	Na súvahové položky	Nevýznamný	Má vplyv na základ dane z príjmov
Predchádzajúce	Nesprávnosť účtovníctva	Na súvahové aj výsledkové položky	Významný	Nemá vplyv na základ dane z príjmov

Zdroj: Šlosárová, 2006

V slovenskej úprave je zakotvený postup, ako prebieha účtovanie zmien v účtovných dokladoch alebo v účtovných knihách. Opravy musia byť vykonané okamžite a počas opravy musí byť jasne zaevidované, ktorá osoba vykonala danú opravu, k akému dátumu a aký bol pôvodný zápis. Je zakázané prepisovať chyby tak, aby pôvodný zápis bol nečitateľný. (Sklenka, Šlosárová, Hornická, Blahušiaková, 2019)

Chyba sa z neúčtovného hľadiska môže opraviť prečiarknutím nesprávneho alebo chybného zápisu a z účtovného hľadiska môže opraviť:

- úplne, ako úplné storno – zruší sa ním chybný zápis a zaúčtuje sa úplne nový účtovný prípad. Pokiaľ je účtovníctvo vedené ručne, čo je v dnešnej dobe veľmi zriedkavé, je nutné aby bolo storno vykonané červeným zápisom.
- čiastočne, ako čiastočné storno – tento zápis sa používa, ak boli zaúčtované vyššie sumy na daných účtoch. Čiastočným stornom sa zníži rozdiel medzi skutočnou požadovanou hodnotou a chybnou nesprávnou hodnotou.
- zaúčtovaním rovnakej sumy na opačnú stranu účtu – oprava chybného zápisu v prípade úplného storna sa môže vykonať aj vtedy, ak sa chybný zápis ponechá a zároveň sa zaúčtuje rovnaká suma opačným zápisom a následne sa musí vykonať aj správny zápis. Avšak pri tomto zápise nie je vykazovaný obrat, ktorý reálne nastal.
- doplnkovým zápisom - tento zápis sa používa vtedy, keď bola zaúčtovaná nižšia suma ako je skutočná suma. Chýbajúca hodnota sa teda „dopĺňa“ novým zápisom k pôvodnému. (Soukupová a kolektív, 2008)

Ak nastala chyba v bežnom účtovnom období, tak sa zápis vykoná najčastejšie úplným stornom a následne sa zaúčtuje opäť správny zápis.

#### 4 Komparácia zmien účtovných odhadov a chýb podľa IFRS a slovenskej právnej úpravy

Po analýze zákonov na národnej aj nadnárodnej úrovni pri identifikovaní chýb a zmien v účtovných odhadoch môžeme zhrnúť a porovnať nami získané informácie a následne ich porovnať.

Tab. 2: Zmeny v účtovných odhadoch

IFRS	Slovenská úprava
Položky, kde je potrebný odhad: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Závazky, ktoré vyplývajú zo záruk,</li> <li>• Reálna hodnota finančného majetku a finančných záväzkov,</li> <li>• Zastarané zásoby,</li> <li>• Nevymožiteľné pohľadávky,</li> <li>• Doba životnosti alebo predpokladaná spotreba budúcich ekonomických úžitkov z odpisovaného majetku.</li> </ul>	V slovenskej úprave nie sú definované účtovné odhady, len sa odvoláva na ich použitie §27, ods.2, §28 ods. 4.
Zmena odhadu je zahrnutá do výsledku hospodárenia a vykazuje sa perspektívne: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Za obdobie zmeny a za budúce obdobia, ak zmena ovplyvňuje oboje,</li> <li>• Za obdobie zmeny, ak zmena ovplyvní len dané obdobie.</li> </ul>	Zmeny v účtovných odhadoch sú vykázané perspektívne a ovplyvňujú výsledok hospodárenia za dané obdobie.

Zdroj: vlastné spracovanie

Zmeny v účtovných odhadoch sú hlbšie definované v nadnárodnej úprave a najväčším rozdielom medzi IFRS a slovenskou právnou úpravou je ovplyvňovanie výsledku hospodárenia. Ak účtovná jednotka postupuje podľa IFRS, tak je nevyhnutné aby sa zmena vykázala v období, kedy zmena nastala. Ak nastala v minulom období, tak je nutné upraviť konečné zostatky a tiež výsledok hospodárenia minulých rokov ale aj bežného účtovného obdobia. Na rozdiel od IFRS v slovenskej právnej úprave zmena v účtovných odhadoch ovplyvňuje výsledok hospodárenia len v roku, kedy bola táto zmena vykonaná a neovplyvňuje výsledok hospodárenia minulých rokov.

Tab. 3: Chyby v účtovníctve

IFRS	Slovenská úprava
Chyby sú definované v medzinárodných účtovných štandardoch a vznikajú nesprávnym výkladom skutočností alebo nesprávnym uplatnením danej účtovnej politiky, účtovných metód či zásad.	V slovenskej úprave nie sú definované chyby.
Oprava významných chýb je vykonaná prehodnotením súm a začiatkových stavov majetku a záväzkov či vlastného imania spätne v predchádzajúcom účtovnom období.	Oprava významných chýb za predchádzajúce obdobie sa zaúčtuje na účet výsledku hospodárenia.
Chyba je prehodnotená spätne za predchádzajúce účtovné obdobie vtedy, okrem prípadov, kedy sa nedá určiť jej vplyv na dané obdobie alebo celkový vplyv na účtovnú závierku.	V slovenskej úprave nie sú definované postupy pri spätnom zohľadnení zmien.

Zdroj: vlastné spracovanie

Chyba je definovaná len v medzinárodných účtovných štandardoch na rozdiel od slovenských zákonov, kde jasná definícia nie je a preto sme na základe zhrnutých výsledkov a zistených rozdielov medzi chybami a zmenami v účtovných odhadoch spracovali praktické príklady z pohľadu slovenských zákonov ako aj z pohľadu nadnárodnej legislatívy.

## 5 Praktický príklad pri vzniku nevýznamnej chyby

Účtovná jednotka predala v roku 2018 tovar v predajnej cene 2 000 €. Úbytok tovaru v sklade však zaúčtovala v predajnej cene miesto v obstarávacej cene, čo bola 1 800 €.

*Tabuľka č. 4: Aritmetická chyba pri účtovaní úbytku tovaru*

Doklad	Dátum	Text	Suma v €	MD	D
VFA	5. 5. 2018	Tržby z predaja náhradných dielov	2 000,-	311	604
ID/VYD	5. 5. 2018	Úbytok náhradných dielov	2 000,-	504	132

Zdroj: vlastné spracovanie

Z tabuľky vyplýva, že zaúčtovaná bola nesprávna hodnota v predajnej cene, čo ovplyvnilo následne výsledok hospodárenia. Vykázaný výsledok hospodárenia bude dôsledkom toho nižší za rok 2018. Takáto chyba môže často viesť dokonca aj k situácii, kedy účtovná jednotka vykazuje stratu, pričom pri zaúčtovaní úbytku tovaru v správnej cene mohla byť spoločnosť reálne v zisku.

Ak účtovná jednotka zistí v nasledujúcom účtovnom období, že došlo k takejto chybe, je povinná v roku 2019 navýšiť náklady o daný rozdiel a tým si zníži hodnotu výsledku hospodárenia v roku 2018. Ak účtovná jednotka nebude považovať túto chybu za významnú, tak nemusí upravovať konečné zostatky spätne v roku 2018, ale stačí ak sa v roku 2019 zaúčtuje oprava chyby čiastočným stornom a to nasledovne:

*Tab. 5: Zaiúčtovanie opravy chyby*

Doklad	Dátum	Text	Suma v €	MD	D
ID	3. 3. 2019	Oprava chyby	200,-	504	132

Zdroj: vlastné spracovanie

Z tabuľky vyplýva, že chyba bude mať vplyv na výsledok hospodárenia iba v roku 2019, pričom rok 2018 zostane nezmenený.

Na rozdiel od slovenskej úpravy, v prípade používania IFRS sa postupuje tak, že ak sa zistí chyba, ktorá nastala v minulom účtovnom období, tak konečné zostatky minulého účtovného obdobia musí upraviť a následne je účtovná jednotka povinná informovať používateľov účtovných závierok o detailoch danej opravy v poznámkach. Takýto priebeh je podľa nadnárodnej právnej úpravy potrebný pri významnej ako aj nevýznamnej chybe.

V poznámkach sa bude účtovná jednotka tejto problematike venovať v časti „predaný tovar“ a tiež v časti „výsledok hospodárenia“. Zobrazí to buď slovným opisom alebo formou tabuľky. Je treba uviesť, že v predchádzajúcom účtovnom období v roku 2018 došlo k chybnému zaúčtovaniu predaného tovaru a preto nastalo neoprávnené zníženie výsledku hospodárenia. Po opravení konečných zostatkov na daných účtoch sa zaeviduje skutočná hodnota predaného a vyskladneného tovaru a v dôsledku toho sa zmení aj výsledok hospodárenia. Tovar na sklade sa zvýši o sumu 200 Eur a výsledok hospodárenia sa tiež zvýši o rovnakú sumu.

Rozdielom medzi úpravou chyby podľa slovenskej právnej úpravy a podľa IFRS je teda fakt, že slovenská úprava nepovažuje danú chybu za významnú. Preto účtovná jednotka



zaúčtovala túto chybu až v nasledujúcom účtovnom období ako bežný účtovný prípad. Z toho vyplýva, že výsledok hospodárenia v roku 2018 zostal nezmenený aj napriek vykonanej chybe a výsledok hospodárenia v roku 2019 bol zmenený po zaúčtovaní chyby, ktorá nastala v predchádzajúcom účtovnom období.

Ak by sme však postupovali podľa IFRS, tak by sme museli upraviť zostatky v predchádzajúcom účtovnom období, v dôsledku čoho sa upraví výsledok hospodárenia minulých rokov.

Tab. 6: Prehľad následkov vykonanej aritmetickej chyby

Druh chyby - aritmetická	Slovenská úprava	IFRS
Účtovanie	Účtuje sa priamo na účty v roku, kedy bola chyba zistená, je považovaná za nevýznamnú chybu	Účtuje sa v období, kedy bola chyba vykonaná a to upravením konečných zostatkov
Poznámky	Nezverejní sa v poznámkach	Zverejní sa v poznámkach
Výsledok hospodárenia	Má priamy vplyv na výsledok hospodárenia v bežnom účtovnom období a neovplyvňuje výsledok hospodárenia minulých rokov	Má priamy vplyv na výsledok hospodárenia minulých rokov a neovplyvní výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia

Zdroj: vlastné spracovanie

Tento príklad sme zvolili preto, lebo pri väčšine prípadov zmien v odhadoch či chýb sa podľa slovenskej právnej úpravy a podľa IFRS postupuje rovnako. Pri aritmetickej chybe sa postupuje odlišne.

## 6 Praktický príklad zmeny odhadov v rezervách na opravy automobilov

Účtovná jednotka vytvorila v roku 2018 rezervu na opravy automobilov vo výške 25 000 € a podľa národnej úpravy tak zaúčtovala daný účtovný prípad nasledovne:

Tab. 7: Vytvorenie rezervy na opravy automobilov

Doklad	Dátum	Text	Suma v €	MD	D
ID	31. 12. 2018	Tvorba rezervy na opravy automobilov	25 000,-	511	459

Zdroj: vlastné spracovanie

V súvahe sa zobrazí tvorba rezervy v riadku Ostatné rezervy v sume 25 000 €. V roku 2019 účtovná jednotka zistila, že vytvorená rezerva nie je dostatočná na pokrytie možných škôd, ktoré odhadol odborný znalec a preto zvýšili danú rezervu na 35 000 €.

Tab. 8: Zvýšenie rezervy na opravy automobilov

Doklad	Dátum	Text	Suma v €	MD	D
ID	31. 12. 2019	Zvýšenie rezervy na opravy automobilov	10 000,-	511	459

Zdroj: vlastné spracovanie

Zvýšenie rezervy sa účtuje rovnako ako aj jej tvorba. Spolu sme vytvorili rezervu na opravy automobilov v hodnote 35 000 €, ktorá bude vykázaná ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka v súvahe (ku 31.12.2019) v položke s názvom „Ostatné rezervy“. Každé vytvorenie rezervy alebo zvýšenie rezervy má za následok, že výsledok hospodárenia sa naopak

zniži. Predstavuje to isté podhodnotenie výsledku hospodárenia, pričom účtovné jednotky používajú rezervy ako nástroj na optimalizáciu výsledku hospodárenia za účelom platenia nižších daní.

V roku 2020 sme rezervu na opravy zrušili v plnej sume, čo sa v účtovníctve prejaví nasledovne:

Tab. 9: Zrušenie rezervy na opravy automobilov

Doklad	Dátum	Text	Suma v €	MD	D
ID	3. 3. 2020	Použitie rezervy na opravy automobilov	35 000,-	459	511

Zdroj: vlastné spracovanie

Zrušenie rezervy alebo použitie rezervy predstavuje zvýšenie výsledku hospodárenia v danom účtovnom období.

Účtovanie rezerv podľa IFRS prebieha rovnako ako na národnej úrovni. Pri zostavovaní účtovnej závierky je nevyhnutné, aby bola informácia o tvorbe, použití či zrušení rezervy zverejnená v poznámkach účtovnej jednotky. V roku 2018 a 2019 kedy sa rezerva vytvorila a následne znížila nastalo negatívne ovplyvnenie výsledku hospodárenia, dôsledkom čoho išlo o pokles výsledku hospodárenia. V roku 2020, kedy došlo k zrušeniu rezervy a výsledok hospodárenia tak vzrástol.

## 7 Záver

Zmeny v účtovných odhadoch a chyby sa týkajú každej účtovnej jednotky a je nutné tieto dva pojmy vedieť od seba odlíšiť. Niektoré účtovné jednotky postupujú podľa slovenskej právnej úpravy a iné podľa IFRS. Či sa táto problematika týka národnej alebo nadnárodnej oblasti, tak je vždy nutné aby boli definície a postupy detailne zakotvené v úpravách a aby účtovné jednotky vedeli správne postupovať v takejto situácii. Nejde tu len o samotné účtovanie v prípade vzniknutej zmeny v účtovnom odhade alebo chyby ale aj o vykazovanie. V mnohých prípadoch sa stáva, že nesprávny odhad vedie k nesprávnemu výsledku hospodárenia, a preto ide o nepravdivú informáciu pre interných ako aj externých používateľov účtovnej závierky.

Ak ide o chybu, tá môže byť vykonaná zámerne a vtedy ide o podvod. Ak je chyba vykonaná nepozornosťou alebo použitím nesprávnych metód, vtedy je nutné rozlišovať významnú a nevýznamnú chybu.

Vo väčšine prípadov sa národná a nadnárodná úprava neodlišuje pri postupoch účtovania v prípade vzniknutých zmien v účtovných odhadoch. Pri chybách, ktoré vznikli v účtovnej jednotke v predchádzajúcom účtovnom období existujú isté odlišnosti v postupoch, ktoré má Slovenská republika a ktoré sú podľa IFRS ako sme si uviedli v praktickom príklade.

**Príspevok bol spracovaný v rámci riešenia grantovej úlohy Ekonomickej univerzity v Bratislave č. 1/0517/20 *Virtuálne kryptosiete ako relevantný nástroj na elimináciu ekonomickej kriminality v rozsahu 50%* a č. I-20-103-00 *Hodnotenie inovačného potenciálu v podmienkach nových manažérskych trendov na základe navrhnutých determinantov v automobilovom priemysle v rozsahu 50%*.**

## Literatúra

- [1] Bednárová, B., Šlosárová, A. (2015). *Oceňovanie ako metodický prostriedok účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [2] Farkaš, R. (2010). *Porovnanie IFRS a slovenských účtovných predpisov*. Bratislava: KPMG.

- 
- [3] IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (2005). (20.12.2019). [online]. Dostupné na: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8>
- [4] Juhaszová, Z., Užík, J. (2014). Zákutia úpravy účtovníctva na Slovensku. *Marketing manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania: zborník recenzovaných príspevkov z 2. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie, Košice, 23.-24. október 2014, 181-185.*
- [5] Kovanicová, D. (2005). *Finanční účetnictví:světový koncept: IFRS/IAS*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Polygon.
- [6] Krupová, L. (2001). *Kreativní účetnictví. Zneužívání účetnictví – možnosti a meze.* Praha: Komora auditorů ČR.
- [7] Podmanická, M. (2014). *Verný a pravdivý obraz a legislativne požiadavky na jeho dosiahnutie vo svetle súčasných vývojových tendencií finančného účtovníctva. Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace. Medzinárodní vědecké konference: Brno. Nakladatelství: Oeconomica*
- [8] Schilit, H. M., Perler, J. a Engelhart, Y. (2018). *Financial shenanigans: how to detect accounting gimmicks and fraud in financial reports*. Fourth edition. New York: McGraw-Hill Education
- [9] Sklenka, M., Šlosárová, A., Hornická, R., Blahušiaková, M. (2019). *Účtovníctvo podnikateľských subjektov II*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [10] Soukupová, B. a kolektív. (2008). *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava: Súvaha
- [11] Šlosárová, A. (2006). *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava: Iura Edition.
- [12] Šlosárová, A., Blahušiaková, M., (2017). *Analýza účtovnej závierky*. Wolters Kluwer: Bratislava.
- [13] Tumpach, M. (2006). *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: Iura Edition.