

## **Dotazy a odpovědi v souvislosti s řešením dopadů infekce COVID-19 na provádění auditu**

V této části uvádíme nejčastější dotazy, které operativně řešilo oddělení metodiky auditu, účetnictví a vzdělávání ve spolupráci s příslušnými odbornými výbory KA ČR v souvislosti s řešením dopadů infekce COVID-19 a souvisejících omezení, které mají vliv na provádění auditu nebo plnění požadavků české účetní legislativy. Odpověď obsahuje základní návrh řešení pro účetní jednotku i pro auditora.

Dovolujeme si upozornit, že stanoviska jsou založena na znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích odpovídajících době jejich vzniku. Doporučujeme proto ověřit si aktuálnost závěrů stanovisek, pokud je budete chtít aplikovat v pozdější době.

Dovolujeme si také upozornit, že odpovědi KA ČR postihují pouze základní situace a neřeší specifické případy, které mohou u účetních jednotek nastat. Je tedy třeba vždy vycházet z konkrétní situace konkrétní účetní jednotky. KA ČR nevydává žádné závazné stanovisko a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním názoru prezentovaného v tomto doporučení.

Dovolujeme si také upozornit, že stávající situace nemůže vést k jakémukoliv snížení kvality auditu a nároků na kvalitu důkazních informací pro audit. Veškerá ustanovení mezinárodních standardů auditu (ISA) i české účetní legislativy jsou platná beze změn. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace k tomu, aby mohl vydat svůj výrok k účetní závěrce, bez ohledu na to, že jejich získávání může být v současné době složitější, časově náročnější a může vyžadovat využití alternativních technických postupů (ISA 200). Pokud auditor není schopen za současných podmínek získat dostatečné a vhodné důkazní informace a nemůže odložit vydání zprávy do doby, než tyto informace získá, je povinen svůj výrok adekvátním způsobem modifikovat.

Tento přehled dotazů a odpovědí vydává KA ČR ode dne 23. 4. 2020 a bude jej postupně doplňovat tak, jak budou dotazy z praxe přicházet. Stanoviska v něm prezentovaná vychází z aktuální situace a vzhledem k rychlému a obtížně předvídatelnému vývoji mohou být následně na základě nových skutečností a informací upravována. Doporučujeme proto auditorům sledovat aktualizace tohoto dokumentu.

### **Použité zkratky:**

ZoÚ = zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

ISA = Mezinárodní auditorský standard

Datum vložení a dotaz	Účetní jednotka	Auditor
<p><b>1 Provedení fyzické inventury zásob</b> (23. 04. 2020)</p> <p>Jak postupovat, když účetní jednotka z důvodu karantény či nedostatku zaměstnanců není schopna provést fyzickou inventuru zásob k rozvahovému dni např. 31. 3. 2020, ke kterému byla fyzická inventura účetní jednotkou plánována a připravována? Zůstatky zásob jsou z pohledu účetní závěrky významné.</p>	<p>a) Účetní jednotka může využít zákonné možnosti dané v ustanovení § 30 ZoÚ, a dokončit fyzickou inventuru nejpozději do dvou měsíců po rozvahovém dni, tj. termín fyzické inventury zásob posunout na později, kdy bude dané omezení (karanténa nebo nedostatek lidských zdrojů) odstraněno.</p> <p>b) Pokud například z důvodu dlouhotrvající karantény či nedostatku lidských zdrojů nebude účetní jednotka schopna provést fyzickou inventuru zásob v náhradním termínu stanoveném ZoÚ (nejpozději do dvou měsíců po rozvahovém dni), měla by ji provést v nejkratším možném termínu. K tomuto názoru nás vede povinnost účetní jednotky vyčíslit inventarizační rozdíly (§ 30 odst. 10 ZoÚ), které vychází z porovnání skutečného stavu, který se zjišťuje fyzickou inventurou zásob, se stavem v účetnictví. Bez provedení fyzické inventury zásob, byť by byla provedena po uplynutí lhůty dané ZoÚ, je účetní jednotka nebude schopna vyčíslit. V § 30 odst. 11 ZoÚ je zároveň také stanovena povinnost jejich vyúčtování do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku. Z tohoto důvodu nebude provedení pouze dokladové inventury dostatečné.</p>	<p>V obou variantách přístupu účetní jednotky se auditor zúčastní fyzické inventury zásob, která bude probíhat v nově zvoleném termínu. V případě, že bude fyzická inventura zásob provedena po rozvahovém dni, je auditor v souladu s ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“ povinen provést kromě postupů stanovených k ověření provedení fyzické inventury zásob (zhodnotit pokyny a postupy vedení pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury zásob účetní jednotky; sledovat provádění pokynů vedení při inventuře; provést inspekci zásob; provést přepočítání fyzického stavu; provést auditorské postupy prověřující finální inventurní záznamy účetní jednotky s cílem určit, zda přesně odrážejí skutečné výsledky inventury zásob) také auditorské postupy, kterými získá důkazní informace o tom, že změny zásob mezi datem inventury a rozvahovým dnem jsou řádně zaznamenány.</p> <p>V případě, že inventura bude probíhat až po zákonném termínu, je třeba také doplnit, že auditor bude v takovém případě muset zvážit dopad tohoto postupu do účetní závěrky účetní jednotky z hlediska zvýšeného rizika:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– zúčtování mank a přebytků do jiného účetního období, než do kterého věcně a časově patří,</li> <li>– možné sankce podle ZoÚ za nedodržení povinností ze strany účetní jednotky.</li> </ul>
<p><b>2 Účast auditora na fyzické inventuře zásob</b> (30. 04. 2020)</p> <p>Jak postupovat, pokud se auditor z jednoho z níže uvedených důvodů nemůže fyzické inventury zúčastnit?</p>	<p>Účetní jednotka informuje auditora o termínu provedení fyzické inventury zásob a provede ji i bez účasti auditora.</p>	<p>Úvodem je třeba upozornit, že dle sdělení Ministerstva financí ČR mohou auditoři vykonávat svou činnost i v době nouzového stavu (<a href="https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/upresnujici-sdeleni-mf-k-cinnosti-danovy-37852">https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/upresnujici-sdeleni-mf-k-cinnosti-danovy-37852</a>).</p>

<p>A) Důvody, které nepředstavují nepředvídatelnou okolnost. Např. Auditor se ze zdravotních důvodů (chronického onemocnění, které by mohlo významně zhoršit jeho zdravotní stav, pokud by se nakazil COVID-19), fyzické inventury osobně nemůže zúčastnit. Zůstatky zásob jsou z pohledu účetní závěrky významné.</p> <p>B) Nepředvídatelné okolnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditor nebo auditorem pověřená osoba se z důvodu karantény celé oblasti, v níž se účetní jednotka nachází, nebude moci fyzické inventury zásob zúčastnit a účetní jednotka termín inventury neposune. Zůstatky zásob jsou z pohledu účetní závěrky významné.</li> <li>• Auditor se dostane náhle do karantény či se objeví jiná náhlá zákonná překážka na straně auditora. Zůstatky zásob jsou z pohledu účetní závěrky významné.</li> </ul>		<p>A) Existence obecné překážky, která není nepředvídatelnou okolností, není pro auditora dostatečným důvodem pro rozhodnutí, že účast na fyzické inventuře zásob není prakticky možná. Jak je vysvětleno v ISA 200, obtížnost, časové okolnosti nebo náklady nejsou samy o sobě dostatečným důvodem k tomu, aby auditor vynechal postup, pro nějž neexistuje alternativa, nebo aby se spokojil s důkazními informacemi, které jsou méně než přesvědčivé.</p> <p>Pokud se auditor sám osobně nemůže z jakéhokoliv důvodu fyzické inventury zúčastnit a zároveň fyzická účast cizí osoby na inventuře zásob není právními předpisy trvale zakázána, musí si auditor zajistit jinou osobu, která se jako jím pověřená osoba místo něho fyzické inventury zásob zúčastní a zajistí mu dostatečné důkazní informace. Musí se však jednat o osobu, která bude splňovat požadavky kvality dle ISQC 1.</p> <p>Auditor může také zvážit účast na fyzické inventuře zásob jiným než fyzickým způsobem (např. účast pomocí video zařízení). Tato možnost je přípustná pouze v některých případech s ohledem na riziko, které auditor u auditní zakázky jako celku a u zásob identifikoval a rozhodně ji nelze používat plošně (podrobněji dotaz 3).</p> <p>B) V případě neúčasti auditora na fyzické inventuře zásob z důvodů nepředvídatelných okolností je auditor povinen po odstranění těchto dočasných překážek (ať na straně účetní jednotky nebo auditora) provést separátní otestování fyzické existence zásob (tj. sám nebo prostřednictvím auditorem pověřené osoby) přepočítat fyzicky vybraný vzorek zásob k jinému datu). Dále si musí vyžádat doklady o inventuře a provést auditorské postupy u transakcí, které se mezi oběma daty uskutečnily, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob.</p> <p>Pokud výše uvedené procedury nebude možné do data vydání zprávy provést, je auditor povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705. Tuto skutečnost je auditor povinen v předstihu komunikovat s vedením účetní jednotky.</p>
--	--	--

<p><b>3 Účast auditora na fyzické inventuře zásob prostřednictvím video zařízení</b> (30. 04. 2020)</p> <p>Je možné, aby se auditor zúčastnil fyzické inventury zásob prostřednictvím video zařízení?</p>	<p>Tato možnost by měla být s účetní jednotkou detailně komunikována a odsouhlasena, protože je při ní vyžadována úzká spolupráce vybraných zaměstnanců účetní jednotky s auditorem, který je bude po dobu fyzické inventury instruovat k provádění jím vyžadovaných činností.</p>	<p>Ano, je to za určitých specifických okolností možné. Vzhledem k tomu, že tato metoda je spojena s vyšší mírou rizika pravosti a spolehlivosti získaných důkazních informací, je však nezbytné, aby auditor ve spisu zvážil a vyhodnotil celou řadu souvisejících rizik a dospěl k závěru, že míra rizika je akceptovatelná.</p> <p>Příklady souvisejících rizik:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- zvýšené riziko neodhalení podvodu,</li> <li>- zvýšené riziko nedostatečného přehledu o celkové lokaci zásob a o způsobu provádění inventury účetní jednotkou,</li> <li>- zvýšené riziko správnosti a přesnosti provedeného přepočítání fyzického stavu prostřednictvím jiné osoby (osoby na straně účetní jednotky),</li> <li>- zvýšené riziko nejasnosti požadavků ze strany auditora,</li> <li>- zvýšené riziko selhání technologie v průběhu účasti na fyzické inventuře zásob.</li> </ul> <p>Primárně je třeba, aby auditor vyhodnotil, zda je u konkrétní účetní jednotky vůbec vhodné tento postup aplikovat (zohlednění rizika auditní zakázky), např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- jedná se o účetní jednotku, kterou auditor již auditoval (tento postup není vhodný pro audity prováděné u klienta prvním rokem, vzhledem k tomu, že auditor nemá dostatečné znalosti o účetní jednotce a kvalitě jejího vnitřního kontrolního systému),</li> <li>- účetní jednotka disponuje dostatečným, vhodným a silným kontrolním prostředím,</li> <li>- integrita vedení.</li> </ul> <p>Následně je nutné vyhodnotit riziko u položky zásob:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- významnost zásob a identifikovaná rizika významné nesprávnosti u zásob (z hlediska charakteru a vyhodnocené výše jednotlivých rizik),</li> <li>- organizace skladů účetní jednotky a způsoby evidence (sklady musí být dobře organizovány),</li> <li>- druh skladových zásob (tato metoda je vhodná jen pro některé druhy zásob)</li> </ul>
---	--	---

		<p>Vyhodnocení vhodnosti tohoto postupu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- bude účetní jednotka schopna zajistit vhodného pracovníka, nezávislého na inventarizační komisi, který bude auditorovi zprostředkovávat živý přenos inventury a kterého bude auditor schopen během pozorování inventury aktivně řídit,</li> <li>- bude možné pozorovat a vyhodnotit inventurní postupy účetní jednotky jako celek,</li> <li>- bude fyzická inventura sloužit jako test kontrol nebo pouze jako zdroj informací pro detailní testování?</li> </ul> <p>Pokud auditor vyhodnotí, že riziko související se zásobami lze pokrýt metodou vzdáleného pozorování, měl by zavést opatření k minimalizaci rizik spojených s použitím této metody. Například:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- posílení dokumentace účasti a přepočítání (např. formou pořízení fotografií),</li> <li>- provedení vyššího počtu testů či provedení dodatečných testů vztahujících se k zásobám (následně prodeje, testy externích dokumentů apod.),</li> <li>- posílení schopnosti pozorování na straně auditora, např. ve formě zapojení více než jedné osoby ze strany auditora při tomto způsobu účasti na inventuře (kontrola čtyř očí).</li> </ul>
<p><b>4 Dohledná budoucnost</b> (09. 06. 2020)</p> <p>Jak posoudit termín „dohledná budoucnost“ (§ 7 odst. 3 ZoU a ISA 570) optikou účetní závěrky a auditu?</p>	<p>Účetní jednotka, resp. vedení účetní jednotky, je v souladu se ZoU povinna/o používat účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti.</p> <p>Vedení účetní jednotky musí tedy posoudit a vyhodnotit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat v dohledné budoucnosti. ZoU však definici dohledné budoucnosti neobsahuje.</p> <p>Lze předpokládat, že minimální délkou období, které bude vedení účetní jednotky vyhodnocovat a</p>	<p>Z hlediska auditu je třeba upozornit, že nelze zaměňovat „dohlednou budoucnost“ a „období vyhodnocované vedením účetní jednotky (minimálně 12měsíců od rozvahového dne)“. Dohlednou budoucností se z hlediska ISA 570 rozumí dlouhé/neomezené budoucí období (resp. až tam, kam lze „dohlédnout“). Princip nepřetržitého trvání znamená předpoklad tohoto „neomezeného“ fungování, který nemůže být omezen na 12 měsíců po rozvahovém dni.</p> <p>Něco jiného je „období vyhodnocované vedením účetní jednotky“. Mezinárodní auditorský standard ISA 570 – „Nepřetržitě trvání podniku“ (dále jen ISA 570) vyžaduje, aby vedení účetní jednotky důkladně vyhodnotilo určité nejbližší období (a stanovuje, že toto vyhodnocované období musí být minimálně 12 měsíců od data účetní závěrky). To vychází z logického předpokladu, že účetní jednotky obvykle mají dobré informace pro nejbližší následující účetní období, tudíž je legitimní požadovat po vedení účetní jednotky, aby toto období důkladně vyhodnotilo. Z tohoto pohledu se tedy „dohledná budoucnost“ časově dělí na dvě periody:</p>

	<p>ke kterému bude mít dostatek informací, je 12 měsíců od data účetní závěrky (rozvahového dne). Vedení účetní jednotky však musí vzít v potaz podmínky a události známé ke dni sestavení účetní závěrky, které mohou významně ovlivnit schopnost účetní jednotky trvat po tomto minimálním období.</p>	<p>a) období vyhodnocované vedením účetní jednotky – minimálně 12 měsíců od rozvahového dne</p> <p>b) období nevyhodnocované vedením účetní jednotky. Odstavec 15 ISA 570 požaduje, že i tuto druhou periodu musí auditor aktivně zvažovat. Požadované auditorské postupy pro získání informací o tomto období jsou omezeny na pouhé dotazování vedení účetní jednotky. Pokud ale tímto dotazováním (nebo z jiných informačních zdrojů) zjistí auditor skutečnosti ohrožující významně princip nepřetržitého trvání účetní jednotky, je povinen na ně reagovat úplně stejně, jako v období vyhodnocovaném vedením účetní jednotky.</p> <p>Z hlediska auditní praxe se nelze při ověřování dodržení principu nepřetržitého trvání účetní jednotky omezit pouze na schopnost účetní jednotky „přežít“ následujících 12 měsíců od rozvahového dne, ale auditor se musí ujistit, že neexistuje žádné známé ohrožení v dohledné budoucnosti v okamžiku, kdy vydává svou zprávu. Lhůta 12 měsíců tak pouze dělí budoucnost do dvou období, kdy první je nutné zvažovat/testovat důkladně, zatímco na navazující období se stačí vedení účetní jednotky pouze dotazovat. Pokud auditor v tomto následujícím období identifikuje skutečnosti indikující možné ohrožení, požádá vedení účetní jednotky v souladu s odstavcem A14 ISA 570, aby tyto skutečnosti posoudilo. Tento způsob posuzování principu nepřetržitého trvání účetní jednotky bude relevantní také při vyhodnocování dopadů COVID-19.</p>
<p><b>5 Elektronický podpis</b> (09. 06. 2020)</p> <p>Jakou formu elektronického podpisu může auditor použít pro podpis zprávy?</p> <p>Zvažované/navrhované varianty:</p> <p>a) <b>Kvalifikovaný elektronický podpis</b> je zaručený elektronický podpis, který je 1/ <u>vytvořen kvalifikovaným prostředkem (USB, chip)</u> pro vytváření elektronických podpisů, na němž je uložen bezpečnostní kód a který je 2/</p>	<p>Účetní jednotka si může ve smlouvě o povinném auditu s auditorem sjednat vyhotovení zprávy v tištěné, ale i v elektronické podobě.</p>	<p>ZoA výslovně problematiku elektronických podpisů zprávy auditora neřeší. Ačkoliv v ZoA absentuje přímá úprava této problematiky, je dle našeho názoru možné dovodit, že elektronický podpis auditorské zprávy možný je. Ustanovení § 20 ZoA vyžaduje, aby zpráva o povinném auditu byla vyhotovena písemně a byla podepsána. V případě auditorské společnosti je vyžadován podpis statutárních auditorů, kteří zprávu pro auditorskou společnost vyhotovili. Také mezinárodní auditorský standard ISA 700 – „Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora“ (dále jen ISA 700) v odstavcích 20 a 47 vyžaduje podpis ve zprávě auditora.</p> <p>Podle ustanovení § 562 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, je písemná forma zachována i při právním jednání učiněném elektronickými nebo jinými technickými prostředky umožňujícími zachycení jeho</p>

<p>založen na <u>kvalifikovaném certifikátu</u> pro elektronické podpisy vydaným kvalifikovaným poskytovatelem služeb vytvářejících důvěru; kterým je Česká pošta s.p.)</p> <p>b) <b>Zaručený elektronický podpis</b> je založen na <u>kvalifikovaném certifikátu</u> pro elektronické podpisy vydaným kvalifikovaným poskytovatelem služeb vytvářejících důvěru; kterým je Česká pošta s. p.), ale není <u>vytvořen kvalifikovaným prostředkem (USB, chip)</u> pro vytváření elektronických podpisů, na němž by byl kód uložen</p>		<p>obsahu a určení jednající osoby. Také dle ISA 700 odst. A18 se pod písemnou zprávou rozumí zpráva vydaná v tištěné podobě nebo s využitím elektronického média.</p> <p>Aby byly splněny požadavky na podepsání zprávy auditora, musí být elektronický podpis, kterým bude zpráva podepsána, uznán právním řádem, tj. jeho vlastnosti a způsob připojení ke zprávě auditora musí splňovat požadavky Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES a příp. zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce.</p> <p>Vzhledem ke skutečnosti, že žádný z výše uvedených českých právních předpisů speciální požadavky na druh elektronického podpisu zprávy auditora nevyžaduje, domníváme se, že lze použít všechny druhy elektronického podpisu, které právní předpisy připouští. Při jeho výběru je však třeba zvážit skutečnost, že pouze kvalifikovaný elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu vydaném v jednom členském státě Evropské Unie se uznává jako kvalifikovaný elektronický podpis ve všech ostatních členských státech.</p> <p>Je třeba však také doplnit, že zpráva auditora nemusí být akceptována v jurisdikcích, které elektronický podpis dle výše uvedených předpisů nepovažují za důvěryhodný.</p>
<p><b>6 Používání skenovaných dokumentů jako auditních důkazních informací</b> (09. 06. 2020)</p> <p>V auditní praxi jsou často jako důkazní informace používány kopie originálních dokumentů, jako jsou faktury, účtenky, smlouvy, které jsou předkládány auditorovi účetní jednotkou v elektronické (skenované) formě. Objem takto předávaných dokumentů narůstá. Lze je využívat jako zdroj důkazních informací?</p>	<p>Účetní jednotka poskytuje auditorovi podklady k provedení auditu v souladu s ustanovením § 21 odst. 2 ZoA ve formě požadované auditorem.</p>	<p>Auditor si musí být vědom zvýšeného rizika možnosti manipulace se skenovanými dokumenty při jejich využívání. Z toho důvodu musí vyhodnotit:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- spolehlivosti těchto dokumentů ve vztahu ke zdroji dokumentů,</li> <li>- procesy, jakými vedení účetní jednotky zajistilo konverzi originálního dokumentu do skenované podoby.</li> </ul> <p>Nelze stanovit obecné pravidlo, na jehož základě lze rozhodnout, kdy lze skenovaný dokument akceptovat a kdy nikoliv. Auditor musí aplikovat profesní úsudek a profesní skepticismus na každý konkrétní případ a zvažovat relevantní faktory, kterými jsou zejména:</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- existence indikátorů naznačujících, že klient navrhuje použití skenovaných dokumentů namísto originálů z jiných důvodů, než jsou ty, které vzešly ze současné situace vztahující se ke COVID-19,</li> <li>- existence indikátorů naznačujících, že skenované dokumenty nebudou autentické nebo dostatečně spolehlivé (nízká grafická kvalita, chybějící podpisy, dokument není kompletní atd.),</li> <li>- zda klient již v minulosti preferoval práci se skenovanými dokumenty před těmi v papírové podobě, a dokonce nearchivuje originály, ale pouze zabezpečené certifikované kopie,</li> <li>- rozsah a důležitost informací obsažených ve skenované formě pro provedení auditu,</li> <li>- povaha a klasifikace rizika materiálních nesprávností, pro jehož pokrytí je zamýšleno použití skenovaných dokumentů,</li> <li>- možnost ověřit si informaci ze skenovaných materiálů na jiné zdroje důkazních informací (např. konfirmace, dotazování dalších osob),</li> <li>- náchylnost dané položky k podvodu (např. skenovaný dokument dokládá neobvyklý manuální účetní zápis).</li> </ul> <p>Protože rozsah a důležitost skenovaných dokumentů jako důkazních informací roste, nejen s ohledem na současnou pandemii COVID-19, ale i s ohledem na elektronizaci provádění auditu a archivaci dokumentů účetními jednotkami v elektronické podobě, auditní postupy a vyhodnocování spolehlivosti takových důkazních informací musí být odpovídajícím způsobem rozsáhlé a řádně zdokumentované ve spise auditora. Domníváme se, že ve většině případů, kdy neexistují indikátory či pochybnost ohledně potenciální manipulace, mohou být skenované dokumenty považovány za dostatečnou důkazní informaci pro potřeby auditu, i v případě, kdy budou využívány v relativně velkém rozsahu.</p> <p>Samozřejmě mohou existovat specifické případy, kdy auditor vyhodnotí, že skenované dokumenty nebudou poskytovat dostatečné důkazní informace. V takovém případě musí auditor diskutovat tuto záležitost s vedení účetní jednotky a zajistit si jiné dostatečné důkazní informace pro provedení auditu.</p> <p>Je třeba také doplnit, že v případě využívání skenovaných dokumentů namísto originálních je vhodné požadovat specifické prohlášení vedení účetní jednotky týkající se konzistence obsahu skenovaných dokumentů ve vztahu k originálům.</p>
--	--	--



<p><b>7 Ocenění položek dlouhodobého majetku v souvislosti s dopady omezení podnikání z důvodu COVID – 19</b> (09. 06. 2020)</p> <p>Jak má účetní jednotka a auditor přistupovat k ověření ocenění položek dlouhodobého majetku v účetní závěrce za účetní období končící 31. března 2020 nebo později, pokud v důsledku COVID 19 existují indikátory, že tento majetek není využíván v rozsahu, jaký byl zamýšlen při jeho pořízení?</p>	<p>ZoÚ v § 25 odst. 3 stanoví účetním jednotkám povinnost uplatnit tzv. princip opatrnosti, tj. při oceňování k rozvahovému dni brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky včetně všech snížení hodnot. Přechodné snížení hodnoty majetku je pak zohledněno opravnými položkami.</p> <p>Účetní hodnota dlouhodobých aktiv je obecně porovnána vůči jejich hodnotě z užívání. Jak stanovit hodnotu z užívání není v české účetní legislativě definováno, z hlediska obecných principů lze proto využít návodu, který poskytují IFRS, konkrétně IAS 36. Hodnota z užívání je ekvivalentem čistých očekávaných peněžních toků, které je z užívání aktiv účetní jednotka schopná generovat. Pokud v důsledku COVID-19 dochází ke snížení odbytu, a tedy i výrobní vytíženosti, snížení tržeb a zisků, má vedení účetní jednotky povinnost posoudit, zda čisté peněžní toky, které je účetní jednotka nyní schopna vygenerovat, nejsou nižší než zůstatková hodnota evidovaných stálých aktiv. Pokud ano, je nutné přistoupit k tvorbě opravných položek.</p> <p>V některých případech může mít nižší vytíženost používání dlouhodobého majetku (například stroje) vliv na jeho dobu životnosti a mělo by dle ustanovení ZoÚ dojít k úpravě odpisového plánu. Toto posouzení však nemůže být provedeno účetní jednotkou izolovaně, musí být vždy zvažováno optikou dlouhodobých plánů výroby a schopnosti účetní jednotky realizovat ji na trhu.</p>	<p>Úlohou auditora není stanovení (vypočtení) užitné hodnoty dlouhodobého majetku. Auditor má povinnost vyhodnotit riziko materiální nesprávnosti u každého tvrzení týkající se jednotlivých položek účetní závěrky a v reakci na toto vyhodnocení naplánovat a provést vhodné auditní postupy. Doložení skutečnosti, že účetní hodnota dlouhodobého majetku v účetní závěrce není nadhodnocena, je povinností vedení účetní jednotky.</p> <p>Pokud auditor na základě dostupných informací vyhodnotil riziko týkající se ocenění dlouhodobého hmotného majetku jako zvýšené, pak vhodnými auditními postupy, jak na toto riziko reagovat jsou například:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- vyžádat si od vedení účetní jednotky podklady dokládající výši ocenění, tj. že užitná hodnota majetku je vyšší než jeho účetní hodnota,</li> <li>- Vyhodnotit dostatečnost takto předložených dokumentů jako auditní evidence.</li> </ul> <p>V případě, že je auditor přesvědčen, že by mělo dojít ke snížení hodnoty dlouhodobého majetku nebo existují indikátory, které vedou k domněnce, že by k takovému snížení mělo dojít a vedení účetní jednotky mu nepředloží dostatečné dokumenty dokládající opak, pak má auditor povinnost modifikovat svůj výrok (výrok s výhradou).</p>
---	--	---

<p><b>8 Podpora Antivirus</b> (17. 06. 2020)</p> <p>Jak účtovat podporu z programu Antivirus (Kurzarbeit) při splnění zákonných podmínek? Některé účetní jednotky ji účtují jako provozní výnos, jiné jako snížení mzdových nákladů.</p>	<p>Z hlediska účetní jednotky se jedná o kompenzaci ze strany státu za to, že z důvodu nařízených opatření v souvislosti s COVID 19 nemohla vyrábět, resp. poskytovat služby.</p> <p>Při účtování o přijetí této podpory musí účetní jednotka naplnit všechny podmínky pro její poskytnutí, tj. mít na ni nepochybný nárok. Okamžik skutečného přijetí finančních prostředků nehraje žádnou roli. Podrobněji se může účetní jednotka inspirovat Interpretací NÚR I-14 „Okamžik vykazání nároku na přijetí nebo vrácení dotace“.</p> <p>Jak již bylo výše zmíněno, jedná se o příspěvek na plnou či částečnou úhradu náhrad mezd ze strany státu z důvodu nemožnosti vyrábět/ poskytovat služby. Ze strany účetní jednotky se tedy jedná o provozní výnos. Účtování příspěvku jako snížení mzdových nákladů by bylo v rozporu se vzájemným zúčtováním podle § 58 vyhlášky č. 500/2002 Sb.</p> <p>Do úvahy je nutné brát také věcnou a časovou souměřitelnost mzdových nákladů a příspěvku na úhradu náhrad mezd vázanou na okamžik vzniku nepochybného nároku.</p>	<p>--</p>
<p><b>9 Elektronický podpis</b> (17. 12. 2020)</p> <p>Jaký elektronický podpis by měl statutární auditor použít k podpisu zprávy auditora (dle § 20 ZoA je povinen připojit svůj podpis) v případě, že pracuje pro</p>	<p>Účetní jednotka by měla mít možnost jednoznačné identifikace, že zpráva auditora, kterou obdrží, je v souladu se ZoA podepsaná kompetentní osobou.</p>	<p>Domníváme se, že jedním ze zákonných požadavků na obsah zprávy auditora podle § 20 odst. 4 a 5 ZoA je i požadavek na podpis auditora, resp. v případě auditorské společnosti musí zpráva auditora obsahovat podpis auditora/ů, který/kterí pro auditorskou společnost vyhotovil/i zprávu auditora, jak již bylo uvedeno v předchozím technickém dotazu k elektronickému podpisu č. 5.</p>

<p>auditorskou společností (ať už jako společník, statutární zástupce společnosti nebo zaměstnanec) a vydává pro ni zprávu auditora (čili nevykonává praxi na svůj účet).</p> <p>Stávající systém provozovaný Českou poštou (viz předchozí dotaz) nabízí dvě varianty:</p> <p>a) elektronický podpis vydaný pro danou osobu a na její jméno, ale <b>pro jednání jako zástupce společnosti</b> (smlouva s poskytovatelem podpisů je uzavřena společností a v detailech podpisu je vidět jak jméno, tak emailová adresa, tak název - firma a IČO společnosti).</p> <p>b) elektronický podpis vydaný pro danou osobu a na její jméno, <b>jako fyzickou osobu, bez identifikace společnosti</b> (smlouva s poskytovatelem podpisů je uzavřena fyzickou osobou, v detailech podpisu je vidět jak jméno, tak emailová adresa (jakoukoliv dotyčný zvolí, tzn. může být i pracovní email).</p> <p>Domníváme se, že jak varianta a), tak i varianta b), jsou v souladu s platnou právní úpravou a lze pro účely podpisu zprávy auditora použít kteroukoliv z nich.</p> <p>Zároveň se domníváme, že stačí použít pouze jednu z nich (není nutnou současně použít obě</p>		<p>ZoA specificky problematiku elektronických podpisů neřeší.</p> <p>Domníváme se, že zpráva auditora musí obsahovat elektronický podpis dané osoby, tj. auditora, který zprávu vyhotovil, aby byl naplněn požadavek ZoA. Dovětek elektronického podpisu je dle našeho názoru z hlediska povinnosti stanovených ZoA bezpředmětný.</p> <p>Doplnění dalšího elektronického podpisu za osobu, která jedná jako zástupce společnosti, je otázkou vnitřní organizace auditorské společnosti. ZoA takový požadavek však nestanoví.</p>
--	--	--

<p>varianty). Pro vysvětlení dodáváme, že elektronický podpis na zprávě auditora plní duální účel:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- podpis statutárního auditora v souladu se zákonem o auditorech a</li> <li>- podpis osoby oprávněné jednat jménem společnosti z pohledu obchodního práva (vydání zprávy představuje právně legitimní plnění obchodní smlouvy o provedení auditu), pokud se jedná o stejnou osobu.</li> </ul>		
<p><b>10 Podpora „Antivirus C“ – prominutí pojistného na sociálním zabezpečení</b> (04. 02. 2021)</p> <p>Jak účtovat podporu z programu „Antivirus C“ spočívající v promíjení pojistného na sociální zabezpečení zaměstnavatelům s počtem zaměstnanců do 50?</p> <p>Promíjení pojistného na sociálním pojištění se uskutečňuje formou snižování vyměřovacího základu zaměstnavatele. Některé účetní jednotky tuto podporu účtují jako provozní výnos, jiné přímo jako snížení nákladů na sociální pojištění.</p>	<p>Tento vládní program je definován jako podpora zachování zaměstnanosti u zaměstnanců v pracovním poměru v souvislosti s omezením podnikání v důsledku opatření proti COVID 19. Dle našeho názoru se tak jedná o další z forem podpory ze strany státu, což je deklarováno i zákazem paralelního uplatňování podpory z programu „Antivirus“. Forma, jakou se státní podpora v peněžní podobě vypořádává (tj. jako následná úhrada vynaložených nákladů nebo odpuštění části povinné platby), není pro posouzení způsobu účtování těchto případů důležitá, neboť se většinou odvíjí od snahy poskytovatele podpory nastavit celý proces co nejefektivněji. Z toho důvodu by také forma vypořádání peněžních toků v souvislosti s jednotlivými programy neměla ovlivnit konzistentnost vykazování ve výkazu zisku a ztráty účetní jednotky. Na základě výše uvedeného se na straně účetní jednotky, dle našeho názoru, jedná o provozní výnos v souladu s ustanovením § 25 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.</p>	<p>--</p>

	I u této formy podpory musí žadatel před jejím uplatněním a následným zaúčtováním naplnit všechny podmínky pro její poskytnutí, tj. mít na ni nepochybný nárok. Okamžik skutečného přijetí/zúčtování finančních prostředků nehraje žádnou roli. Podrobněji se může účetní jednotka inspirovat Interpretací NÚR I-14 „Okamžik vykázaní nároku na přijetí nebo vrácení dotace“.	
<p><b>11 Pohledávka na náhradu škody za státem z titulu protiústavnosti některých vládních opatření (04. 02. 2021)</b></p> <p>V souvislosti se senátory podanou ústavní stížností na protiústavnost některých vládou vyhlášených krizových opatření přijatých v souvislosti s pandemií COVID 19 (omezení maloobchodu) také některé právní kanceláře připravují pro své klienty žalobu na stát o náhradu škody způsobené krizovými opatřeními přijatými vládou.</p> <p>Pokud se účetní jednotka rozhodne stát žalovat o náhradu škody, je možné zaúčtovat pohledávku z tohoto titulu?</p>	<p>Účetní jednotka je obecně povinna aplikovat princip opatrnosti, který je legálně zakotven v ZoU. Pohledávku za státem z titulu náhrady škody vyplývající z popsáného žalobního titulu není možné vykázat v aktivech účetní jednotky, a to až do okamžiku jejího právního potvrzení příslušným soudem.</p> <p>Jedná se o podmíněnou pohledávku<sup>1</sup></p> <p>Pro úplnost je třeba doplnit, že dle konkrétního případu je na zvážení účetní jednotky, zda popíše takovou pohledávku jako podmíněné aktivum v příloze ve své účetní závěrce.</p>	--
<p><b>12. Podpora „COVID – Nájemné 3“ – dotace ve výši 50 % na rozhodné nájemné za období od 1. října 2020 do 31. prosince 2020. (24. 02. 2021)</b></p> <p>Může účetní jednotka dotaci na úhradu nájemného z titulu programu</p>	<p>Aby byla podpora žadateli přiznána, je třeba uhrazení alespoň 50 % rozhodného nájemného</p>	--

<p>„COVID - Nájemné 3“ vykázat v účetní závěrce za kalendářní rok 2020 nebo až v roce 2021? Tento vládní program je zaměřen na pomoc podnikatelům provozujícím maloobchodní podnikatelskou činnost – prodej zboží nebo poskytování služeb zákazníkům v provozovnách, kterým bylo na základě přijatých krizových opatření vlády přijímaných od 14. prosince 2020 do data vyhlášení „Výzvy 3“ zakázáno nebo omezeno poskytování služeb zákazníkům nebo prodej zboží v těchto provozovnách. Účelem podpory je tak pomoci těmto provozům s částečnou úhradou nájemného.</p>	<p>žadatelem o podporu před podáním žádosti.</p> <p>Podrobnější informace o podmínkách čerpání dotace z programu COVID - Nájemné 3 jsou uvedeny ve výzvě Ministerstva průmyslu a obchodu.</p> <p>Ačkoliv je rozhodné období pro poskytnutí podpory v roce 2020, byl tento program vyhlášen Ministerstvem průmyslu a obchodu až v roce 2021. Z toho důvodu nemohl vzniknout účetní jednotce nezpochybnitelný nárok v roce 2020.</p> <p>Požadavek na dodržení aktuálního principu se v tomto případě střetává s principem opatrnosti. Na základě principu opatrnosti, který v tomto případě převažuje, by o pohledávce z titulu podpory bylo být účtováno na základě nezpochybnitelného nároku. Pro tento účel může účetní jednotka využít Interpretace NÚR I-14 „Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace“.</p> <p>Pokud tedy účetní jednotka splní všechny podmínky pro poskytnutí této podpory a zároveň podá žádost před vydáním účetní závěrky za rok 2020, je vhodné z hlediska významnosti informací v účetní závěrce zvážit její uvedení v příloze v účetní závěrce.</p> <p>Jak již bylo výše zmíněno, jedná se o příspěvek na částečnou úhradu nákladů na nájemné ze strany státu z důvodu uzavřených provozoven. Ze strany účetní jednotky se tedy dle našeho názoru bude jednat o provozní výnos roku 2021 vykázaný v souladu s ustanovením § 25 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.</p>	
---	--	--

<p><b>13 Změna spodní hranice hodnoty majetku dle novely ZDP a její aplikace v účetnictví</b> (11. 03. 2021)</p> <p>Dne 1. ledna 2021 nabyl účinnosti (s výjimkami) zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Tímto zákonem byl také novelizován zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP), ve kterém došlo mimo jiné:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Navýšení částky výše ocenění, od něhož jsou samostatné hmotné věci považované hmotný majetek dle ZDP, ze 40 tis. Kč na 80 tis. Kč.</li> <li>- Kategorie nehmotného majetku byla ze ZDP úplně vypuštěna.</li> <li>- Pro 1. a 2. odpisovou skupinu byly zavedeny mimořádné daňové odpisy, které zkracují dobu odpisování na 12, resp. 24 měsíců.</li> </ul> <p>Tyto změny mohou na základě přechodných ustanovení účetní jednotky použít již pro zdaňovací období roku 2020, tzn. se zpětnou působností.</p>	<p>Ad 1. Při vedení účetnictví je účetní jednotka vázána zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZoU), a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (vyhláška), které nestanoví explicitně, od jaké výše ocenění v absolutním hodnotovém vyjádření je příslušné aktivum považováno za dlouhodobý majetek. Vyhláška stanoví účetní jednotce pouze povinnost určit toto ocenění, a to zejména s přihlédnutím k principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku (pokud se nejedná o majetek, který je vyhláškou definován jako dlouhodobý majetek bez ohledu na výši jeho ocenění). Tento požadavek se týká jak hmotného, tak nehmotného dlouhodobého majetku.</p> <p>Z tohoto důvodu není spodní hranice vstupní ceny uplatňovaná pro účely vymezení hmotného majetku dle ZDP nijak relevantní pro potřeby účetnictví. Tudíž není, dle našeho názoru, ani možné automaticky navýšit výši ocenění pro určení položek dlouhodobého majetku v účetnictví pro rok 2021 pouze s odkazem na přijaté změny ZDP. Účetní jednotka je v souladu s § 4 odst. 15 a § 7 odst. 5 ZoU povinna při vedení účetnictví zachovávat stálost metod, tzn. měnit je mezi účetními obdobími jen z důvodu zpřesnění věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví, v případě změny předmětu podnikání/činnosti či zkvalitnění vypočítací</p>	<p>--</p>
---	--	-----------

<p>1. Pokud měla účetní jednotka ve svých účetních postupech stanoveno, že od částky ve výši 40 tis. Kč považuje aktivum za dlouhodobý hmotný majetek, může tuto hranici od 1. 1. 2021 navýšit na 80 tis. Kč (nový limit ZDP)? Případně, může účetní jednotka tuto hranici v účetnictví navýšit na 80 tis. Kč také zpětně, tj. od 1. 1. 2020?</p> <p>2. Má zrušení kategorie nehmotného majetku v ZDP nějaký dopad do účetnictví?</p> <p>3. Mohou být mimořádné daňové odpisy zároveň účetními odpisy?</p>	<p>schopnosti účetní závěrky. Rozhodnutí o tom, zda bude možné navýšit hodnotovou hranici, od které jsou vybraná aktiva s účinností od 1. 1. 2021 považována pro účely účetnictví za dlouhodobý majetek (a případně v jaké výši bude tato hodnotová hranice stanovena), bude tedy záviset na naplnění požadavku ZoU na dodržení věrného a poctivého zobrazení. Účetní jednotka by měla každé rozhodnutí týkající se změny kritérií pro určení dlouhodobého majetku dostatečně zdůvodnit a zdokumentovat.</p> <p>V případě, že se účetní jednotka rozhodne na základě své analýzy (zahrnující např. popis změny okolností a analýzu povahy nakupovaných položek majetku) změnit interně stanovený hodnotový limit pro určení položek dlouhodobého majetku, bude tento nový limit aplikován prospektivně od okamžiku změny okolností či povahy majetku. Vycházíme přitom z předpokladu, že pokud si účetní jednotka stanovila hodnotový limit pro určení dlouhodobého majetku v minulosti na základě zvážení všech v té době platných okolností a v souladu s principem poctivého a věrného zobrazení, není důvod aplikovat změnu hodnotového limitu zpětně (v daném případě do roku 2020). Toto samozřejmě neplatí, pokud by účetní jednotka došla k závěru, že okamžik změny nastal již v minulosti, aniž by na tuto změnu účetní jednotka relevantním způsobem zareagovala, a proto je nutné postup aplikovaný v minulosti považovat za chybu s významným dopadem na správnost srovnatelných údajů.</p> <p>Ad 2. Změna ZDP je ve vztahu k účetnictví irelevantní – zdůvodnění tohoto závěru vyplývá z odpovědi na otázku č. 1.</p>	
--	---	--



	<p>Ad 3. Dlouhodobý majetek evidovaný v účetnictví účetní jednotka odpisuje v souladu se ZoU a vyhláškou postupně v průběhu jeho používání (§ 56 odst. 1 vyhlášky). Odpisy hmotného majetku stanovené dle jednotlivých ustanovení ZDP (rovnoměrné, zrychlené, mimořádné) nelze použít pro potřeby vedení účetnictví, protože jejich účelem není dosažení věrného a poctivého zobrazení majetku, ale pouze úprava základu daně z příjmů za příslušné zdaňovací období (a to bez jakékoliv vazby na skutečný vývoj hodnoty či využitelnosti příslušného aktiva).</p> <p>Dobu použitelnosti pro jednotlivé druhy majetku stanoví vedení účetní jednotky ve svých odpisových plánech v návaznosti na předpokládanou dobu a účel využití majetku při činnosti účetní jednotky. S ohledem na výše uvedené však nelze vycházet z předpokladu, že doba odpisování a hodnota odpisů stanovená dle ZDP může naplňovat požadavky na odpisování majetku v průběhu jeho používání pro účely účetnictví.</p>	
<p><b>14 Podpora „Antivirus A, A plus a B“ – provozní dotace na krytí mzdových nákladů na základě stanovených podmínek</b> (14. 04. 2021)</p> <p>Může účetní jednotka vykázat nárok na dotaci z programu Antivirus A, A plus a B na náhradu mezd za prosinec 2020 v účetní závěrce k 31. 12. 2020?</p>	<p>Dotace jsou poskytovány na základě uzavřené „Dohody o poskytnutí příspěvku z cíleného programu Antivirus“ a následných pravidelných měsíčních vyúčtování vyplacených náhrad mezd včetně povinných odvodů. Předpokládáme, že při splnění definovaných podmínek je dle Dohody o poskytnutí příspěvku na dotaci právní nárok a oznámení o jejím poskytnutí je již pouhým formálním potvrzením této skutečnosti.</p>	<p>Auditor v rámci postupů při ověření následných událostí ověří, zda byly naplněny předpoklady vedení účetní jednotky pro vykázáni dotace.</p>

<p>Program Antivirus A a A plus představují náhradu mzdy do stanovené výše vyplácené zaměstnanci z důvodů nuceného omezení provozu, uzavření provozu v důsledku krizových nebo mimořádných opatření a případy, kdy zaměstnanec nemůže vykonávat práci z důvodu nařízení karantény. Program Antivirus B představuje náhradu mzdy do stanovené výše vyplácené z důvodů překážek na straně zaměstnavatele vzniklých v důsledku souvisejících hospodářských potíží vyvolaných COVID-19.</p>	<p>Pro účetní jednotku tyto příspěvky dle našeho názoru představují provozní výnos vykázaný v souladu s ustanovením § 25 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.</p> <p>Při vykázání dotace v účetnictví dochází obecně řečeno ke střetu požadavku na dodržení aktuálního principu se zásadou opatrnosti. Při uplatnění zásady opatrnosti, která je v případě vykázání aktiva, resp. výnosu, klíčová, by o pohledávce z titulu podpory mělo být účtováno až v okamžiku vzniku nezpochybnitelného nároku.</p> <p>Domníváme se, že na straně účetní jednotky bude posouzení, zda vykázat k rozvahovému dni nárok na dotaci z programů Antivirus A, A plus a B, vycházet z posouzení pravděpodobnosti naplnění všech relevantních požadavků k okamžiku sestavení účetní závěrky. Pokud má účetní jednotka:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• uzavřenou dohodu o poskytnutí příspěvku a zároveň</li> <li>• v účetnictví má zaúčtovány relevantní mzdové náklady a související odvody a zároveň</li> <li>• je prakticky jisté, že dojde k fyzické výplatě mezd a platbě odvodů v řádném termínu a zároveň</li> <li>• je prakticky jisté, že vedení účetní jednotky podá vyúčtování k programu Antivirus,</li> </ul>	
---	---	--

	<p>pak mohou být naplněny znaky existence nezpochybnitelného nároku a výnosy z dotace mohou být vykázány ve stejném účetním období jako související osobní náklady.</p> <p>Obdržení dotace musí být v okamžiku vykázání pohledávky nepochybné.</p>	
--	--	--

---

i **K dotazu 11** - Pojem „podmíněná pohledávka“ označuje takovou **pohledávku, jejíž vznik, změna nebo zánik je vázána na určitou podmínku**. V daném případě je zcela zřejmé, že **vznik pohledávky** je vázán na rozhodnutí soudu plnění ve prospěch účetní jednotky, která žaluje stát o náhradu škody. Není tedy splněna podmínka zakládající existenci pohledávky ani možnost jejího ocenění, které je vázáno opět na rozhodnutí soudu, jakou náhradu v případě kladného rozhodnutí soudu účetní jednotce přičkne.