

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky účetnictví

Věrný a poctivý obraz u účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

datum vydání: 16. 4. 2019

Dotaz

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), předepisuje těmto účetním jednotkám některé účetní a vykazovací metody, které nejsou v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu podle § 7 odst. 2 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoU“). Tyto účetní jednotky například vytvářejí rezervy a opravné položky pouze podle zákona o rezervách (tj. vykazují jen zákonné opravné položky a rezervy), nesestavují přehled o peněžních tocích (a to ani v případě, že se jedná o střední či velkou účetní jednotku), ve výkazech výsledovky neuvádějí obraty za minulé účetní období apod.

Účetní jednotky na tuto situaci reagují dvojím způsobem:

1. Účetní jednotka zveřejní v příloze účetní závěrky doplňující informace (například výše opravných položek k pohledávkám či výše rezerv, které by účetní jednotka zaúčtovala a vykázala ve výkazech, pokud by tento postup byl možný).
2. Účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU a odchýlí se od předepsaných účetních metod tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. V těchto případech účetní jednotka účtuje a vykazuje skutečnou výši opravných položek a rezerv (tj. i nedaňových) a v příloze účetní závěrky na odchýlení upozorní.

Auditor na tuto situaci reaguje jedním z následujících způsobů:

1. V případě, že účetní jednotka pouze zveřejní doplňující informace v příloze účetní závěrky, auditor vydá zprávu s výrokem bez výhrad (tj. použije formulaci, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz). V případě, že možný vliv této informace je zásadní, ve zdůraznění skutečnosti upozorní, že účetní jednotka některé z obecně platných účetních metod nemůže použít a že příslušné informace jsou uvedeny v příloze účetní závěrky (například výše opravných položek k pohledávkám či výše rezerv, které by účetní jednotka zaúčtovala a vykázala ve výkazech, pokud by tento postup byl možný).
2. V případě, že účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU, vydává zprávu s výrokem bez výhrad bez zdůraznění skutečnosti.
3. V případě, že účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU, vydává zprávu s výrokem bez výhrad a ve zdůraznění skutečnosti upozorní na odchýlení od požadavků vyhlášky.

Rádi bychom znali názor KA ČR, který způsob je správný, resp. zda lze v případě pod bodem 1. formulovat zprávu auditora tak, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (se zdůrazněním skutečnosti a s uvedením nezbytných informací v příloze), nebo zda je třeba v tomto případě výrok ve zprávě auditora formulovat tak, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem dodržení požadavků – viz např. ISA 700.19 a ISA 700.26.

Pozn.: Obdobná situace by mohla nastat i při auditu účetních závěrek subjektů, které účtují a vykazují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška 410/2009 Sb.“), neboť v poslední době se provádí

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky účetnictví

i ověření účetních závěrek (tj. nikoli jen přezkoumání hospodaření) obcí, příspěvkových organizací, dokonce i organizační složky státu.

Stanovisko KA ČR

1. Účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání

Dotaz je nutno analyzovat ze dvou různých pohledů:

- i) Zda účetní závěrka společností, jejichž hlavním předmětem není podnikání (dále „nepodnikající účetní jednotka“), dává věrný a poctivý obraz dle české účetní legislativy.
- ii) Zda auditor může vyjádřit ve výroku dle Mezinárodních standardů pro audit (dále jen „ISA“), že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz tj. zda je česká účetní legislativa pro nepodnikající účetní jednotky účetním rámcem věrného zobrazení.

i) Pohled české účetní legislativy

ZoU definuje v ustanovení § 7 odst. 2 věrné a poctivé zobrazení. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo ZoU. Zobrazení je poctivé, jestliže jsou použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrného zobrazení. Pokud prováděcí předpisy stanovují účetní metody, jejichž použití by ve výjimečných případech bylo neslučitelné s tím, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace, musí se účetní jednotky od těchto metod odchýlit.

K tomuto ustanovení je ale třeba přihlížet v kontextu ustanovení § 36 odst. 1 ZoU, které říká, že použití českých účetních standardů (dále jen „standarty“) se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek se mohou za účelem zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví od standardů odchýlit, pokud danou skutečnost popíší v příloze.

ZoU tedy dává přednost zachycení položek v účetní závěrce pomocí metod uvedených v ZoU před skutečností, neboť výjimka umožňující reálné zachycení skutečnosti je aplikovatelná jen na účetní metody vymezené v prováděcích právních předpisech (tj. vyhláškách). Zároveň ale jednoznačně ujišťuje, že použití standardů vede k věrnému a poctivému zobrazení.

ZoU mluví vždy o účetní závěrce jako celku, tj. jak o výkazech, tak i o příloze, která je její nedílnou součástí. Věrné zobrazení se tedy vztahuje k obsahu položek účetní závěrky, což je nezbytné chápat jako souhrn informací z výkazů (hodnota ve výkazech) a doplňující informace obsažené v příloze účetní závěrky.

ZoU v ustanovení § 25 odst. 3 požaduje při ocenění na konci rozvahového dne zahrnout jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a zohlednit všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků, jakož i všechna snížení hodnoty. Dále se v ustanovení § 26 odst. 3 ZoU specifikuje, že tato požadovaná úprava ocenění je prováděná pomocí rezerv, opravných položek a odpisů. Ale hned v následujícím ustanovení § 26 odst. 4 ZoU je řečeno, že ustanovení předchozího odstavce platí pouze pro účetní jednotky založené za účelem podnikání, zatímco ostatní uplatňují toto ustanovení v souladu s účetními metodami. Dle ustanovení § 4 odst. 8 písm. g) ZoU jsou účetní metody pro oceňování (opravné položky, odpisy a tvorbu rezerv) upraveny prováděcími předpisy (vyhláškou).

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky účetnictví

Vyhláška v ustanovení § 37 odst. 1 a § 40 odst. 1 omezuje aplikaci ustanovení § 26 odst. 3 ZoU pouze na opravné položky a rezervy stanovené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a jen na položky, které vznikly v souvislosti se zdaňovanou činností účetní jednotky. Na toto ustanovení vyhlášky se odvolává i Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – „Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti“.

Z uvedeného tedy vyplývá, že aplikace účetních metod předepsaných vyhláškou, resp. standardy, naplňuje definici věrného a poctivého zobrazení ze ZoU a to tehdy, pokud je informace o skutečném stavu detailně popsána v příloze - viz následující ustanovení vyhlášky: § 3 odst. 4, § 29 odst. 3, § 30 odst. 1 písm. u) a § 30 odst. 5. Je na úvaze vedení v kontextu dané situace, zda využije možnost odchýlit se od prováděcích předpisů a standardů, stanoví a vykáže rezervy a opravné položky v hodnotě, která přesahuje jejich hodnotu stanovenou dle vyhlášky, aby tak poskytlo uživatelům účetní závěrky srozumitelné informace k činění ekonomických rozhodnutí – viz ustanovení § 7 odst. 1 ZoU.

Je však vhodné zmínit, že ZoU předpokládá využívání možnosti odchýlit se od ustanovení vyhlášky pouze ve zcela výjimečných případech (§ 7 odst. 2 ZoU). Její využití by mělo vycházet z úvahy a rozhodnutí vedení účetní jednotky o tom, že zveřejnění dodatečné informace v příloze v jejím konkrétním případě není pro naplnění smyslu ustanovení § 7 odst. 1 ZoU dostatečné. Důvody pro toto rozhodnutí (specifičnost činnosti, uživatelů účetní závěrky, jejich informačních potřeb apod.) by měly být dostatečně konkrétní a postihovat odlišnost dané transakce/transakcí od obdobných transakcí jiných subjektů postupujících dle vyhlášky.

Co se týče obsahu účetní závěrky a struktury výkazů je ZoU jednoznačný. V ustanovení § 18 odst. 1 definuje ZoU účetní závěrku jako nedílný celek, který tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. V ustanovení § 18 odst. 2 ZoU je povinnost sestavit výkaz peněžních toků, jako nedílnou součást účetní závěrky, uložena jen obchodním společnostem (definovaným zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů) a velikostně významným vybraným účetním jednotkám. Pro nepodnikající účetní jednotky tedy účetní závěrka výkaz peněžních toků dle dikce ZoU neobsahuje. Jak již bylo uvedeno, věrné zobrazení znamená použití ustanovení ZoU, a proto není možné prohlásit, že neuvedením výkazu peněžních toků nepodnikající účetní jednotka porušuje koncept věrného a poctivého zobrazení dle české účetní legislativy.

Obdobný závěr platí i pro uvádění srovnatelných informací ve výkazu zisku a ztráty. ZoU v ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) definuje povinnost sestavovat účetní závěrku včetně struktury a obsahu výkazů dle ustanovení prováděcích právních předpisů (vyhlášek). Neuvedení srovnatelných informací ve výkazu zisku a ztráty a tedy dodržení požadavků vyhlášky je v souladu s dikcí ZoU a neporušuje koncept věrného a poctivého zobrazení dle české legislativy.

ii) Pohled ISA

Auditor se ve svém výroku vyjadřuje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy.

ISA nedefinují, co je věrný a poctivý obraz (resp. věrné zobrazení). Detailně se ale zabývají otázkou, zda je možné daný rámec účetního výkaznictví označit za rámec věrného zobrazení nebo se jedná o rámec dodržení požadavků.

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky účetnictví

ISA 200 odst. 13, resp. ISA 700 odst. 7 definují rámec věrného zobrazení následovně:

Rámec věrného zobrazení je rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:

(i) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví,

nebo

(ii) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchytil se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchylení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.

České účetní předpisy pro nepodnikající účetní jednotky splňují obě dvě podmínky, viz § 7 odst. 2 ZoU a § 30 odst. 5 vyhlášky, a jsou tedy rámcem věrného zobrazení, a auditor tak ve svém výroku používá obrat, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (ISA 700 odst. 35 písm. b).

Auditor je dle ISA 700 odst. 14 povinen zhodnotit, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení. Toto hodnocení musí zahrnovat posouzení:

(a) celkové prezentace, členění a obsahu účetní závěrky;

(b) toho, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

Výraz účetní závěrka je v ISA 700 odst. 8 definován jako kompletní účetní závěrka k všeobecným účelům, kdy prezentaci, členění a obsah i součásti této kompletní účetní závěrky stanoví požadavky příslušného rámce, v našem případě ZoU, resp. vyhláška.

V aplikační části ISA 700 odst. A8 je k ISA 700 odst. 14 dále uvedeno, že posouzení toho, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, a to jak v účetních výkazech, tak i ve vysvětlujících a popisných informacích, je věcí odborného úsudku auditora. Toto posouzení zohledňuje mimo jiné konkrétní skutečnosti a okolnosti týkající se účetní jednotky a vysvětlující a popisné informace, které je nutné uvést, aby v ní bylo dosaženo věrného zobrazení v souvislosti se záležitostmi, které by mohly být významné. Dále pak ISA 700 odst. A16 ujasňuje, že může nastat případ, kdy je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení, ale není v ní věrného zobrazení dosaženo. V takovém případě si může vedení zvolit, zda uvede další vysvětlující a popisné informace nad rámec těch, které rámec konkrétně vyžaduje, nebo se ve zcela výjimečném případě od požadavků stanovených daným rámcem odchýlí.

Dle ISA jsou tedy v pořádku oba přístupy k účetním závěrkám nepodnikajících účetních jednotek (neupravovat výkazy a pouze uvést informace v příloze k účetní závěrce, nebo upravit výkazy). Kdy kterou variantu použít, závisí na odborném úsudku vedení, resp. auditora.

ISA 706 odst. 8 omezuje použití odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti pouze na skutečnosti vykázané v účetní závěrce, které jsou dle úsudku auditora natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky. V případě nepodnikajících účetních jednotek tedy nelze automaticky očekávat, že zpráva auditora bude obsahovat zdůraznění skutečnosti. Toto platí pro oba dva případy, tedy jak odklon od vyhlášky, nebo pouze zveřejnění doplňujících významných informací v příloze. Záleží vždy na konkrétní situaci a posouzení, jak zásadní je daná informace pro uživatele účetní závěrky, protože ne každá významná skutečnost je zásadní.

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky účetnictví

Dále je vhodné dodat, že ISA 200 odst. A8 uvádí, že obsah kompletní účetní závěrky je definován požadavky příslušného rámce, a na příkladu mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor ukazuje, že kompletní účetní závěrka může mít jako primární výkaz jiný výkaz, než je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích a výkaz změn vlastního kapitálu. Nelze tedy činit závěr, že neuvedení výkazu o peněžních tocích je nedodržení konceptu věrného a poctivého obrazu.

2. Vybrané účetní jednotky

Pro vybrané účetní jednotky je situace obdobná jako pro nepodnikající účetní jednotky. ZoU jim v § 36 odst. 1 zakazuje odchýlení od požadavků standardů, tedy jejich dodržení se považuje za věrný a poctivý obraz dle české účetní legislativy.

Z pohledu ISA je definice rámce věrného zobrazení naplněna i v případě vybraných účetních jednotek. ZoU sice výslovně zakazuje odklon od účetních metod k dosažení věrného zobrazení, ale ZoU ani vyhláška č. 410/2009 Sb. nezakazují uvedení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce. Tato prováděcí vyhláška pro takové ostatní informace vyčleňuje část přílohy (viz § 45 odst. 1 písm. e) a nijak neomezuje účetní jednotku v šíři či obsahu těchto ostatních informací k položkám rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Vzhledem k tomu, že dle definice v ISA (viz výše) stačí splnit jednu podmínku, je i v případě vybraných účetních jednotek česká účetní legislativa rámcem věrného zobrazení a auditor ve výroku používá obrat, že účetní jednotka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českou účetní legislativou. Informace k dosažení věrného obrazu musí být obsahem přílohy k účetní závěrce a auditor se na ně může odvolat ve výroku formou zdůraznění skutečnosti.

Upozorňujeme, že odpověď Komory auditorů ČR (KA ČR) na výše uvedený dotaz je založena na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v této odpovědi.

Dále upozorňujeme, že KA ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním názoru prezentovaného v této odpovědi. Při zpracování odpovědi jsme vycházeli ze skutečností popsaných v dotazu.