

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Ocenění položek dlouhodobého majetku v souvislosti s dopady omezení podnikání např. z důvodu pandemie či válečného konfliktu

Datum vydání: 9. 6. 2020

Dotaz

Jak má účetní jednotka a auditor přistupovat k ověření ocenění položek dlouhodobého majetku v účetní závěrce, pokud např. v důsledku pandemie či válečného konfliktu existují indikátory, že tento majetek není využíván v rozsahu, jaký byl zamýšlen při jeho pořízení?

Doporučení pro účetní jednotku

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.

Účetní hodnota dlouhodobých aktiv je obecně poměřována 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 např. v důsledku pandemie či válečného konfliktu 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.

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.

Odpověď

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.

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:

- vyžádat si od vedení účetní jednotky podklady dokládající výši ocenění, tj. že užitná hodnota majetku je vyšší než jeho účetní hodnota,

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

- vyhodnotit dostatečnost takto předložených dokumentů jako auditní evidence.

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).

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 popsanych v dotazu.