

Stanovení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem od 1. ledna 2016

Dne 1. ledna 2016 nabývá účinnosti zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen „ZoU“), kterým se implementují požadavky směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS (dále jen „směrnice“).

- a) Vyplývá z nové dikce ZoU jiné obsahové vymezení pojmu aktiva celkem, na kterou je navázáno např. členění účetních jednotek podle velikosti, povinnost auditu i báze pro výpočet sankcí za správní delikty?
- b) Pokud dochází k posunu obsahového vymezení pojmu aktiva celkem od aktiv brutto k aktivům netto, jak bude účetní jednotka postupovat při určení splnění podmínek pro povinné ověření účetní závěrky auditorem za rok 2016, tj. při stanovení výše kritérií za předcházející účetní období (rok 2015)?

Stanovisko KA ČR

Ad a) Definice aktiv celkem

Domníváme se, že v souvislosti s implementací směrnice došlo v české účetní legislativě, tj. ZoU ke změně obsahového vymezení pojmu aktiva celkem. Dosavadní znění ZoU definovalo aktiva celkem jako úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, tj. brutto aktiva z výkazu rozvahy. Nové znění ZoU se však odkazuje pouze na aktiva celkem, což nelze vyložit jinak než jako aktiva netto, neboť pokud by bylo záměrem zákonodárce zachovat původní definici, pak by ze ZoU nebyla vypuštěna část týkající se úpravy aktiv o korekce, a to nejen v části týkající se povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, ale i v části týkající se postihování správních deliktů.

Rovněž se domníváme, že legislativní změnou obsahového vymezení pojmu aktiva celkem se sjednocují pojmy aktiva celkem a pasiva celkem běžně používané v účetní praxi, kde jsou chápány jako součást bilanční rovnice, a tato změna rovněž odpovídá struktuře i logické výstavbě výkazu rozvahy.

Obdobně je konstruován vzor výkazu rozvahy a výsledovky v příloze směrnice.

Ad b) Podmínky pro povinné ověření účetní závěrky auditorem

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je u malých a ostatních účetních jednotek vázána podle nového znění ZoU na dosažení nebo překročení jednoho, resp. dvou z následujících kritérií (ustanovení § 20 odst. 1 písm. c), a to jak za účetní období, za něž se účetní závěrka ověřuje, tak za účetní období bezprostředně předcházející:

- a) aktiva celkem 40 mil. Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Domníváme se, že z důvodu absence přechodných ustanovení ZoU v této oblasti bude požadavek na splnění podmínky v písm. a), tj. aktiv celkem, za bezprostředně předcházející účetní období vázán na nově obsahově vymezenou definici aktiv celkem, která bude aplikována pro rok 2016. Bude tedy použit výkaz rozvahy za bezprostředně předcházející období, ale z něj bude využita pro potřeby posouzení dosažení či překročení hodnoty aktiv celkem nově hodnota aktiv celkem (netto).

Rovněž se domníváme, že obdobně bude třeba přistoupit k požadavku na splnění podmínky v písm. b), tj. roční úhrn čistého obratu. Na základě reklasifikace vykazování položek aktivace a změny stavu vlastní výroby z výnosů na náklady, k níž došlo novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., která reaguje na novelu ZoU, nebude položka ročního úhrnu čistého obratu za bezprostředně předcházející účetní období odpovídat obsahově položce ročního úhrnu čistého obratu za rok 2016. Bude tedy nutné provést pro potřeby stanovení povinnosti ověření roční účetní závěrky auditorem přepočet hodnoty čistého obratu za bezprostředně předcházející období podle nové obsahové náplně položky ročního čistého obratu platné pro účetní období začínající dnem 1. ledna 2016.

Těmito postupy pro posouzení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem není nijak dotčena povinnost účetních jednotek týkající se vykazování srovnatelných údajů v účetním období započatém dnem 1. ledna 2016. K řešení této situace připravuje Ministerstvo financí nový Český účetní standard pro podnikatele č. 24 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.