

FASB: „GOING CONCERN PROJEKT“¹

FASB: „Going Concern Project“

David Procházka

Úvod

Americký tvůrce účetních standardů FASB zvažuje zahájení prací na novém projektu. Bude-li kladně rozhodnuto, bude zpracováno vodítko pro rozhodování, zda účetní jednotka bude či nebude pokračovat ve své činnosti i v dohledné budoucnosti. Náplní projektu nebude tedy nic menšího než základní předpoklad going concern, na kterém jsou vystavěny všechny účetní systémy světa. V příspěvku popíšu současnou úpravu a vymezím důvody, které vedou k úvahám začít práce, které by měly vyústit v zamýšlené zlepšení aktuálního stavu.

FASB se nebude zabývat pouze definováním podmínek, na základě jejichž splnění existují dostatečně spolehlivé důvody pro označení účetní jednotky jako going concern. Současně s tím bude FASB řešit i problémy, které vznikají, nelze-li další pokračování ekonomické činnosti předpokládat. Proto vedle going concern předpokladu nastíním i hlavní rysy aktuální úpravy, která řeší obsah účetních výkazů vycházejících z předpokladu ukončení činnosti účetní jednotky v dohledné budoucnosti.

Going concern v platné úpravě

Předpoklad trvání podniku je zmíněn na mnoha místech amerických účetních předpisů. Za základní předpis je možné považovat Vyhlášku APB č. 4,² která charakterizuje podstatu tohoto předpokladu.. V 2. kapitole je tento předpoklad zahrnut mezi 13 znaků, kterými se vyznačuje finanční účetnictví a které jsou odrazem okolního prostředí, jež formuje obsah a formu účetních informací. Odstavec 25 konkrétně uvádí, že „při sestavování účetních výkazů se obvykle předpokládá pokračování činnosti účetní jednotky, jestliže neexistují důkazy svědčící o opaku.“ V 5. kapitole (odstavec 117), která se podrobněji věnuje jednotlivým znakům, se nachází krátké rozšíření významu předpokladu trvání podniku. „Kvůli relativní stálosti (nepřetržitosti) činnosti podniků je finanční účetnictví primárně orientováno na účetní jednotky, které budou pokračovat ve své činnosti. Minulé zkušenosti naznačují, že další vykonávání operací je u většiny podniků vysoce pravděpodobné, přestože tento fakt nemůže být nikdy zcela jistý. Proto účetní jednotka není nahlížena jako going concern jen za situace, hrozí-li likvidace“.

Nejpodrobnější úprava předpokladu trvání činnosti v rámci US GAAP se nachází ve Vyhlášce auditorských standardů č. 1.³ Tento text poskytuje auditorům návod pro rozhodnutí, zda při auditu účetních výkazů účetní jednotky neexistují významné pochybnosti o nepřetržité činnosti jednotky po rozumný časový úsek v budoucnosti. Rozumným časovým úsekem se míní období ne delší než jeden rok od data, ke kterému je sestavena auditovaná účetní závěrka. Auditor hodnotí „vyhlídky“ účetní jednotky ve třech směrech:

- Na základě svých poznatků získaných během provádění auditu auditor posuzuje, zda neexistují okolnosti, které by naznačovaly možné problémy podniku s ohledem na jeho pokračující činnost.
- Jestliže auditor nabude podstatných pochybností o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, je povinen prozkoumat plány managementu, které jsou zaměřeny na zmírnění

¹ Příspěvek je součástí výzkumného projektu IGA VŠE č. 2/07

² APB Statement No. 4: *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*

³ AICPA Statement on Auditing Standards No. 1, Codification of Auditing Standards and Procedures, Section 341: *The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern*

či odstranění nepříznivých podmínek; nedílnou součástí je i posouzení pravděpodobnosti splnění těchto plánů.

- Na základě předchozího bodu se auditor rozhodne, zda existují podstatné pochybnosti o schopnosti podniku pokračovat v činnosti v rozumném časovém úseku. Pochybuje-li o budoucí existenci jednotky, musí posoudit vhodnost zveřejňovaných informací jednotkou o její neschopnosti pokračovat ve své činnosti. Svůj názor musí explicitně vyjádřit i v auditorské zprávě.

Likvidační báze v platné úpravě

Stejně jako předpoklad trvání podniku je i opačné východisko pro přípravu účetní závěrky zmíněno ve více předpisech. Jedním z nich je Interpretace AICPA č. 9508.¹ Ta se v jedné své části věnuje i konkrétním požadavkům na způsob zveřejnění účetních informací v případě, že se u jednotky nepředpokládá pokračování činnosti. Protože se opět jedná o auditorský předpis, je pochopitelně věnovaná hlavní pozornost postupům, jak se s touto skutečností má auditor vyrovnat v průběhu provádění auditu a podávání auditorské zprávy.

Kromě výše uvedené interpretace se můžeme s likvidační bází setkat v těchto předpisech:

- AICPA Statement of Position 93-3: Rescission of Accounting Principles Board Statements,
- AICPA Technical Practice Aids, Section 9110: Special Reports,
- EITF Issue No. 88-25: Ongoing Accounting and Reporting for a Newly Created Liquidating Bank,
- SEC Financial Reporting Release 16: Rescission of Interpretation Relating to Certification of Financial Statements.

Cíle projektu

Cílem (případně zahájeného) projektu je vylepšení existujících účetních a auditorských ustanovení týkajících se ohodnocování schopnosti či neschopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti i v dohledné budoucnosti. Stávající předpisy by měly být rozšířeny o pravidla, která vymezí základní postupy při přípravě účetní závěrky na bázi going concern, ale především v situaci, kdy se předpokládá nebo hrozí likvidace jednotky v dohledné budoucnosti. Součástí projektu bude:

- explicitní vyjádření odpovědnosti vedení účetní jednotky při posuzování, zda jednotka je schopná pokračovat ve své činnosti i nadále,
- určení prostředků, pomocí kterých bude možné učinit toto posouzení,
- stanovení podmínek, při jejichž nastání se závěrka bude připravovat na likvidační bázi,
- obsah a forma účetních výkazů sestavených za předpokladu likvidace,
- seznam požadavků na zveřejnění informací.

Hlavním důvodem, proč se uvažuje o zahájení tohoto projektu, je fakt, že existující úprava výkaznictví neobsahuje dostatečně přesné podmínky, za kterých je nutné připravovat výkazy na likvidační bázi. Taktéž není řešena otázka vykazování nákladů souvisejících s likvidací. Rozhodnutí o zahájení projektu by mělo padnout v druhé polovině roku 2007.

Závěr

Předpoklad trvání podniku je bezesporu základním stavebním kamenem všech účetních systémů světa. Často se uvádí, že od going concern předpokladu se odvíjí i další účetní principy a pravidla

¹ AICPA Statement on Auditing Standards Interpretation No. 9508: *Reports on Audited Financial Statements: Auditing Interpretations of Section 508*

(zásada opatrnosti, oceňování v historických cenách, odepisování). Je proto nezbytné, aby byl důkladně popsán, a to včetně vymezení okolností, kdy neplatí a kdy je jeho aplikace nevhodná.

Na druhou stranu je možné polemizovat s tím, zda going concern má ve své současné podobě opodstatnění. Vezmeme-li v úvahu kvalitativní charakteristiky účetních informací, které jsou z hlediska výstavby účetního systému (Belkaoui, 2004) nadřazeny účetním předpokladům a principům, zjistíme, že přijetí going concern předpokladu (či předpokladu likvidace) je v rozporu s požadavkem na neutralitu (nezaujatost) informace. Je velice sporné, zda by účetní výkazy měly vycházet z (často i subjektivní) domněnky managementu či auditora, že podnik bude v budoucnu (ne)pokračovat ve své činnosti. Odhad perspektivy podniku je základní rozhodovací úlohou každého potenciálního investora a uživatele účetních výkazů. Účetní informace by měly být neutrální a měly by být předkládány tak, aby going concern či likvidace byly výsledkem rozhodnutí na základě předkládaných informací a nikoliv východiskem jejich přípravy.¹ Zajímavou otázkou ovšem zůstává, jak tohoto stavu dosáhnout.

Abstrakt

Příspěvek se zabývá zvažovaným projektem FASB, který by měl vytvořit nová pravidla pro sestavování výkazů za platnosti či neplatnosti předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti.

Klíčová slova: FASB, předpoklad trvání podniku, likvidační báze

Summary

The paper is concerned with new possible FASB's project. The objective of this project is to incorporate into FASB literature new guidance on assessment of the entity's ability to continue as a going concern.

Key words: FASB, going concern, liquidation basis

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] Belkaoui, A. R.: Accounting Theory. International Thomson Computer Press, 2004. ISBN 1844800296.
- [2] Chambers, R. J.: Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Houston: Scholars Book, 1974 (Reprint of 1966). ISBN 0-914348-15-9

Kontakt

David Procházka, Ing., Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, telefon: + 420 224 095 195, email: prochazd@vse.cz

¹ Srovnej např. s alternativním pohledem na going concern, který předkládá Chamber (1974).