

## The Principle of going concern and statutory audit in the Czech Republic

Václav Černý

University of Economics Prague  
Faculty of Finance and Accounting School, Department Financial Accounting and Auditing  
Winston Churchill Sq. 4., 130 67 Prague, Czech Republic  
E-mail: [cernyvc@vse.cz](mailto:cernyvc@vse.cz)

**Abstract:** *The article focuses on one of the major changes in compiling and auditing company financial statements. This change is the increased importance of evaluating the going concern of a business. The starting point is the two revised international auditing standards ISA 700R and 570R as well as the application clause of the Chamber of Auditors of the Czech Republic. The aim of the article is to inform about these facts, for the briefness of the processing and auditing of the financial statements is a more detailed analysis soon.*

*Keywords:* Accounting, Financial Statements, Auditing, Assumption of going concern

*JEL codes:* M41

### Úvod do problematiky

Cílem revidovaného mezinárodního auditorského standardu I700 R „Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora“, účinného pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu, je „dosáhnout optimální rovnováhy mezi snahou o zajištění konzistentnosti a srovnatelnosti zpráv auditora v globálním měřítku a snahou o zvýšení přínosu těchto zpráv poskytováním informací, které budou pro uživatele relevantnější“. K tomu by měla přispívat celá řada opatření přijatých v této novelizované směrnici. Jedním z důsledků této novely je nová struktura zprávy auditora, kdy na rozdíl od původní úpravy není výrok poslední součástí auditorské zprávy, ale naopak je v první části zprávy auditora. Podle nové úpravy je zpráva auditora zevrubnější a podrobnější. Rozšiřuje se počet odstavců a okolností, zdůvodňujících přijatý výrok auditora. Podle této novely má mít zpráva auditora následující strukturu:

- a) Název,
- b) příjemce,
- c) výrok auditora,
- d) základ pro výrok,
- e) nepřetržité trvání podniku,
- f) hlavní záležitosti auditu,
- g) ostatní informace,
- h) odpovědnost za účetní závěrku,
- i) odpovědnost auditora za audit účetní závěrky,
- j) jméno partnera odpovědného za audit,
- k) podpis, adresa a datum zprávy auditora.

Pro větší informovanost a orientaci auditorů v novém standardu připravila Komora auditorů ČR Aplikační doložku k uvedenému standardu (Aplikační doložka KA ČR Požadavky právních předpisů na zprávu auditora ke standardu ISA 700 (revidovanému) FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE).

Podrobná analýza novely by jistě přesáhla rozsah tohoto článku, z výše uvedených bodů mne nejvíce zaujala část zprávy auditora, zahrnující vyjádření k předpokladu nepřetržitého trvání podniku (going concern).

## Diskuse

Předpoklad going concern (neomezeného trvání podniku) patří mezi základní předpoklady a principy finančního účetnictví. Při tomto předpokladu se ověřuje, zda existuje významná jistota, že podnik bude nadále působit v dalším období (uvádí se zpravidla období nejméně jednoho roku, nebo po příští účetní období).

Jak se naplněním tohoto předpokladu zabývá standard ISA 700R? O předpokladu neomezeného trvání auditovaného podniku v bodě 29, kdy konstatuje, že v relevantních případech je auditor povinen uvést ve své zprávě skutečnosti vyžadované podle ISA 570(revidované znění).

V bodě povinnosti účetní jednotky jednotka musí podle bodu 34 standardu ISA 700 R být vymezena schopnost podniku neomezeně trvat a toho, zda je vhodné použít účetnictví, založené na předpokladu neomezeného trvání podniku, případně vysvětlení a popis záležitostí týkajících se nepřetržitého trvání v účetní závěrce, pokud je to relevantní. V tomto vymezení odpovědnosti vedení musí být rovněž specifikováno, kdy je vhodné použít účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku.

Podle bodu 39 ISA 700R Vymezení odpovědnosti auditora posoudit, zda je vhodné, že vedení použilo účetnictví založené na předpokladu nepřetržitého trvání podniku, a zda s ohledem na získané důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Jestliže auditor dojde k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, musí ve své zprávě upozornit na vysvětlující a popisné informace uvedené v této souvislosti v účetní závěrce, apokud tyto informace nejsou dostatečné, musí vyjádřit modifikovaný výrok. Závěry auditora týkající se schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které auditor získal do data své zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že účetní jednotka přestane nepřetržitě trvat.

Jaké skutečnosti vyplývají ze standardu ISA 570R? Tento standard upravuje povinnosti auditora a účetní jednotky při naplňování předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Předpoklad neomezeného trvání podniku vymezuje tento standard následovně:

„Při použití předpokladu nepřetržitého trvání podniku účetní jednotka sestavuje účetní závěrku na základě předpokladu, že je fungujícím podnikem a že bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Tento předpoklad se používá pro sestavení účetní závěrky k všeobecným účelům, s výjimkou případů, kdy vedení má v úmyslu dát účetní jednotku do likvidace nebo ukončit její činnost, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit. Pro účetní rámce, podle nichž se sestavují účetní závěrky pro zvláštní účely, není tento předpoklad vždy relevantní (např. nemusí být v některých jurisdikcích relevantní pro účetní závěrky sestavené pro daňové účely). Jestliže je vhodné použít předpoklad nepřetržitého trvání podniku, účetní jednotka zaúčtuje aktiva a pasiva způsobem, který předpokládá, že bude schopna v rámci své běžné činnosti realizovat svá aktiva a uhradit své závazky“.

Na základě postupů, detailně popsanych v ISA 570R přistupuje potom auditor ke svým závěrům. Podobu těchto závěrů upravuje standard 570R následovně:

„Auditor je povinen posoudit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jak vedení při sestavování účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitého trvání podniku, a zda jej použilo vhodně. Auditor je povinen na základě získaných důkazních informací posoudit, zda podle jeho názoru existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. O významnou (materiální) nejistotu se jedná v případě, že míra potenciálního dopadu a pravděpodobnost výskytu těchto událostí nebo podmínek je taková, že je podle názoru auditora nutné v účetní závěrce uvést vysvětlující a popisné informace o charakteru a důsledcích této nejistoty, tak aby: (a) v případě rámce věrného zobrazení účetní závěrka věrně zobrazovala skutečnost; (b) v případě rámce dodržení požadavků účetní závěrka nebyla zavádějící“.

Dojde-li auditor k závěru, že účetní jednotka použila vhodně při prezentaci účetní závěrky předpoklad neomezeného trvání, avšak zároveň zjistil materiální (zásadní) nejistotu rozhodne, zda účetní jednotka řádně v účetní závěrce vysvětlila a prezentovala hlavní

nejasnosti a rizika, ohrožující naplnění předpokladu going-concern a zda přeložila plány a opatření pro vhodná řešení těchto pochybností nebo zda jasně účetní jednotka uvádí, že existují významné okolnosti, za kterých může být vážně ohroženo naplnění tohoto předpokladu, resp. že nebude naplněno dodržení tohoto předpokladu.

Jestliže auditor zjistí určité pochybnosti o naplnění předpokladu going-concern, která však nejsou materiální rázu ověří řádnou prezentaci těchto skutečností v účetní závěrce.

Pokud auditor zjistí, že použití předpokladu neomezeného trvání podniku není vhodné, je povinen vydat záporný výrok.

Pokud auditor zjistí, že podnik vhodně použil předpoklad going-concern a zároveň existují materiální (významné) nejistoty, které účetní jednotka dostatečně prezentovala v účetní závěrce, auditor vydá nemodifikovaný výrok, a do své zprávy zařadí samostatný oddíl nadepsaný „Významná (materiální) nejistota týkající se nepřetržitého trvání podniku“, v němž upozorní na bod přílohy účetní závěrky, kde jsou vysvětleny a popsány záležitosti podle odstavce 19 tohoto standardu a uvede, že tyto události nebo podmínky ukazují na existenci významné (materiální) nejistoty, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, nicméně že výrok auditora není v souvislosti s touto skutečností modifikován.

V případě, kdy účetní jednotka nedostatečně prezentuje závažné okolnosti, ohrožující naplnění tohoto předpokladu vydá auditor modifikovaný výrok nebo záporný výrok.

V oddíle zprávy auditora nadepsaném „Základ pro výrok s výhradou (pro záporný výrok)“ uvést, že existuje významná (materiální) nejistota, která může zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že tato záležitost není v účetní závěrce dostatečně vysvětlena a popsána.

## **Závěr**

V tomto článku jsem se zaměřil na revidované ISA 700R a 570 R s akcentací na naplnění předpokladu (a prověření prezentace tohoto předpokladu v účetní závěrce auditovaného podniku) neomezeného trvání podniku. Oba uvedené standardy byly upraveny s cílem preciznějšího vyhodnocování, prezentování a ověřování tohoto předpokladu s cílem odhalit podstatnější problémy a zvýšit vypovídací schopnost takto zpracovaných a auditovaných účetních závěrek pro externí uživatele.

Cílem článku bylo potenciální čtenáře o těchto změnách informovat, pro podrobnější závěry nakolik se záměry autorů standardů podařilo naplnit je brzy, protože první účetní závěrky a audity zpracováváné podle výše uvedených standardů jsou teprve zpracovávány. Ovšem jedna skutečnost je zřejmá, pro kvalitativní posun, který je jedním z cílů těchto standardů, bude potřeba neformální přístup účetních jednotek a auditorů, který je podpořen náležitými znalostmi a schopnostmi. Podle mého názoru však bude mít diskutabilní účinky v případě úmyslného zkreslování údajů.

## **Příslušnost k institucionální podpoře**

Článek je zpracován jako výstup projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

## **Zdroje**

ISA 700 R Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora dle <http://www.kacr.cz/file/4089/isa-700-revised.pdf>

ISA 570 R Předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky dle <http://www.kacr.cz/file/3983/isa-570.pdf>

ISA 700 R \* Aplikační doložka KA ČR - Požadavky právních předpisů na zprávu auditora ke Standardu ISA 700 R FORMULACE VÝROKU A ZPRÁVY AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE dle <http://www.kacr.cz/file/3758/15-ad-k-isa-700.pdf>