MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD 540 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ) AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ A SOUVISEJÍCÍCH VYSVĚTLUJÍCÍCH A POPISNÝCH INFORMACÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2019 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Charakter účetních odhadů	2–3
Klíčové koncepty tohoto standardu	4–9
Datum účinnosti	10
Cíl	11
Definice	12
Požadavky	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	13–15
Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti	16–17
Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti	18–30
Vysvětlující a popisné informace o účetních odhadech	31
Signály svědčící o možné předpojatosti vedení	32
Celkové vyhodnocení na základě provedených auditorských postupů	33–36
Písemná prohlášení	37
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením, vedení a dalším relevantním subjektům	38
Dokumentace	39
Aplikační a vysvětlující část	
Charakter účetních odhadů	A1–A7
Klíčové koncepty tohoto standardu	A8–A13
Definice	A14–A18
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	A19–A63
Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti	A64–A80
Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti	A81–A132
Signály svědčící o možné předpojatosti vedení	A133–A136

Celkové vyhodnocení na základě provedených auditorských postupů..... A137–A144

Písemná prohlášení..... A145

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením, vedení a dalším relevantním subjektům..... A146–A148

Dokumentace..... A149–A152

Příloha 1: Faktory přirozeného rizika

Příloha 2: Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

---

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 540 (revidované znění) *Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*.

ISA 540 (revidované znění) byl schválen Radou pro dohled nad veřejným zájmem (Public Interest Oversight Board, PIOB), která dospěla k závěru, že při tvorbě standardu byl dodržen řádný postup a náležitě zohledněn veřejný zájem.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora při auditu účetní závěrky, které se týkají účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce. Standard obsahuje jednak požadavky a jednak návodná ustanovení specifikující, jak auditor uplatňuje ISA 315 (revidované znění 2019)[1], ISA 330[2], ISA 450[3], ISA 500[4] a další relevantní standardy na účetní odhady a na související vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce. Dále obsahuje požadavky a návodná ustanovení upravující vyhodnocování nesprávnosti účetních odhadů a souvisejících informací v účetní závěrce a vyhodnocování signálů svědčících o možné předpojatosti vedení.

Charakter účetních odhadů

2. Účetní odhady jsou nejrůznějšího charakteru. Vedení účetní jednotky je povinno je používat tehdy, když peněžní částky nelze zjistit přímo. Stanovení hodnoty odhadem je spojeno s nejistotou vyplývající z přirozených omezení týkajících se poznatků a údajů, které se pro odhad používají. Výsledky odhadů jsou kvůli těmto omezením subjektivní a kolísají. Součástí procesu stanovení účetního odhadu je mimo jiné volba a uplatňování metody na základě použitých předpokladů a údajů. Volba a uplatňování metody vyžaduje úsudek vedení a má vliv na složitost ocenění peněžních částek. Složitost a subjektivita a ostatní faktory přirozeného rizika pak ovlivňují to, do jaké míry jsou peněžní částky náchylné vůči nesprávnosti. (viz odstavce A1–A6, příloha 1)

3. Tento standard platí pro veškeré účetní odhady. Nicméně míra nejistoty může být u různých účetních odhadů velmi různá. Charakter, načasování a rozsah vyhodnocení rizik a dalších auditorských postupů, jejichž provedení tento standard vyžaduje, se bude lišit v závislosti na nejistotě odhadu a na vyhodnocení souvisejících rizik materiální nesprávnosti. S některými účetními odhady může být vzhledem k jejich charakteru spojena velice malá nejistota a rovněž složitost stanovení odhadu a související subjektivita může být velmi malá. U takovýchto účetních odhadů se nepředpokládá, že by auditor byl v souladu s tímto standardem povinen provádět rozsáhlé vyhodnocení rizik a další auditorské postupy. Naopak je-li s odhadem spojena velká nejistota, složitost či subjektivita, předpokládá se, že prováděné auditorské postupy budou mnohem rozsáhlejší. Tento standard specifikuje mimo jiné i to, jak lze v něm uvedené požadavky v konkrétních případech odstupňovat. (viz odstavec A7)

Klíčové koncepty tohoto standardu

4. Standard ISA 315 (revidované znění 2019) vyžaduje, aby auditor u identifikovaných rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení[5] samostatně vyhodnotil přirozené riziko. V kontextu ISA 540 (revidované znění) a v závislosti na charakteru konkrétního účetního odhadu může být náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti, která by mohla být materiální, ovlivněna nejistotou, složitostí nebo subjektivitou odhadu či ostatními faktory přirozeného rizika, případně vzájemnými vztahy mezi těmito faktory.

---

1 ISA 315 (revidované znění 2019) *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*

2 ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*

3 ISA 450 *Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu*

4 ISA 500 *Důkazní informace*

5 ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 31

Vyhodnocení přirozeného rizika tudíž závisí na tom, do jaké míry faktory tohoto rizika ovlivňují pravděpodobnost nebo výši nesprávnosti, a pohybuje se na škále, která se označuje jako spektrum přirozeného rizika. (viz odstavce A8–A9, A65–A66, příloha 1)

5. Tento standard odkazuje na příslušné požadavky ISA 315 (revidované znění 2019) a ISA 330 a obsahuje návodná ustanovení, jejichž cílem je akcentovat důležitost rozhodnutí auditora týkajících se kontrol účetní jednotky v oblasti účetních odhadů, mimo jiné důležitost rozhodnutí o tom:

   - zda existují kontroly, které je auditor povinen identifikovat v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019), jejichž návrh je povinen posoudit a u nichž je povinen ověřit, zda byly zavedeny;
   - zda bude auditor testovat účinnost kontrol.

6. ISA 315 (revidované znění 2019) rovněž vyžaduje, aby auditor při vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení separátně vyhodnotil kontrolní riziko. Při vyhodnocování tohoto rizika auditor zohledňuje to, zda se při provádění dalších auditorských postupů hodlá spoléhat na účinné fungování kontrol. Pokud neplánuje testovat provozní účinnost kontrol, resp. nehodlá se spoléhat na jejich provozní účinnost, vyhodnotí kontrolní riziko tak, že vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti je stejné jako vyhodnocení přirozeného rizika. (viz odstavec A10)

7. Tento standard zdůrazňuje, že je třeba, aby další auditorské postupy (včetně testů kontrol, pokud jsou relevantní) reagovaly na důvody, které auditora vedly k vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, a zohledňovaly dopad, který mají faktory přirozeného rizika na auditorovo vyhodnocení kontrolního rizika.

8. Uplatňování odborného skepticismu ve vztahu k účetním odhadům je ovlivněno tím, jak auditor posoudil faktory přirozeného rizika. Čím větší míra nejistoty je s účetními odhady spojena, resp. čím jsou účetní odhady složitější a subjektivnější a čím významnější jsou ostatní faktory přirozeného rizika, tím je odborný skepticismus důležitější. Důležitost odborného skepticismu roste rovněž s větší náchylností tvrzení vůči nesprávnosti v důsledku předpojatosti vedení nebo v důsledku jiných faktorů rizika podvodu ovlivňujících přirozené riziko (viz odstavec A11)

9. Tento standard vyžaduje, aby auditor na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací vyhodnotil, zda jsou účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené,[6] nebo zda jsou nesprávné. Účetní odhad je v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví pro účely tohoto standardu „přiměřený“, jestliže byly náležitě uplatněny relevantní požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví, mimo jiné požadavky týkající se: (viz odstavce A12–A13, A139–A144)

   - stanovení účetního odhadu, včetně volby metody, předpokladů a údajů s ohledem na charakter daného účetního odhadu a na skutečnosti a okolnosti týkající se dané účetní jednotky;
   - výběru bodového odhadu vedeni;
   - vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce o daném odhadu, mimo jiné o tom, jakým způsobem byl odhad navržen, a o charakteru, rozsahu a zdrojích nejistoty odhadu.

[6] Viz též ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*, odstavec 13(c)

Datum účinnosti

10. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2019 nebo po tomto datu.

Cíl

11. Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda jsou účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené.

Definice

12. Níže uvedené výrazy se ve standardech ISA používají v následujícím významu:

    (a) účetní odhad – peněžní částka, u níž je stanovení hodnoty v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví spojeno s nejistotou odhadu; (viz odstavec A14)

    (b) bodový odhad auditora nebo rozpětí odhadu auditora – částka nebo rozpětí částek navržených auditorem při vyhodnocování bodového odhadu vedení; (viz odstavec A15)

    (c) nejistota odhadu – náchylnost vůči přirozenému nedostatku přesnosti stanovení hodnoty; (viz odstavec A16, příloha 1)

    (d) předpojatost vedení – nedostatečná nestrannost vedení při zpracování informací; (viz odstavce A17)

    (e) bodový odhad vedení – částka stanovená odhadem, kterou se vedení rozhodlo vykázat nebo vysvětlit a popsat v účetní závěrce;

    (f) výsledek účetního odhadu – peněžní částka, která je výsledkem transakcí, událostí a podmínek, jež byly předmětem účetního odhadu. (viz odstavec A18)

Požadavky

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

13. Při seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím, příslušným rámcem účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem v souladu s požadavky ISA 315 (revidované znění2019)[7] je auditor povinen se v souvislosti s účetními odhady seznámit s níže uvedenými oblastmi. Auditorské postupy prováděné za tímto účelem je povinen provést v takovém rozsahu, aby získal důkazní informace, které budou sloužit jako vhodné východisko pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti jak na úrovni účetní závěrky, tak na úrovni jednotlivých tvrzení. (viz odstavce A19–A22)

    Seznámení s účetní jednotkou, jejím prostředím a příslušným rámcem účetního výkaznictví

    (a) transakce účetní jednotky a jiné události nebo podmínky, u kterých je nutné stanovit nebo revidovat účetní odhady vykázané nebo vysvětlené a popsané v účetní závěrce; (viz odstavec A23)

    (b) požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví týkající se účetních odhadů (mimo jiné kritéria pro jejich účtování, oceňovací báze a související požadavky na jejich vykazování či na jejich vysvětlení a popsání v účetní závěrce); dále jak se tyto požadavky uplatňují s ohledem na

[7] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce 19–27

charakter účetní jednotky, její okolnosti a její prostředí, včetně toho, jak faktory přirozeného rizika ovlivňují náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti; (viz odstavce A24–A25)

(c) regulační faktory relevantní pro účetní odhady stanovené účetní jednotkou, včetně regulačního rámce pro obezřetnostní dohled, je-li to relevantní; (viz odstavec A26)

(d) charakter účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které auditor na základě záležitostí, s nimiž se seznámil podle odstavce 13(a)–(c) výše, očekává v účetní závěrce. (viz odstavec A27)

Seznámení s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky

(e) charakter a rozsah dohledu a správy a řízení, které účetní jednotka zavedla nad tou oblastí účetního výkaznictví, jež se týká účetních odhadů; (viz odstavce A28– A30).

(f) jak vedení identifikuje a naplňuje požadavky na odborné dovednosti a znalosti v oblasti účetních odhadů, mimo jiné jak využívá experty; (viz odstavec A31)

(g) jak účetní jednotka v rámci procesu vyhodnocení rizik identifikuje a ošetřuje rizika související s účetními odhady; (viz odstavce A32–A33)

(h) informační systém účetní jednotky relevantní pro účetní odhady, včetně:

  (i) toho, jak informace týkající se účetních odhadů a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce o významných skupinách transakcí, zůstatcích účtů a vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce procházejí informačním systémem účetní jednotky; (viz odstavce A34–A35)

  (ii) toho, jak vedení v souvislosti s těmito odhady:

    a. identifikuje relevantní metody, předpoklady nebo zdroje údajů (a případně potřebu jejich změny), které jsou vhodné v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví, mimo jiné: (viz odstavce A36–A37)

      i. jak vybírá nebo vyvíjí metodu a jak ji uplatňuje, včetně používání modelů; (viz odstavce A38–A39)

      ii. jak volí předpoklady, které použije, včetně posuzování možných alternativ, a jak identifikuje významné předpoklady; (viz odstavce A40–A43)

      iii. jak volí údaje, které použije; (viz odstavec A44)

    b. pochopilo míru nejistoty odhadu, mimo jiné tím, že posoudilo rozpětí možných výsledků stanovení hodnoty; (viz odstavec A45)

    c. ošetřilo nejistotu odhadu, včetně výběru bodového odhadu a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které budou uvedeny v účetní závěrce; (viz odstavce A46–A49)

(i) identifikace kontrol v rámci kontrolních činností[8], jejichž předmětem je procesu stanovení účetních odhadů vedením podle odstavce 13(h)(ii); (viz odstavce A50–A54)

(j) jak vedení kontroluje, k jakým výsledkům dospěly záležitosti, jež byly předmětem účetních odhadů stanovených v minulosti, a jak reaguje na závěry těchto kontrol.

[8] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a)(i)–(iv)

14. Auditor je povinen v rámci identifikace a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti pro účely běžného účetního období zkontrolovat, k jakým výsledkům dospěly záležitosti, jež byly předmětem v minulosti stanovených účetních odhadů, případně zkontrolovat zrevidované účetní odhady. Při určování charakteru a rozsahu takové kontroly musí vzít v úvahu charakteristické znaky daných odhadů. Smyslem kontroly není zpochybňovat úsudky vedení o účetních odhadech, které byly s ohledem na informace dostupné v dané době správné. (viz odstavce A55–A60)

15. Auditor je povinen posoudit, zda tým provádějící zakázku potřebuje v souvislosti s účetními odhady nějaké specializované dovednosti a znalosti, aby mohl provést postupy vyhodnocení rizik, identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a vyhodnotit získané důkazní informace. (viz odstavce A61–A63)

Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti

16. Při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení v souladu s požadavky ISA 315 (revidované znění 2019)[9] u účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce včetně samostatného vyhodnocení přirozeného a kontrolního rizika, je auditor povinen při vyhodnocování přirozeného rizika zohlednit: (viz odstavce A64–A71)

    (a) jak velká míra nejistoty je s daným odhadem spojena; (viz odstavce A72–A75)

    (b) do jaké míry jsou následující činnosti ovlivněny složitostí nebo subjektivitou či ostatními faktory přirozeného rizika: (viz odstavce A76–A79)

        (i) volba a použití metody, předpokladů a údajů při stanovení účetního odhadu;

        (ii) výběr bodového odhadu vedení a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které budou uvedeny v účetní závěrce.

17. Auditor je povinen rozhodnout, zda některá z rizik materiální nesprávnosti, která identifikoval a vyhodnotil v souladu s odstavcem 16, podle jeho názoru představují významné riziko.[10] Pokud dojde k závěru, že tomu tak je, identifikovat kontroly ošetřující toto riziko,[11] vyhodnotit jejich návrh a zjistit, zda byly zavedeny.[12] (viz odstavec A80)

Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti

18. V souladu s ISA 330[13] musí další auditorské postupy, které auditor provede, reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení,[14] přičemž auditor je povinen zohlednit důvody, které k vyhodnocení daných rizik vedly. Další auditorské postupy musí zahrnovat alespoň

    jeden z následujících postupů:

    (a) získání důkazních informací na základě událostí k datu zprávy auditora; (viz odstavec 21)

    (b) otestování způsobu, jak vedení účetní odhad stanovilo; (viz odstavce 22–27)

    (c) navržení bodového odhadu auditora nebo rozpětí odhadu auditora. (viz odstavce 28–29)

---

9 ISA 315 (revidované znění 2019), odstavce ~~25~~ 31 a ~~26~~ 34

10 ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec ~~27~~ 32

11 ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a)(i)

12 ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 26(a)

13 ISA 330, odstavce 6–15 a 18

14 ISA 330, odstavce 6–7 a 21

Další auditorské postupy musí zohledňovat požadavek, že čím vyšší riziko auditor vyhodnotil, tím přesvědčivější musí být důkazní informace, které získá.[15] Auditor je povinen navrhnout a provést další auditorské postupy nepředpojatým způsobem, který nebude upřednostňovat získávání důkazních informací podporujících tvrzení v účetní závěrce, a naopak vylučovat důkazní informace, které těmto tvrzením odporují. (viz odstavce A81–A84)

19. Auditor je v souladu s ISA 330[16] povinen navrhnout a provést testy, jejichž prostřednictvím získá dostatečné a vhodné důkazní informace o účinnosti kontrol, jestliže:

    (a) při vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení předpokládal, že kontroly účinně fungují; nebo

    (b) testy věcné správnosti samy o sobě nemohou poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení.

    Testy kontrol, které auditor provádí v souvislosti s účetními odhady, musí reagovat na důvody, které vedly k vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Při navrhování a provádění testů kontrol je auditor povinen získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím více se spoléhá na účinné fungování těchto kontrol.[17] (viz odstavce A85–A89)

20. Je-li s účetním odhadem spojeno významné riziko a auditor se hodlá spoléhat na příslušné vnitřní kontroly účetní jednotky, musí být součástí dalších auditorských postupů v běžném účetním období rovněž testy kontrol. Pokud auditor reaguje na významné riziko pouze prováděním testů věcné správnosti, musí tyto testy zahrnovat rovněž testy detailních údajů.[18] (viz odstavec A90)

Získání důkazních informací na základě událostí k datu zprávy auditora

21. Jestliže auditor zařadil mezi další auditorské postupy získání důkazních informací na základě událostí k datu zprávy auditora, je povinen vyhodnotit, zda jsou tyto důkazní informace dostatečné a vhodné, aby pokryly rizika materiální nesprávnosti vyplývající z účetních odhadů. Při tom musí zohlednit fakt, že na relevantnost důkazních informací v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví mohou mít vliv změny okolností a jiných relevantních podmínek mezi datem události a datem ocenění. (viz odstavce A91–A93)

Ověření způsobu, jak vedení stanovilo účetní odhad

22. Jestliže auditor ověřuje způsob, jak vedení stanovilo účetní odhad, musí další auditorské postupy zahrnovat rovněž postupy navržené a provedené v souladu s odstavci 23–26, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o rizicích materiální nesprávnosti týkajících se: (viz odstavec A94)

    (a) volby a použití metod, významných předpokladů a údajů, které vedení použilo při stanovení účetního odhadu;

    (b) způsobu, jak vedení vybralo bodový odhad a formulovalo související vysvětlující a popisné informace o nejistotě odhadu, které budou uvedeny v účetní závěrce.

15 ISA 330, odstavec 7(b)
16 ISA 330, odstavec 8
17 ISA 330, odstavec 9
18 ISA 330, odstavce 15 a 21

Metody

23. Pokud jde o metody použité vedením při stanovení odhadů, další auditorské postupy musí s ohledem na požadavky odstavce 22 pokrývat následující oblasti:

    (a) zda je zvolená metoda vhodná v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví, a pokud došlo ke změnám metody oproti předchozím účetním obdobím, zda jsou tyto změny vhodné; (viz odstavce A95, A97)

    (b) zda úsudky, které vedení provedlo při volbě metody, nesvědčí o jeho možné předpojatosti; (viz odstavec A96)

    (c) zda byly příslušné výpočty provedeny v souladu se zvolenou metodou a jsou matematicky správné;

    (d) jestliže aplikace metody vyžaduje složité modelování, zda vedení uplatňovalo úsudek konzistentně, a pokud je to relevantní: (viz odstavce A98–A100)

        (i) zda návrh modelu naplňuje cíle oceňování stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, zda je za daných okolností vhodný, a pokud došlo k jeho změnám oproti předchozímu účetnímu období, zda jsou tyto změny za daných okolností vhodné;

        (ii) zda jsou úpravy výstupů modelu v souladu s cíli oceňování stanovenými příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda jsou za daných okolností vhodné;

    (e) zda byla při uplatňování metody zajištěna integrita významných předpokladů a údajů. (viz odstavec A101)

Významné předpoklady

24. Pokud jde o významné předpoklady použité vedením při stanovení odhadů, další auditorské postupy musí s ohledem na požadavky odstavce 22 pokrývat následující oblasti:

    (a) zda jsou významné předpoklady správné v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví, a pokud došlo ke změnám předpokladů oproti předchozím účetním obdobím, zda jsou tyto změny vhodné; (viz odstavce A95, A102–A103)

    (b) zda úsudky, které vedení provedlo při volbě významných předpokladů, nesvědčí o jeho možné předpojatosti; (viz odstavec A96)

    (c) zda s ohledem na poznatky, které auditor při provádění auditu získal, jsou významné předpoklady použité vedením pro daný účetní odhad konzistentní nejen navzájem, ale rovněž s významnými předpoklady použitými pro jiné účetní odhady nebo pro jiné ekonomické činnosti dané účetní jednotky; (viz odstavec A104)

    (d) pokud je to relevantní, zda vedení hodlá přijmout nějaká konkrétní opatření a zda je schopné je realizovat. (viz odstavec A105)

Údaje

25. Pokud jde o údaje použité vedením při stanovení odhadů, další auditorské postupy musí s ohledem na požadavky odstavce 22 pokrývat následující oblasti:

    (a) zda jsou údaje správné v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví, a pokud došlo ke změnám oproti předchozím účetním obdobím, zda jsou tyto změny vhodné; (viz odstavce A95, A106);

    (b) zda úsudky, které vedení provedlo při výběru údajů, nesvědčí o jeho možné předpojatosti;

(viz odstavec A96)

(c) zda jsou údaje za daných okolností relevantní a spolehlivé; (viz odstavec A107)

(d) zda vedení údaje správně pochopilo a interpretovalo, mimo jiné s ohledem na smluvní podmínky. (viz odstavec A108)

Výběr bodového odhadu vedením a související vysvětlující a popisné informace o nejistotě odhadu

26. Další auditorské postupy musí s ohledem na požadavky odstavce 22 pokrýt rovněž to, zda vedení podniklo v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví náležitá opatření:

(a) aby pochopilo, jaká nejistota je s účetním odhadem spojena; (viz odstavec A109)

(b) aby nejistotu odhadu ošetřilo tím, že vybere správný bodový odhad a související nejistotu vhodně vysvětlí a popíše v účetní závěrce. (viz odstavce A110–A114)

27. Jestliže auditor na základě získaných důkazních informací usoudil, že vedení nepodniklo náležitá opatření, aby pochopilo a ošetřilo nejistotu odhadu, je povinen: (viz odstavce A115–A117)

(a) požadovat od vedení, aby provedlo další postupy, které mu umožní pochopit nejistotu s odhadem spojenou a případně tuto nejistotu ošetřit novým výběrem bodového odhadu nebo zvážit doplnění dalších vysvětlujících a popisných informací o nejistotě odhadu do účetní závěrky, a následně v souladu s odstavcem 26 vyhodnotit, jak vedení na tento požadavek zareagovalo;

(b) navrhnout (pokud je to prakticky proveditelné) vlastní bodový odhad nebo rozpětí odhadu v souladu s odstavci 28–29, pokud dojde k závěru, že reakce vedení na jeho požadavek nejistotu odhadu dostatečně neodstranila; a

(c) posoudit, zda existuje nedostatek ve vnitřním kontrolním systému, a pokud ano, informovat o něm v souladu s ISA 265[19].

Navržení bodového odhadu auditora nebo rozpětí odhadu auditora

28. Jestliže auditor navrhne pro účely vyhodnocení odhadu stanoveného vedením a souvisejících vysvětlujících a popisných informací o nejistotě odhadu, včetně vyhodnocení podle odstavce 27(b), vlastní bodový odhad nebo rozpětí odhadu, musí další auditorské postupy zahrnovat rovněž vyhodnocení toho, zda použité metody, předpoklady nebo údaje jsou v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví správné. Bez ohledu na to, zda auditor použije metody, předpoklady a údaje vedení, nebo své vlastní, tyto další auditorské postupy musí být navrženy a provedeny tak, aby pokrývaly záležitosti uvedené v odstavcích 23–25. (viz odstavce A118–A123)

29. Pokud auditor navrhne vlastní rozpětí odhadu, je povinen:

(a) ujistit se, že rozpětí zahrnuje výhradně částky doložené dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi, které vyhodnotil jako přiměřené v kontextu cílů oceňování a dalších požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví; (viz odstavce A124–A125)

(b) navrhnout a provést další auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti, jimž jsou vystaveny vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce o nejistotě odhadů.

[19] ISA 265 *Předávání informací o nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení*

Další aspekty týkající se důkazních informací

30. Auditor je povinen při získávání důkazních informací o rizicích materiální nesprávnosti týkající se účetních odhadů dodržovat relevantní požadavky ISA 500, a to bez ohledu na zdroj těchto informací.

    Jestliže vedení využívá práci experta, mohou požadavky uvedené v odstavcích 21–29 tohoto standardu auditorovi napomoci při vyhodnocování toho, zda lze v souladu s odstavcem 8(c) ISA 500 práci takového experta využít jako důkazní informace pro příslušné tvrzení. Při vyhodnocování práce experta vedení má na charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů vliv to, jak auditor vyhodnotil odbornou způsobilost experta a jeho nestrannost, jak rozumí charakteru práce expertem provedené a do jaké míry je obeznámen s danou odbornou oblastí. (viz odstavce A126–A132)

Vysvětlující a popisné informace o účetních odhadech

31. Auditor je povinen navrhnout a provést další auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, jimž jsou vystaveny vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce o jiných záležitostech souvisejících s účetním odhadem, než je nejistota odhadu, upravená v odstavcích 26(b) a 29(b).

Signály svědčící o možné předpojatosti vedení

32. Auditor je povinen posoudit, zda úsudky a rozhodnutí vedení související s účetními odhady uvedenými v účetní závěrce nesvědčí o možné předpojatosti vedení, i když jsou jednotlivě přiměřené. Jestliže zjistí signály svědčící o možné předpojatosti vedení, je povinen posoudit dopady, které to má pro audit. Pokud bylo záměrem uvést uživatele účetní závěrky v omyl, má předpojatost vedení podvodný charakter. (viz odstavce A133–A136)

Celkové vyhodnocení na základě provedených auditorských postupů

33. V rámci uplatňování ustanovení ISA 330 na účetní odhady[20] je auditor povinen na základě provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací posoudit: (viz odstavce A137–A138)

    (a) zda je vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení nadále správné, i když byly např. identifikovány signály svědčící o možné předpojatosti vedení;

    (b) zda jsou rozhodnutí vedení týkající se účtování a stanovení hodnoty účetních odhadů a jejich vykázání a vysvětlení a popsání v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; a

    (c) zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace.

34. Při vyhodnocování podle odstavce 33(c) je auditor povinen zohlednit všechny relevantní důkazní informace, které získal, bez ohledu na to, zda podporují tvrzení v účetní závěrce, nebo zda jim odporují.[21] Pokud není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, musí posoudit dopady, které to v souladu s ISA 705 (revidované znění)[22] má na audit a na výrok auditora k účetní závěrce.

---

20 ISA 330, odstavce 25–26

21 ISA 500, odstavec 11

22 ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*

Určení přiměřenosti, resp. nesprávnosti účetních odhadů

35. Auditor je povinen určit, zda jsou účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené, nebo zda jsou nesprávné. Různé typy nesprávností (faktické nesprávnosti, nesprávnosti v úsudku a projektované nesprávnosti) pro účely vyhodnocení dopadu neopravených nesprávností na účetní závěrku upravuje ISA 450[23]. (viz odstavce A12–A13, A139–A144)

36. Auditor je v souvislosti s účetními odhady povinen vyhodnotit:

    (a) v případě rámce věrného zobrazení, zda vedení v účetní závěrce kromě vysvětlujících a popisných informací stanovených daným rámcem účetního výkaznictví uvedlo i další vysvětlující a popisné informace, které jsou nezbytné, aby účetní závěrka jako celek podávala věrný obraz;[24]

    (b) v případě rámce dodržení požadavků, zda jsou v účetní závěrce uvedeny vysvětlující a popisné informace, které jsou nezbytné, aby účetní závěrka nebyla zavádějící.[25]

Písemná prohlášení

37. Auditor je povinen vyžádat si od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky písemné prohlášení[26] o tom, že použité metody, významné předpoklady a údaje, z nichž vycházejí účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace, jsou vhodné, tak aby účtování, stanovení hodnoty a popsání účetního odhadu v účetní závěrce bylo v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále je auditor povinen zvážit, zda by si měl vyžádat

    rovněž konkrétní prohlášení k jednotlivým účetním odhadům, včetně prohlášení o použitých metodách, významných předpokladech a údajích. (viz odstavec A145)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením, vedení a dalším relevantním subjektům

38. V souladu s ISA 260 (revidované znění)[27] je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nebo členy vedení o některých záležitostech, mimo jiné o svých názorech na významné kvalitativní aspekty účetních postupů používaných účetní jednotkou, a v souladu s ISA 265[28] je povinen je informovat o významných nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému. V této souvislosti musí zvážit, o čem je bude informovat ve vztahu k účetním odhadům, a zohlednit, zda důvody vedoucí k rizikům materiální nesprávnosti nevyplývají z nejistoty odhadů nebo nejsou důsledkem složitosti, subjektivity či ostatních faktorů přirozeného rizika týkajících se účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. V některých případech právní předpisy vyžadují, aby auditor o relevantních záležitostech informoval i jiné subjekty, například regulační orgány nebo orgány vykonávající obezřetnostní dohled. (viz odstavce A146–A148)

---

23 ISA 450, odstavec A6

24 Viz též ISA 700 (revidované znění), odstavec 14

25 Viz též ISA 700 (revidované znění), odstavec 19

26 ISA 580 *Písemná prohlášení*

27 ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odstavec 16(a)

28 ISA 265, odstavec 9

Dokumentace

39. Auditor je povinen v dokumentaci auditu:[29] (viz odstavce A149–A152)

(a) shrnout klíčové poznatky, které získal o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému v oblasti účetních odhadů;

(b) popsat vazbu dalších auditorských postupů na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení,[30] přičemž musí zohlednit důvody, které k vyhodnocení těchto rizik vedly (ať už jsou dány přirozeným, nebo kontrolním rizikem);

(c) uvést, jak reagoval v případě, že vedení nepodniklo příslušná opatření, aby pochopilo a ošetřilo nejistotu odhadu;

(d) popsat případné signály svědčící o možné předpojatosti vedení ve vztahu k účetním odhadům, a jakým způsobem v souladu s požadavky odstavce 32 vyhodnotil důsledky, které to má pro audit;

(e) popsat významné úsudky, které provedl při posuzování toho, zda jsou účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené, nebo zda jsou nesprávné.

* * *

Aplikační a vysvětlující část

Charakter účetních odhadů (viz odstavec 2)

Příklady účetních odhadů

A1. Příklady účetních odhadů týkajících se skupin transakcí, zůstatků účtů a vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce:

- opravné položky k zásobám;
- odpisy dlouhodobého hmotného majetku;
- ocenění infrastrukturních aktiv;
- ocenění finančních nástrojů;
- výsledek soudního sporu;
- opravné položky k očekávaným úvěrovým ztrátám;
- závazky z pojistných smluv;
- závazky ze záruk poskytnutých na výrobky;
- závazky z penzijního pojištění zaměstnanců;
- úhrady vázané na akcie;
- reálná hodnota aktiv a závazků pořízených v rámci podnikové kombinace, včetně stanovení hodnoty goodwillu a nehmotného majetku;

29 ISA 230 *Dokumentace auditu*, odstavce 8–11, A6, A7 a A10

30 ISA 330, odstavec 28(b)

- snížení hodnoty dlouhodobého majetku a majetek určený k prodeji;
- nepeněžní směna aktiv a závazků mezi nezávislými stranami;
- výnosy z dlouhodobých smluv.

Metody

A2. Metoda je oceňovací technika, kterou vedení použije, aby stanovilo účetní odhad v souladu s příslušnou oceňovací bází. Například jednou z uznávaných metod pro účetní odhady týkající se úhrad vázaných na akcie je stanovení teoretické kupní ceny opce s použitím Black-Scholesovy rovnice. Metoda se aplikuje prostřednictvím kalkulačního nástroje nebo procesu (které se v některých případech označují výrazem „model“) a její součástí je uplatňování předpokladů a údajů a zohledňování vztahů mezi nimi.

Předpoklady a údaje

A3. Předpoklad spočívá v uplatnění úsudku na informace, které jsou k dispozici a týkají se např. takových záležitostí, jako je výběr úrokové sazby, diskontní sazba nebo budoucí podmínky či události. V některých případech vedení vybírá předpoklad ze škály vhodných alternativ. Předpoklad navržený expertem vedení se stane předpokladem vedení, jakmile ho vedení použije pro účetní odhad.

A4. Údaje jsou pro účely tohoto standardu údaje, které lze buď zjistit přímo, nebo je lze získat od externího nespřízněného subjektu. Informace získané analytickými technikami nebo na základě technik interpretace dat se označují jako odvozené údaje v případě, že se jedná o techniky vycházející z uznávaného teoretického základu, u nichž tudíž vedení nemusí uplatňovat ve větší míře úsudek. Není-li tomu tak, jedná se o předpoklady.

A5. Příklady údajů:

- ceny sjednané v tržních transakcích;
- počet provozních hodin nebo množství vyrobené nějakým strojem;
- historické ceny nebo jiné smluvní podmínky, například sjednaná úroková sazba, splátkový kalendář nebo podmínka úvěrové smlouvy;
- prognostické informace, například ekonomické prognózy, prognózy výsledků hospodaření získané z externích informačních zdrojů;
- budoucí úroková sazba stanovená interpolací z forwardových sazeb (odvozené údaje).

A6. Údaje mohou pocházet z nejrůznějších zdrojů, mimo jiné mohou být:

- vygenerovány v rámci účetní jednotky nebo externě;
- získány ze systému, který je součástí účetních knih, případně z jiného systému;
- stanoveny smlouvou;
- stanoveny právními nebo jinými předpisy.

Odstupňování požadavků (viz odstavec 3)

A7. Návodná ustanovení o tom, jak lze požadavky tohoto standardu v konkrétních případech odstupňovat, jsou uvedeny mimo jiné v odstavcích A20–A22, A63, A67 a A84.

Klíčové koncepty tohoto standardu

Faktory přirozeného rizika (viz odstavec 4)

A8. Faktory přirozeného rizika jsou dány událostmi nebo podmínkami, které mohou ovlivnit náchylnost tvrzení o skupině transakcí, zůstatku účtu nebo o vysvětlujících a popisných informacích v účetní závěrce vůči nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, přičemž se neberou v úvahu vnitřní kontroly účetní jednotky.[31] Tyto faktory a jejich vzájemné vztahy v kontextu účetních odhadů a jejich vykazování v účetní závěrce jsou blíže popsány v příloze 1.

A9. Při vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení[32], auditor vedle nejistoty, složitosti a subjektivity odhadů zohledňuje rovněž to, do jaké míry faktory přirozeného rizika uvedené v ISA 315 (revidované znění 2019) (s výjimkou nejistoty, složitosti a subjektivity odhadů) ovlivňují náchylnost tvrzení o účetním odhadu vůči nesprávnosti. K dalším faktorům přirozeného rizika patří:

- změny charakteru relevantních položek účetní závěrky či souvisejících okolností nebo změny požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví, z nichž může vyplynout potřeba změnit metodu, předpoklady nebo údaje použité pro účetní odhad;
- náchylnost vůči nesprávnosti z důvodu předpojatosti vedení nebo kvůli jiným rizikovým faktorům podvodu ovlivňujícím při stanovení odhadu přirozené riziko;
- jiná nejistota než nejistota odhadu.

Kontrolní riziko (viz odstavec 6)

A10. Při vyhodnocování kontrolního rizika na úrovni tvrzení v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019) auditor zohledňuje to, zda hodlá testovat provozní účinnost kontrol. Jestliže došel k závěru, že návrh těchto kontrol je účinný a že byly zavedeny, posiluje to jeho očekávání o účinnosti kontrol při rozhodování o tom, zda ~~je~~ bude testovat jejich provozní účinnost a při navrhování plánu těchto testů.

Odborný skepticismus (viz odstavec 8)

A11. Příklady, jak auditor uplatňuje odborný skepticismus, jsou uvedeny mimo jiné v odstavcích A60, A95, A96, A137 a A139. Návodná ustanovení ukazující, jak lze uplatňování odborného skepticismu zdokumentovat, jsou uvedeny v odstavci A152, který navíc obsahuje příkladmý výčet odstavců tohoto standardu obsahujících požadavky, jejichž zdokumentování může poskytnout důkazy o tom, jak auditor uplatnil odborný skepticismus.

Koncept přiměřenosti (viz odstavce 9, 35)

A12. Další aspekty relevantní pro auditora při posuzování toho, zda jsou účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené:

- zda jsou údaje a předpoklady použité vedením pro daný účetní odhad konzistentní nejen navzájem, ale rovněž s údaji a předpoklady použitými pro jiné účetní odhady nebo pro jiné ekonomické činnosti dané účetní jednotky;

[31] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 12(f)

[32] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 31

- zda účetní odhad zohledňuje relevantní informace, jak vyžaduje příslušný rámec účetního výkaznictví.

A13. Slovní spojení „náležitě uplatněny“ použité v odstavci 9 znamená, že dané požadavky byly uplatněny způsobem, který je nejen v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, ale navíc vychází z úsudků, které jsou v souladu s cíli oceňovací báze daného rámce.

Definice

Účetní odhad (viz odstavec 12(a))

A14. Účetní odhady jsou peněžní částky týkající se skupin transakcí nebo zůstatků účtů, které jsou vykázány nebo vysvětleny a popsány v účetní závěrce, případně peněžní částky, které jsou součástí vysvětlujících a popisných informací nebo úsudků týkajících se vykazování skupiny transakcí nebo zůstatku účtů v účetních výkazech nebo jejich popisu v účetní závěrce.

Bodový odhad auditora nebo rozpětí odhadu auditora (viz odstavec 12(b))

A15. Smyslem bodového odhadu nebo rozpětí odhadu stanoveného auditorem je posoudit účetní odhad stanovený účetní jednotkou, a to buď přímo (např. výši opravné položky nebo reálnou hodnotu různých typů finančních nástrojů), nebo nepřímo (např. částku sloužící jako významný předpoklad stanovení účetního odhadu). Auditor může postupovat obdobně při navrhování částky nebo rozpětí částek pro účely posouzení nepeněžní položky údajů nebo pro účely posouzení předpokladu (např. ekonomické doby životnosti aktiva).

Nejistota odhadu (viz odstavec 12(c))

A16. S každým odhadem není spojena velká míra nejistoty odhadu. Pro některé položky účetní závěrky může existovat aktivní otevřený trh, kde jsou snadno dostupné spolehlivé informace o cenách, za něž se směny uskutečňují. Nicméně odhad může být nejistý i v situaci, kdy jsou metoda stanovení hodnoty a výchozí údaje jasně dány. Např. v případě, že objem cenných papírů, které účetní jednotka vlastní, je významný, nebo pokud je obchodování s nimi omezeno, bude patrně nutné tržní kurz cenných papírů kotovaných na aktivním otevřeném trhu upravit. Nejistotu odhadu mohou ovlivnit i všeobecné ekonomické podmínky existující v dané době, např. likvidita trhu.

Předpojatost vedení (viz odstavec 12(d))

A17. Rámce účetního výkaznictví často zdůrazňují nutnost nestrannosti vedení, tj. že vedení nemá být předpojaté. Nicméně s účetními odhady je kvůli jejich nejistotě spojena i určitá subjektivita, která od vedení vyžaduje uplatňování úsudku a v jejímž důsledku jsou účetní odhady ohroženy předpojatostí vedení, ať už nezáměrnou, nebo záměrnou (motivací může být např. dosáhnout stanoveného zisku nebo kapitálového ukazatele). Náchylnost účetního odhadu vůči předpojatosti vedení je tím větší, čím větší je míra subjektivity při stanovení účetního odhadu.

Výsledek účetního odhadu (viz odstavec 12(f))

A18. U některých účetních odhadů není vzhledem k jejich charakteru výsledek, který v budoucnu nastane, pro práci auditora podle tohoto standardu důležitý. Jestliže účetní odhad například reflektuje názor účastníků trhu v určitém okamžiku, může se cena následně realizovaná při prodeji aktiva nebo převodu závazku od původního odhadu k rozvahovému dni lišit, protože se v průběhu času změnil i názor účastníků trhu.

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, příslušným rámcem účetního výkaznictví a vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky (viz odstavec 13)

A19. V souladu s odstavci19–27 ISA 315 (revidované znění 2019) je povinností auditora seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem. Požadavky specifikované v odstavci 13 tohoto standardu se týkají konkrétně účetních odhadů a vycházejí z obecných požadavků ISA 315 (revidované znění 2019).

Odstupňování požadavků

A20. Charakter, načasování a rozsah auditorských postupů, které auditor provádí, aby se z hlediska účetních odhadů seznámil s účetní jednotkou a jejím prostředím, s příslušným rámcem účetního výkaznictví a jejím vnitřním kontrolním systémem, obvykle ve větší či menší míře závisí na faktorech relevantních za daných okolností. Účetní jednotka může mít například jen omezený počet transakcí či jiných událostí nebo podmínek, u nichž je nutné stanovit účetní odhady, uplatňování příslušného rámce účetního výkaznictví může být jednoduché a nemusí existovat žádné regulační faktory. Účetní odhady pak obvykle nebudou vyžadovat významný úsudek a jejich stanovení nebude složité. V této situaci budou v menší míře ovlivněny nejistotou, složitostí nebo subjektivitou odhadu či ostatními faktory přirozeného rizika a rovněž počet kontrol identifikovaných v rámci kontrolních činností bude menší. V takovém případě auditorské postupy identifikace a vyhodnocení rizik pravděpodobně nebudou tak rozsáhlé a budou mít primárně formu dotazování příslušných členů vedení, kteří jsou odpovědní za účetní závěrku, ~~a~~ například prostřednictvím jednoduchých testů průběhu procesů, které vedení používá pro stanovení odhadů (včetně vyhodnocování toho, zda byly identifikované kontroly týkající se daného procesu navrženy efektivně a zda byly zavedeny).

A21. V jiných případech mohou účetní odhady od vedení vyžadovat významný úsudek a jejich stanovení může být složité, včetně používání komplexních modelů. Účetní jednotka může mít navíc zavedený poměrně sofistikovaný informační systém a rozsáhlé kontroly v oblasti účetních odhadů. V této situaci budou účetní odhady obvykle ovlivněny nejistotou, složitostí, subjektivitou a ostatními faktory přirozeného rizika ve větší míře a charakter, načasování a rozsah auditorských postupů vyhodnocení rizik se bude pravděpodobně lišit od okolností popsaných v odstavci A20, tj. tyto postupy budou rozsáhlejší.

A22. Pro účetní jednotky, jejichž podnikání je jednoduché, včetně řady menších účetních jednotek, mohou být typické následující okolnosti:

- procesy v oblasti stanovení účetních odhadů nejsou složité, protože podnikatelská činnost dané účetní jednotky je jednoduchá nebo protože s odhady je spojena menší nejistota;
- účetní odhady se stanovují mimo účetní knihy, kontroly v oblasti odhadů jsou jen omezené a vlastník-manažer na ně má významný vliv. Je třeba, aby auditor jeho roli při stanovení účetních odhadů zohlednil, a to jak při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, tak při posuzování rizika předpojatosti vedení.

Účetní jednotka a její prostředí

Transakce účetní jednotky a jiné události nebo podmínky (viz odstavec 13(a))

A23. Příklady změn okolností, v důsledku kterých je nutné stanovit nebo revidovat účetní odhady:

- účetní jednotka realizuje nové typy transakcí;
- došlo ke změně podmínek transakcí;
- nastaly nové události nebo podmínky.

Požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 13(b))

A24. Znalost požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví auditorovi umožňuje prodiskutovat s vedením účetní jednotky a případně s osobami pověřenými její správou a řízením, jak vedení uplatňuje požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví týkající se účetních odhadů a jak auditor posoudil správnost jejich uplatňování. Dále mu tato znalost pomáhá v situaci, kdy informuje osoby pověřené správou a řízením o významných účetních odhadech, které jsou sice podle příslušného rámce účetního výkaznictví přijatelné, ale podle jeho názoru nejsou v konkrétních podmínkách účetní jednotky nejvhodnější.[33]

A25. Při seznamování s příslušným rámcem účetního výkaznictví se auditor může zaměřit na to:

- zda tento rámec:
  - stanoví konkrétní kritéria účtování účetních odhadů nebo metody jejich oceňování;
  - specifikuje kritéria umožňující nebo vyžadující oceňování reálnou hodnotou, např. tak, že popisuje záměr vedení provést určitá opatření týkající se aktiva nebo závazku;
  - specifikuje vysvětlující a popisné informace, které je nutné uvést v účetní závěrce, včetně informací o úsudcích, předpokladech či jiných zdrojích nejistoty odhadů;
- zda případné změny příslušného rámce účetního výkaznictví vyžadují rovněž změnu účetních pravidel uplatňovaných účetní jednotkou v oblasti účetních odhadů.

Regulační faktory (viz odstavec 13(c))

A26. Znalost případných regulačních faktorů relevantních pro účetní odhady auditorovi pomáhá při identifikaci příslušného regulačního rámce (příkladem může být regulační rámec stanovený orgány vykonávajícími obezřetnostní dohled v bankovnictví nebo pojišťovnictví) a při posouzení toho, zda tento rámec:

- upravuje podmínky účtování účetních odhadů nebo metody jejich oceňování, případně zda obsahuje související návodná ustanovení;
- specifikuje vysvětlující a popisné informace, které je účetní jednotka povinna uvést v účetní závěrce nad rámec požadavků stanovených příslušným rámcem účetního výkaznictví, případně zda obsahuje související návodná ustanovení;
- vytipovává oblasti, v nichž v souvislosti s plněním regulačních požadavků hrozí možnost předpojatosti vedení;
- obsahuje regulační požadavky, které neodpovídají požadavkům příslušného rámce účetního výkaznictví, což může svědčit o potenciálním riziku materiální nesprávnosti.

  Regulační orgány mohou např. stanovit vyšší minimální úroveň opravných položek k očekávaným úvěrovým ztrátám než příslušný rámec účetního výkaznictví.

[33] ISA 260 (revidované znění), odstavec 16(a)

Charakter účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které auditor očekává v účetní závěrce (viz odstavec 13(d))

A27. Znalost charakteru účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které auditor očekává v účetní závěrce, mu pomáhá získat poznatky o oceňovací bázi použité pro účetní odhady a o charakteru a rozsahu relevantních vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. Tyto poznatky auditorovi umožňují prodiskutovat s vedením způsob stanovení účetních odhadů.

Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky

Charakter a rozsah dohledu a správy a řízení (viz odstavec 13(e))

A28. Při uplatňování ISA 315 (revidované znění 2019)[34] mohou být znalosti, jež má auditor o charakteru a rozsahu dohledu a správy a řízení, které účetní jednotka zavedla v oblasti manažerských procesů používaných pro účetní odhady, důležité pro jeho posouzení toho:

- zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením podařilo vytvořit a udržovat kulturu poctivosti a etického chování;
- zda jsou silné stránky jednotlivých částí je vzhledem k charakteru a velikosti účetní jednotky její kontrolního prostředí dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému;
- zda zjištěné nedostatky kontrolního prostředí nevedou k oslabování ostatních složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

A29. Auditor se seznámí s tím, zda osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky:

- mají takové dovednosti a znalosti, aby dokázaly pochopit konkrétní metodu nebo model použitý pro účetní odhady a rizika související s účetními odhady, např. rizika vyplývající z metody nebo z informačních technologií použitých pro účetní odhady;
- mají takové dovednosti a znalosti, aby dokázaly posoudit, zda vedení účetní odhady stanovilo v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- jsou na vedení nezávislé a mají potřebné informace, aby mohly bez zbytečného odkladu vyhodnotit, jak vedení účetní odhady stanovilo, a potřebnou pravomoc, aby mohly zpochybnit kroky vedení, které se jeví jako nedostatečné nebo nevhodné;
- vykonávají dohled nad procesem stanovení účetních odhadů vedením, včetně používání modelů;
- vykonávají dohled nad monitorovacími činnostmi prováděnými vedením, mimo jiné provádějí prověrky, jejichž cílem je odhalit a opravit případné nedostatky v návrhu a účinnosti kontrol v oblasti účetních odhadů.

A30. Seznámení s dohledem vykonávaným osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky může být důležité v následujících případech:

- účetní odhady vyžadují od vedení významný úsudek, a je tudíž nutné ošetřit subjektivitu;
- s účetními odhady je spojena velká nejistota;

[34] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec ~~14~~ 21(a)

- stanovení účetních odhadů je složité, např. protože vyžaduje velké nasazení informačních technologií, velké objemy údajů, použití různých zdrojů dat nebo předpokladů se složitými vzájemnými vztahy;
- u účetních odhadů oproti předchozímu roku došlo nebo mělo dojít ke změně metody, předpokladů nebo údajů;
- účetní odhady zahrnují významné předpoklady.

Odborné dovednosti a znalosti vedení, včetně využívání expertů (viz odstavce 13(f))

A31. Auditor zváží, zda následující okolnosti nezvyšují pravděpodobnost, že vedení potřebuje najmout experta:[35]

- záležitost vyžadující odhad má specializovaný charakter, odhad se týká např. stanovení hodnoty zásob ropy či jiných nerostných surovin v těžebním průmyslu nebo posouzení pravděpodobného výsledku komplexních smluvních podmínek;
- modely zajišťující splnění relevantních požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví jsou složité, jako je tomu u některých typů oceňování, např. u 3. úrovně hierarchie stanovení reálné hodnoty;[36]
- podmínky, transakce nebo události vyžadující účetní odhad mají neobvyklý nebo ojedinělý charakter.

Proces vyhodnocení rizik v rámci účetní jednotky (viz odstavec 13(g))

A32. Poznatky o tom, jak účetní jednotka v rámci procesu vyhodnocení rizik identifikuje a ošetřuje rizika související s účetními odhady, mohou auditorovi pomoci při posuzování následujících změn:

- změn požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví týkajících se účetních odhadů;
- změn v dostupnosti nebo charakteru zdrojů údajů, které jsou důležité pro stanovení účetních odhadů nebo které ovlivňují spolehlivost použitých údajů;
- změny informačních systémů používaných účetní jednotkou a jejího IT prostředí;
- personálních změn na klíčových postech.

A33. Záležitosti, které auditor posuzuje při získávání poznatků o tom, jak vedení identifikuje a ošetřuje náchylnost účetních odhadů vůči nesprávnosti kvůli své předpojatosti nebo podvodům:

- zda vedení věnuje pozornost výběru a uplatňování metod, předpokladů a údajů používaných pro účely účetních odhadů, a pokud ano, jakým způsobem;
- zda vedení sleduje klíčové ukazatele výkonnosti signalizující neočekávané výsledky hospodaření, resp. výsledky, které nejsou v souladu s historickou či plánovanou výkonností či s jinými známými skutečnostmi, a pokud ano, jakým způsobem;
- zda vedení zjišťuje případnou existenci finančních nebo jiných stimulů, které mohou motivovat jeho předpojatost, a pokud ano, jakým způsobem;

35 ISA 500, odstavec 8

36 Viz např. IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*

- zda vedení sleduje, jestli není nutné změnit metodu, významné předpoklady nebo údaje používané pro účely účetních odhadů, a pokud ano, jakým způsobem;
- zda vedení zavedlo náležitý dohled nad modely používanými pro účetní odhady a zda je kontroluje, a pokud ano, jakým způsobem;
- zda vedení vyžaduje dokumentaci ke zdůvodnění významných úsudků uplatněných v souvislosti s účetními odhady nebo jejich nezávislou prověrku, a pokud ano, jakým způsobem.

Informační systém účetní jednotky relevantní pro účetní odhady (viz odstavec 13(h)(i))

A34. Významné skupiny transakcí, události a podmínky podle odstavce 13(h) jsou totožné s významnými skupinami transakcí, událostmi a podmínkami relevantními pro účetní odhady a pro související vysvětlující a popisné informace podle odstavců 25(a) ISA 315 (revidované znění 2019). Při získávání poznatků o informačním systému účetní jednotky relevantním pro účetní odhady auditor zváží:

- zda účetní odhady vycházejí z rutinních a opakujících se transakcí, nebo naopak z neopakujících se a neobvyklých transakcí;
- jakým způsobem informační systém zajišťuje úplnost účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, především pokud jde o účetní odhady týkající se závazků.

A35. Auditor může v průběhu auditu zjistit, že vedení neidentifikovalo nějaké skupiny transakcí, události nebo podmínky, u kterých je nutné stanovit účetní odhady a tyto odhady vysvětlit a popsat v účetní závěrce. Případy, kdy auditor zjistí rizika materiální nesprávnosti, která vedení neidentifikovalo, včetně posouzení dopadů na to, jak auditor posoudí proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou, upravuje ISA 315 (revidované znění 2019).[37]

Identifikace relevantních metod, předpokladů a zdrojů údajů vedením (viz odstavec 13(h)(ii)(a)

A36. Jestliže vedení u nějakého účetního odhadu změnilo metodu, auditor zváží např. to, zda je nová metoda vhodnější, zda reaguje na změny prostředí nebo na změny okolností ovlivňující účetní jednotku, na změny příslušného rámce účetního výkaznictví nebo na změny regulačního prostředí, případně zda mělo vedení jiný relevantní důvod.

A37. Jestliže vedení metodu stanovení účetního odhadu nezměnilo, auditor zváží to, zda je použití dosavadní metody, předpokladů nebo údajů s ohledem na aktuální prostředí nebo podmínky nadále vhodné.

Metody (viz odstavec 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Metoda účetního odhadu může být předepsána příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nicméně v mnoha případech rámec žádnou konkrétní metodu nestanoví, resp. oceňovací báze vyžaduje nebo umožňuje používání několika alternativních metod.

Modely

A39. V některých případech vedení navrhlo a zavedlo kontroly pokrývající konkrétně modely používané

[37] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 22(b)

pro účetní odhady, ať už modely vedení, nebo externí modely. Jestliže se určitý model vyznačuje vyšší mírou složitosti nebo subjektivity, jako je tomu např. u modelu očekávaných úvěrových ztrát nebo u modelu oceňování reálnou hodnotou, který používá vstupy ze 3. úrovně hierarchie stanovení reálné hodnoty, pak u kontrol, které pokrývají jeho složitost nebo subjektivitu, je vyšší pravděpodobnost, že tyto kontroly budou identifikovány podle ISA 315 (revidované znění 2019). Jedná-li se o model, s nímž je spojena vyšší míra složitosti, budou pro audit pravděpodobně důležité rovněž kontroly integrity údajů. Při získávání poznatků o modelu a souvisejících identifikovaných kontrolách může být vhodné, aby auditor zvážil následující faktory:

- jak vedení posuzuje relevantnost a přesnost modelu;
- zda se provádí validace nebo zpětné testování modelu, mimo jiné zda byl model validován před prvním použitím a zda se validace pravidelně opakuje v rámci posuzování další vhodnosti modelu pro daný účel. Při validaci se účetní jednotka zaměřuje např. na:
  - teoretickou správnost modelu;
  - matematickou správnost modelu;
  - správnost, úplnost a vhodnost údajů a správnost použitých předpokladů;
- zda je model bez zbytečného odkladu náležitě měněn nebo upravován tak, aby zohledňoval změny na trhu nebo změny jiných podmínek, a zda byly zavedeny vhodné zásady, jak tyto změny kontrolovat;
- zda jsou výstupy modelu upravovány (v některých odvětvích se pro takové úpravy v angličtině používá výraz „overlays“) a zda jsou úpravy za daných okolností v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví vhodné. Pokud vhodné nejsou, může to svědčit o předpojatosti vedení;
- zda byl model náležitě zdokumentován, mimo jiné jeho plánovaná aplikace, jeho omezení, hlavní parametry, vstupní údaje a předpoklady, výsledky případných validací a charakter a východiska případných úprav výstupů modelu.

Předpoklady (viz odstavec 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Při získávání poznatků o tom, jak vedení volilo předpoklady použité pro účetní odhady, auditor zváží např. následující záležitosti:

- na jakém základě vedení volilo předpoklady a jak jejich výběr zdokumentovalo. Kritéria výběru předpokladů jsou v některých případech upravena příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- jak vedení vyhodnocuje relevantnost a úplnost použitých předpokladů;
- pokud je to relevantní, jak vedení vyhodnocuje, zda jsou předpoklady konzistentní, a to nejen zda jsou konzistentní jednotlivé předpoklady týkající se daného odhadu, ale rovněž to, zda jsou tyto předpoklady konzistentní s předpoklady použitými pro jiné účetní odhady nebo pro jiné ekonomické činnosti dané účetní jednotky, případně zda jsou konzistentní s jinými záležitostmi:
  - které má vedení pod svou kontrolou (např. předpoklady týkající se programu údržby, který ovlivňuje ekonomickou dobu životnosti aktiva), a zda jsou konzistentní s ekonomickými plány účetní jednotky a vnějším prostředím;
  - které nemá vedení pod svou kontrolou (např. předpoklady týkající se úrokových sazeb, míry úmrtnosti, potenciálních soudních sporů nebo regulačních opatření);

- jaké požadavky klade příslušný rámec účetního výkaznictví na vysvětlující a popisné informace, které je třeba o použitých předpokladech uvést v účetní závěrce.

A41. Pokud jde o účetní odhady reálné hodnoty, používané předpoklady lze v závislosti na zdroji údajů a na východiscích úsudků, o něž se předpoklady opírají, rozdělit takto:

(a) předpoklady, které odrážejí to, co by při stanovení ceny aktiva nebo závazku použili účastníci trhu, a které jsou založeny na tržních údajích získaných ze zdrojů nezávislých na vykazující účetní jednotce;

(b) předpoklady, které odrážejí vlastní úsudky účetní jednotky o tom, jaké předpoklady by při stanovení ceny aktiva nebo závazku použili účastníci trhu, a které jsou založeny na nejlepších údajích dostupných za daných okolností.

Nicméně v praxi není rozdíl mezi (a) a (b) vždy patrný a rozlišení těchto dvou kategorií bude záviset na poznatcích o zdrojích údajů a o východiscích úsudků, o něž se předpoklady opírají.

Navíc vedení někdy musí vybírat z řady různých předpokladů použitých různými účastníky trhu.

A42. Předpoklady použité pro účetní odhad se v tomto standardu označují jako významné v případě, že by opodstatněná změna předpokladu materiálně ovlivnila hodnotu účetního odhadu. Jako názorný doklad míry kolísání hodnoty účetního odhadu v závislosti na změně jednoho nebo více použitých předpokladů může sloužit analýza citlivosti.

Neaktivní nebo nelikvidní trhy

A43. V případě neaktivních nebo nelikvidních trhů se auditor při získávání poznatků o tom, jak vedení volí předpoklady, může seznámit mimo jiné s následujícími skutečnostmi:

- zda vedení zavedlo vhodné zásady, jak za těchto okolností uzpůsobit aplikaci příslušné metody. Adaptace může zahrnovat úpravu stávajícího nebo vývoj nového modelu, který bude za daných okolností vhodný;
- zda vedení má k dispozici zdroje s potřebnými dovednostmi a znalostmi nutnými pro adaptaci stávajícího nebo vývoj nového modelu, a to v případě potřeby i v co nejkratším termínu, včetně výběru oceňovací techniky vhodné za daných okolností;
- zda vedení má vzhledem k nejistotě spojené s těmito trhy k dispozici zdroje pro stanovení rozpětí výsledků, např. provedením analýzy citlivosti;
- zda vedení má prostředky, aby posoudilo, pokud je to relevantní, jak zhoršení tržních podmínek ovlivnilo fungování účetní jednotky, její prostředí a relevantní ekonomická rizika a jaký to má za daných okolností dopad na účetní odhady stanovené účetní jednotkou;
- zda vedení správně rozumí tomu, jak mohou údaje o ceně z určitého externího informačního zdroje a jejich relevantnost těchto údajů za daných okolností kolísat.

Údaje (viz odstavec 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Při získávání poznatků o tom, jak vedení vybírá údaje, z nichž vycházejí účetní odhady, auditor zváží např. následující záležitosti:

- jaký je charakter a zdroj údajů, včetně informací získaných z externích zdrojů;
- jak vedení vyhodnocuje vhodnost údajů;
- zda jsou údaje správné a úplné;

- zda jsou údaje konzistentní s údaji použitými v předchozích účetních obdobích;
- jak složité jsou IT aplikace nebo další aspekty IT prostředí účetní jednotky používané pro získávání a zpracování údajů, včetně případů vyžadujících zpracování velkého objemu těchto údajů;
- jak jsou údaje získávány, přenášeny a zpracovávány a jak je zajištěna jejich integrita.

Jak vedení chápe a řeší nejistotu odhadu (viz odstavce 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Při získávání poznatků o tom, zda a jak vedení chápe míru nejistoty odhadu, může být vhodné, aby auditor zvážil např. následující záležitosti:

- zda si vedení zjistilo, jaké alternativní metody, významné předpoklady nebo zdroje údajů, jsou vhodné v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví, a pokud ano, jakým způsobem;
- zda vedení zvážilo rovněž alternativní výsledky, např. provedením analýzy citlivosti, aby posoudilo dopady, které mají změny významných předpokladů nebo údajů použitých pro účetní odhad, a pokud ano, jakým způsobem.

A46. Metoda výběru bodového odhadu vedení z reálně možných výsledků stanovení hodnoty může být specifikována v příslušném rámci účetního výkaznictví. Rámec obvykle stanoví, že vhodnou částkou je ta, která je náležitě vybrána z reálně možných výsledků stanovení hodnoty, případně ještě uvádí, že nejrelevantnější částka se nachází ve střední části rozpětí.

A47. Například pokud jde o odhady reálné hodnoty, v IFRS 13[38] se uvádí, že pokud je ke stanovení reálné hodnoty použito několik technik, výsledky (tj. příslušné údaje o reálné hodnotě) budou posouzeny s ohledem na přiměřenost rozsahu hodnot identifikovaných těmito výsledky. Stanovení reálné hodnoty je bodem v tomto rozsahu, který je za daných okolností pro reálnou hodnotu nejreprezentativnější. Jiné rámce účetního výkaznictví mohou předpisovat použití metody pravděpodobnostně váženého průměru reálně možných výsledků stanovení hodnoty, případně použití nejpravděpodobnější částky nebo částky, která je spíš pravděpodobná než nepravděpodobná.

A48. Příslušný rámec účetního výkaznictví obvykle upravuje rovněž vysvětlující a popisné informace o účetních odhadech, které má účetní jednotka uvést v účetní závěrce, případně vymezuje cíle těchto informací. Účetní jednotky se někdy dobrovolně rozhodnou zveřejnit tyto informace ve větším rozsahu než rámec požaduje. Vysvětlující a popisné informace obsahují např.:

- metodu použitou pro odhad, včetně případného modelu a východisek výběru metody;
- informace získané z modelů nebo jiných výpočtů použitých pro odhady vykázané nebo vysvětlené a popsané v účetní závěrce, včetně informací o podkladových údajích a předpokladech použitých v modelech, jako např.:
  - interně vyvinuté předpoklady;
  - údaje ovlivněné faktory, které účetní jednotka nemá pod svou kontrolou;
- dopad případných změn metody oproti metodě použité v předchozím účetním období;
- zdroje nejistoty odhadu;

[38] IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*, odstavec 63

- informace o reálné hodnotě;
- informace o analýze citlivosti odvozené z finančních modelů, která prokazuje, že vedení zvážilo alternativní možnosti.

A49. Příslušný rámec účetního výkaznictví někdy vyžaduje, aby účetní jednotka v účetní závěrce uvedla konkrétní vysvětlující a popisné informace týkající se nejistoty odhadu, např.:

- informace o předpokladech týkajících se budoucnosti nebo o jiných významných zdrojích nejistoty odhadu, které zvyšují pravděpodobnost nebo výši materiální úpravy účetní hodnoty aktiv nebo závazků po skončení účetního období. Tyto požadavky mohou být v účetní závěrce opatřeny např. nadpisem „Klíčové zdroje nejistoty odhadu“ nebo „Důležité účetní odhady“. Obvykle se zde popisují ty účetní odhady, které od vedení vyžadují nejobtížnější, nejsubjektivnější a nejsložitější úsudky. Tyto úsudky se obvykle vyznačují větší mírou subjektivity a složitosti, a zvyšují tudíž riziko následných materiálních úprav účetní hodnoty aktiv a závazků, přičemž budoucí vyřešení nejistoty odhadu ovlivňuje řada položek údajů a předpokladů. V této souvislosti se v účetní závěrce uvádějí např. následující informace:
  - charakter předpokladu či jiného zdroje nejistoty odhadu;
  - citlivost účetních hodnot vůči použitým metodám a předpokladům, včetně zdůvodnění citlivosti;
  - očekávané vyřešení nejistoty odhadu a rozpětí reálně možných výsledků u účetních hodnot aktiv a závazků ovlivněných nejistotou odhadu;
  - pokud nejistota zůstává nevyřešena, vysvětlení změn minulých předpokladů týkajících se těchto aktiv a závazků;
- informace o rozpětí možných výsledků a předpokladech použitých při určování tohoto rozpětí;
- další konkrétní informace, jako např.:
  - informace o významnosti účetních odhadů reálné hodnoty pro finanční situaci účetní jednotky a její výsledky hospodaření;
  - informace o neaktivním nebo nelikvidním trhu;
- kvalitativní vysvětlující a popisné informace, jako např. riziko, jemuž je účetní jednotka vystavena, a jeho příčiny, cíle, zásady a postupy řízení rizik, metody používané pro kvantifikaci rizika a případné změny v pojetí těchto kvalitativních informací oproti předchozímu účetnímu období;
- kvantitativní vysvětlující a popisné informace, jako např. míra rizika, jemuž je účetní jednotka vystavena, a to na základě interních informací, které mají k dispozici klíčoví členové vedení, a podle typu rizika, včetně úvěrového rizika, rizika likvidity a tržního rizika.

Identifikované kontroly týkající se procesu stanovení účetních odhadů vedením (viz odstavec 13(i))

A50. Předmětem úsudku auditora, když zjišťuje, jaké kontroly jsou součástí kontrolních činností a zda je třeba, aby vyhodnotil návrh těchto kontrol a zjistil, zda byly zavedeny, jsou úkony prováděné vedením podle odstavce 13(h)(ii). Auditor pravděpodobně vždy neidentifikuje kontroly ke všem aspektům uvedeným v odstavci 13(h)(ii)

A51. Při identifikaci kontrol, posuzování jejich návrhu a zjišťování, zda byly zavedeny, auditor zváží např.:

- jak vedení rozhoduje o vhodnosti údajů používaných pro účetní odhady, mimo jiné zda využívá externí informační zdroje nebo údaje nepocházející z účetních knih;
- jak členové příslušné úrovně vedení, případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky kontrolují a schvalují účetní odhady, včetně předpokladů a údajů používaných pro účetní odhady;
- jaké je rozdělení odpovědností mezi osoby odpovědné za stanovení účetních odhadů a osoby sjednávající transakce, mimo jiné, zda přidělování odpovědností náležitě zohledňuje charakter účetní jednotky a výrobky, které vyrábí, či služby, které poskytuje. Například součástí relevantního rozdělení odpovědností v rámci velké finanční instituce bude patrně zřízení nezávislého oddělení, které bude mít na starosti odhady a validace reálné hodnoty jejích finančních produktů, přičemž odměňování pracovníků tohoto oddělení nebude vázáno na tržby z těchto produktů;
- jaká je účinnost návrhu kontrol. Obecně platí, že pro vedení je obvykle obtížnější navrhnout kontroly pokrývající subjektivitu a nejistotu odhadů tak, aby bylo možné účinně předcházet, odhalovat a opravovat materiální nesprávnosti než kontroly pokrývající složitost odhadů. Kontroly pokrývající subjektivitu a nejistotu odhadů obvykle vyžadují více manuálních prvků, které pravděpodobně budou méně spolehlivé než automatizované kontroly, protože je vedení může snáze obejít, ignorovat nebo potlačit. Účinnost návrhu kontrol pokrývajících složitost odhadů bude různá v závislosti na jejích příčinách a charakteru. Bude pravděpodobně snazší navrhnout účinnější kontroly například pro rutinně používanou metodu nebo pro zajištění integrity údajů.

A52. Jestliže vedení při stanovení účetních odhadů ve velké míře využívá informační technologie, budou mezi identifikované kontroly v rámci kontrolních činností pravděpodobně patřit obecné počítačové kontroly a kontroly zpracování informací. Tyto kontroly obvykle pokrývají rizika související s následujícími oblastmi:

- zda IT aplikace nebo další aspekty IT prostředí dokážou zpracovat velké objemy údajů a jsou pro tyto účely vhodně nakonfigurovány;
- případy, kdy metoda vyžaduje složité výpočty. Jestliže se pro zpracování složité transakce používají různé IT aplikace, je nutné je pravidelně sesouhlasovat, zvlášť když nemají automatické rozhraní nebo když se některé zásahy v nich provádějí manuálně;
- zda jsou návrhy modelů a jejich kalibrace pravidelně vyhodnocovány;
- zda jsou údaje týkající se účetních odhadů extrahovány ze záznamů účetní jednotky nebo z externích zdrojů úplně a správně;
- rizika související s údaji, mimo jiné zda je jejich tok účetními systémy účetní jednotky úplný a správný, zda jsou správné případné modifikace údajů použitých pro účetní odhady a zda je zachovávána jejich integrita a bezpečnost;
- v případě využívání externích informačních zdrojů rovněž rizika související se zpracováním a zaznamenáváním údajů z těchto zdrojů;
- zda vedení zavedlo kontroly v oblasti přístupu k modelům a jejich změn a udržování tak, aby byla u schválených verzí modelů zajištěna spolehlivá auditní stopa a předešlo se

neoprávněnému přístupu k těmto modelům či jejich neoprávněným změnám;

- zda byly zavedeny náležité kontroly pokrývající přenos informací o účetních odhadech do účetních knih, včetně náležitých kontrol zápisů v účetním deníku.

A53. V některých odvětvích, jako je např. bankovnictví nebo pojišťovnictví, se výraz „správa a řízení“ používá rovněž pro činnosti, které jsou součástí kontrolního prostředí, procesu monitorování vnitřního kontrolního systému a dalších složek tohoto systému, které jsou vymezeny v ISA 315 (revidované znění 2019).[39]

A54. Jestliže má účetní jednotka interní audit, jeho práce může být pro auditora přínosem při získávání poznatků o následujících oblastech:

- charakter účetních odhadů, které vedení používá, a v jaké míře se tak děje;
- návrh a zavedení kontrol, jež pokrývají rizika související s údaji, předpoklady a modely používanými pro stanovení účetních odhadů;
- složky informačního systému účetní jednotky generující údaje, z nichž vycházejí účetní odhady;
- způsob identifikace, vyhodnocování a řízení rizik souvisejících s účetními odhady.

Kontrola výsledků nebo revizí v minulosti stanovených účetních odhadů (viz odstavec 14)

A55. Kontrola výsledků nebo revizí účetních odhadů (zpětná kontrola) auditorovi pomáhá při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti v situaci, kdy účetní odhady stanovené v minulosti jsou v běžném účetním období vyřešeny převodem aktiva nebo splněním závazku nebo když dojde k revizi účetního odhadu pro účely běžného účetního období. Zpětná kontrola auditorovi umožňuje získat:

- informace o tom, jak účinně vedení stanovovalo účetní odhady v minulosti, na základě čehož auditor může získat důkazní informace o pravděpodobné účinnosti účetních odhadů stanovených vedením v současnosti;
- důkazní informace o záležitostech, které může být nutné uvést v účetní závěrce, např. důvody změn;
- informace o složitosti nebo nejistotě účetních odhadů;
- informace o náchylnosti účetních odhadů vůči možné předpojatosti vedení nebo o signálech svědčících o takové předpojatosti. Při identifikaci těchto okolností nebo podmínek a při posuzování charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů auditorovi pomáhá jeho odborný skepticismus.

A56. Zpětná kontrola může auditorovi poskytnout důkazní informace pro účely identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v běžném účetním období. Předmětem takové kontroly nemusí být jen účetní odhady týkající se účetní závěrky za předchozí účetní období, kontrola může být provedena i za několik účetních období či naopak za kratší dobu (např. za pololetí nebo čtvrtletí). Je-li výsledek záležitosti, jež je předmětem účetního odhadu, otázkou delšího časového období, bude patrně vhodné, aby zpětná kontrola pokrývala několik účetních období.

[39] ISA 315 (revidované znění 2019), Příloha 3

A57. Rovněž ISA 240[40] vyžaduje, aby auditor provedl zpětnou kontrolu úsudků a předpokladů, které vedení uplatnilo v souvislosti s účetními odhady. V praxi tak auditor může spojit kontrolu minulých účetních odhadů, kterou provádí pro účely vyhodnocení rizik podle tohoto standardu, s kontrolou podle ISA 240.

A58. Auditor může na základě předchozího vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, kdy v některých oblastech vyhodnotil například vyšší přirozené riziko, usoudit, že je nutná podrobnější zpětná kontrola. Je-li to prakticky proveditelné, může se v jejím rámci zaměřit na účinnost údajů a významných předpokladů použitých pro odhady v minulosti. Na druhé straně například u účetních odhadů týkajících se rutinních a opakujících se transakcí může usoudit, že pro účely zpětné prověrky postačí, když provede analytické postupy.

A59. V případě účetních odhadů reálné hodnoty a jiných účetních odhadů, které jsou výrazně ovlivněny aktuálními podmínkami existujícími k datu ocenění, cíl ocenění respektuje představy o hodnotě v určitém okamžiku. Tyto představy se však mohou výrazně a rychle změnit spolu se změnou prostředí, ve kterém účetní jednotka funguje. Proto je vhodné, když se auditor při zpětné kontrole zaměří na získání informací, které by mohly být relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. Například poznatky o důvodech, proč účastníci trhu změnili své předpoklady, což následně ovlivnilo výsledky záležitostí, které byly v minulosti předmětem účetního odhadu, patrně nebudou vždy přestavovat relevantní důkazní informace. V těchto případech je vhodnější zaměřit se na pochopení výstupů původních předpokladů (jako jsou např. prognózy peněžních toků) a na posouzení účinnosti procesu stanovení odhadů v minulosti, který je relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti v běžném účetním období.

A60. Rozdíl mezi výsledkem a původním odhadem vykázaným v účetní závěrce za předchozí účetní období nemusí nutně znamenat, že závěrka obsahuje nesprávnost. Bude tomu tak jen, když tento rozdíl dokládají informace, které mělo vedení k dispozici již při dokončování účetní závěrky za předchozí účetní období, resp. o nichž lze v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví důvodně předpokládat, že měly být získány a zohledněny.[41] Existence takového rozdílu může zpochybnit způsob, jak vedení při stanovení účetních odhadů zohledňuje informace, které jsou k dispozici. V důsledku toho pak auditor může v některých případech přehodnotit své plány na testování souvisejících kontrol a vyhodnocení kontrolního rizika nebo může dojít k závěru, že o dané záležitosti potřebuje získat přesvědčivější důkazní informace. Řada rámců účetního výkaznictví obsahuje návodná ustanovení, jak odlišit změny účetních odhadů, které představují nesprávnost, od změn, které takovou nesprávnost nepředstavují, a jak postupovat v jednotlivých případech.

Specializované dovednosti a znalosti (viz odstavec 15)

A61. Příklady záležitostí ovlivňující posouzení toho, zda tým provádějící zakázku potřebuje v souvislosti s účetními odhady nějaké specializované dovednosti a znalosti:[42]

- charakter účetních odhadů relevantních pro určité odvětví (např. zásoby nerostných surovin, zemědělská aktiva, složité finanční nástroje, závazky z pojistných smluv);
- míra nejistoty odhadu;

40 ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*, odstavec 32(b)(ii)

41 ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*, odstavec 14

42 ISA 220 (revidované znění) Řízení kvality auditu účetní závěrky, odstavce 25–26, a ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky, odstavec 8(e)

- složitost použité metody nebo modelu;
- náročnost požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví na účetní odhady, mimo jiné zda existují nějaké oblasti, o nichž je známo, že se v nich uplatňují různé interpretace nebo různá praxe, případně oblasti, kde se účetní odhady nestanoví konzistentně;
- postupy, které auditor plánuje provést v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti;
- potřeba úsudku v záležitostech, které nejsou upraveny příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- míra úsudku potřebná pro výběr údajů a předpokladů;
- složitost informačních technologií, které účetní jednotka používá pro stanovení účetních odhadů, a v jaké míře je používá.

Charakter, načasování a rozsah nasazení odborníků se specializovanými dovednostmi a znalostmi bude v různých fázích auditu různý.

A62. Pokud se specializovaná záležitost netýká účetnictví ani auditu (ale jde např. o ocenění), auditor nemusí vždy disponovat potřebnými specializovanými dovednostmi a znalostmi. V takových případech může být nutné využít experta auditora.[43]

A63. Řada účetních odhadů žádné specializované znalosti ani dovednosti nevyžaduje. Příkladem mohou být např. jednoduché výpočty opravných položek k zastaralým zásobám. Naproti tomu u očekávaných úvěrových ztrát bankovní instituce nebo u závazků pojišťovny z pojistných smluv auditor pravděpodobně dojde k závěru, že specializované dovednosti nebo znalosti jsou třeba.

Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odstavce 4, 16)

A64. Důležitost identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení se týká všech účetních odhadů, nejen těch, které jsou vykázány v účetních výkazech, ale i těch, které jsou uvedeny ve vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.

A65. V odstavci A42 ISA 200 se říká, že ve standardech ISA se obvykle hovoří o „riziku materiální nesprávnosti“ a že tyto standardy obvykle neupravují zvlášť přirozené a zvlášť kontrolní riziko. Nicméně ISA 315 (revidované znění 2019) vyžaduje, aby auditor vyhodnotit zvlášť přirozené riziko a zvlášť kontrolní riziko a na základě toho aby navrhl a provedl další auditorské postupy[44], jimiž bude v souladu s ISA 330 reagovat na rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, včetně rizik významných.

A66. Při identifikaci rizik materiální nesprávnosti a vyhodnocování přirozeného rizika u účetních odhadů v souladu s ISA 315 (revidované znění 2019)[45] je povinností auditora zohlednit faktory přirozeného rizika ovlivňující náchylnost tvrzení vůči nesprávnosti a dále to, jakým způsobem tuto náchylnost ovlivňují. Vyhodnocením faktorů přirozeného rizika může auditor získat i další informace, které použije pro:

- posouzení pravděpodobnosti a výše nesprávnosti (tj. toho, kde na spektru přirozeného rizika se dané konkrétní riziko nachází);

[43] ISA 620 Využití práce auditorova experta

[44] ISA 315 (revidované znění 201), odstavce 31 a 34

[45] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 31(a)

- určení důvodů, jež ho vedly k vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, a toho, zda další auditorské postupy v souladu s odstavcem 18 na tyto důvody reagují.

Vztahy mezi faktory přirozeného rizika jsou podrobněji vysvětleny v příloze 1.

A67. Důvody, které auditora vedou k vyhodnocení přirozeného rizika na úrovni tvrzení, mohou vyplývat z jednoho nebo více faktorů přirozeného rizika, tj. z nejistoty, složitosti nebo subjektivity odhadů, případně z ostatních faktorů přirozeného rizika. Například:

(a) účetní odhady týkající se očekávaných úvěrových ztrát budou pravděpodobně složité, protože tyto ztráty nelze zjistit přímo, ale obvykle je nutné použít složitý model. Takový model většinou pracuje s komplexními soubory historických údajů a předpokladů týkajících se budoucího vývoje a používá je pro scénáře upravené specificky pro danou účetní jednotku. Tyto scénáře jsou obvykle obtížně předvídatelné. S účetními odhady týkajícími se očekávaných úvěrových ztrát bude pravděpodobně také spojena velká nejistota odhadu a subjektivita úsudku o budoucích událostech nebo podmínkách. Podobně tomu bude u závazků z pojistných smluv;

(b) účetní jednotka, která má množství různých typů zásob, bude pro účetní odhady týkající se tvorby opravných položek k zastaralým zásobám obvykle používat složité systémy a procesy. Nicméně související míra subjektivity a nejistoty odhadu může být nízká, to bude záviset na charakteru zásob;

(c) nějaké jiné účetní odhady nemusí být složité, ale může s nimi být spojena velká nejistota odhadu nebo velká míra úsudku. Příkladem může být účetní odhad vyžadující významný úsudek o závazku, jehož výše závisí na výsledku soudního sporu.

A68. Relevantnost a významnost faktorů přirozeného rizika je u různých účetních odhadů různá. Tyto faktory se, ať už jednotlivě, nebo ve vzájemné kombinaci, obvykle méně projevují u jednoduchých účetních odhadů a auditor v těchto případech většinou identifikuje méně rizik, případně vyhodnotí přirozené riziko při dolní hranici jeho spektra.

A69. Naproti tomu u složitých účetních odhadů se faktory přirozeného rizika, ať už jednotlivě, nebo ve vzájemné kombinaci, obvykle projevují ve větší míře a auditor v těchto případech pravděpodobně vyhodnotí přirozené riziko při horní hranici jeho spektra. To, jak auditor posoudí dopady faktorů přirozeného rizika, bude mít u těchto účetních odhadů pravděpodobně přímý vliv na počet a charakter identifikovaných rizik materiální nesprávnosti, na jejich vyhodnocení a v konečném důsledku rovněž na míru přesvědčivosti důkazních informací, které je nutné v reakci na tato rizika získat. U těchto účetních odhadů může být rovněž zvlášť důležité uplatňování odborného skepticismu.

A70. Další informace relevantní pro posouzení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení mohou auditorovi poskytnout události po datu účetní závěrky. V průběhu auditu již například může být znám výsledek záležitosti, která byla předmětem účetního odhadu, což auditorovi umožní vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, resp. přehodnotit již dříve provedené vyhodnocení,[46] bez ohledu na to, jak faktory přirozeného rizika–ovlivňují náchylnost tvrzení týkajících se účetních odhadů vůči nesprávnosti. Události po datu účetní závěrky mohou ovlivnit rovněž volbu metody testování účetních odhadů v souladu s odstavcem 18. Například jestliže účetní jednotka zaúčtovává výdaje příštích období z titulu budoucích odměn zaměstnanců jednoduše procentem jejich příjmů, může auditor dojít k závěru, že takový odhad je relativně málo

[46] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 37

složitý a je s ním spojena relativně malá subjektivita, a že tudíž může vyhodnotit přirozené riziko na úrovni tvrzení při dolní hranici jeho spektra. Následná výplata odměn po skončení účetního období poskytne dostatečné a vhodné důkazní informace pro účely vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení.

A71. Kontrolní riziko může auditor vyhodnocovat různým způsobem, podle toho, jakým auditním postupům a metodám dává přednost. Pro jeho vymezení může používat kvantitativní kategorie (může ho např. vyhodnotit jako maximální, střední, minimální) nebo kritéria odrážející očekávanou účinnost kontrol při pokrývání identifikovaného rizika, tj. to, do jaké míry se hodlá spoléhat na jejich účinné fungování. Je-li tedy kontrolní riziko vyhodnoceno např. jako maximální, znamená to, že se auditor nehodlá spoléhat na účinné fungování kontrol. Naopak jestliže je vyhodnoceno na nižší než maximální úrovni, auditor se na jejich účinné fungování hodlá spoléhat.

Nejistota odhadu (viz odstavec 16(a))

A72. Při zohledňování míry nejistoty, jíž je účetní odhad vystaven, auditor zváží:

- zda příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje, aby účetní jednotka:
  - použila pro účetní odhad metodu, s níž je z podstaty spojena vysoká míra nejistoty, účetní rámec může např. vyžadovat použití objektivně nezjistitelných vstupů;
  - použila předpoklady, s nimiž je z podstaty spojena vysoká míra nejistoty odhadu, například předpoklady týkající se dlouhého budoucího období, předpoklady vycházející z údajů, které nejsou objektivně zjistitelné, a jejichž vygenerování tudíž klade na vedení vysoké nároky, případně různé předpoklady, které jsou vzájemně propojeny;
  - v příloze účetní závěrky vysvětlila a popsala nejistotu odhadu;
- ekonomické prostředí: některé účetní jednotky působí na trhu, který se potýká s vážnými problémy (např. měnové výkyvy, neaktivní trh), a účetní odhady tudíž musí vycházet z údajů, které nejsou objektivně zjistitelné;
- zda je možné (resp. prakticky proveditelné, pokud to připouští příslušný rámec účetního výkaznictví), aby vedení:
  - přesně a spolehlivě předpovědělo budoucí výsledek nějaké transakce, která proběhla v minulosti (např. částku, kterou bude nutné uhradit na základě smluvní podmínky), nebo výskyt a dopad budoucích událostí či podmínek (např. částku budoucí úvěrové ztráty nebo výši a termín likvidace pojistného nároku);
  - získalo přesné a úplné informace o současné situaci (např. při odhadování reálné hodnoty informace o tom, které oceňovací atributy odrážejí stanovisko účastníků trhu k datu účetní závěrky).

A73. Výše částky vykázané nebo popsané a vysvětlené v účetní závěrce na základě účetního odhadu sama o sobě není signálem svědčícím o náchylnosti odhadu vůči nesprávnosti. Účetní odhad může být i podhodnocen.

A74. V některých případech může být nejistota odhadu tak vysoká, že přiměřený účetní odhad není možné stanovit. Příslušný rámec účetního výkaznictví může zakazovat vykázání nějaké položky v účetní závěrce nebo její ocenění reálnou hodnotou. V těchto případech budou pravděpodobně existovat rizika materiální nesprávnosti týkající se nejen toho, zda by měl být účetní odhad vykázán, resp. oceněn reálnou hodnotou, ale také rizika týkající se přiměřenosti vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce. Příslušný rámec účetního výkaznictví může vyžadovat, aby tyto účetní odhady a související nejistota byly vysvětleny a popsány v účetní závěrce. (viz odstavce A112–A113, A143–A144).

A75. Nejistota spojená s účetním odhadem může v některých případech významně zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Požadavky a návodná ustanovení relevantní pro tyto situace upravuje ISA 570 (revidované znění)[47].

Složitost a subjektivita (viz odstavec 16(b))

Vliv složitosti stanovení odhadu na volbu a uplatňování metody

A76. Při zohledňování vlivu, který má složitost stanovení odhadu na volbu a uplatňování metody, auditor zváží:

- zda vedení potřebovalo pro stanovení účetního odhadu specializované dovednosti a znalosti, což může naznačovat, že použitá metoda je svou podstatou složitá, a odhad může být tudíž náchylnější vůči materiální nesprávnosti. Bývá tomu tak v případech, kdy si vedení vyvinulo interně vlastní model, ačkoliv s tím má poměrně málo zkušeností, nebo když používá model založený na metodě, která není v daném odvětví či prostředí zavedená ani běžně užívaná;
- charakter oceňovací báze stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, což může vést k použití složité metody vyžadující různé zdroje historických i prognostických údajů a předpokladů, propojených četnými vzájemnými vazbami. Například tvorba opravných položek k očekávaným úvěrovým ztrátám bude patrně vyžadovat úsudek o budoucích splátkách úvěrů a dalších peněžních tocích. Tento úsudek bude vycházet z historických údajů i prognostických předpokladů. Podobně ocenění závazku z pojistné smlouvy bude obvykle vyžadovat úsudek o budoucích pojistných platbách. Prognóza těchto plateb bude zpracována na základě historických zkušeností a stávajících i očekávaných budoucích trendů.

Vliv složitosti stanovení odhadu na výběr a uplatňování údajů

A77. Při zohledňování vlivu, který má složitost stanovení odhadu na výběr a uplatňování údajů použitých pro odhad, auditor zváží:

- jak složitý je proces generování údajů, přičemž zohlední relevantnost a spolehlivost jejich zdrojů. Údaje z některých zdrojů budou spolehlivější než údaje z jiných zdrojů. Některé externí informační zdroje navíc kvůli zachování mlčenlivosti či ochraně duševního vlastnictví nezveřejnují (veškeré) informace relevantní pro posouzení spolehlivosti jimi poskytovaných údajů, např. nezveřejňují zdroje podkladových údajů ani informace o jejich sběru a zpracování;
- jak složité je zajistit integritu údajů. V případě velkých objemů dat pocházejících z různých zdrojů může být složité zajistit integritu údajů používaných pro účetní odhad;
- zde je nutné interpretovat složité smluvní podmínky. Například výše peněžních toků plynoucích mezi dodavatelem a odběratelem z titulu poskytnutých slev bude často upravena složitými smluvními podmínkami, jejichž interpretace bude vyžadovat specifické zkušenosti a odbornou způsobilost.

Vliv subjektivity při stanovení odhadu na volbu a uplatňování metody, předpokladů a údajů

A78. Při zohledňování vlivu, který má subjektivita na volbu a uplatňování metody, předpokladů a údajů,

[47] ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržité trvání podniku*

auditor zváží:

- do jaké míry nejsou příslušným rámcem účetního výkaznictví upraveny přístupy, koncepty a techniky oceňování a další faktory relevantní pro metodu odhadu;
- jak velká nejistota je spojena s částkou a časovými aspekty, včetně délky období, na které se dělá prognóza. Částka a časové aspekty jsou zdrojem nejistoty odhadu a vyžadují od vedení uplatňování úsudku při výběru bodového odhadu, což zase vytváří prostor pro předpojatost vedení. Například s účetním odhadem, který zahrnuje prognostické předpoklady, bude obvykle spojena vysoká míra subjektivity, a vedení bude tudíž náchylnější vůči předpojatosti.

Ostatní faktory přirozeného rizika (viz odstavec 16(b))

A79. Míra subjektivity spojená s účetním odhadem ovlivňuje jeho náchylnost vůči nesprávnosti způsobené předpojatostí vedení nebo jinými rizikovými faktory podvodu ovlivňujícími přirozené riziko. Jestliže odhad vykazuje například vysokou míru subjektivity, bude pravděpodobně náchylnější vůči nesprávnosti způsobené předpojatostí vedení nebo podvodem. To může vést k širokému rozpětí možných výsledků. Vedení si z tohoto rozpětí může vybrat bodový odhad, který je za daných okolností nevhodný nebo který je nevhodně ovlivněn předpojatostí vedení, ať už záměrnou, nebo nezáměrnou, a který je tudíž nesprávný. Jestliže auditor, který u účetní jednotky provádí opakující se audity, zjistil v předchozích účetních obdobích signály svědčící o možné předpojatosti vedení, bude to mít pravděpodobně vliv na plánování a postupy vyhodnocení rizik v běžném období.

Významná rizika (viz odstavec 17)

A80. Vyhodnocení přirozeného rizika zohledňující, do jaké míry je účetní odhad ovlivněn nejistotou, složitostí nebo subjektivitou či ostatními faktory přirozeného rizika, auditorovi pomáhá při rozhodování o tom, zda je některé z identifikovaných rizik materiální nesprávnosti významné.

Reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti

Další auditorské postupy (viz odstavec 18)

A81. Při navrhování a provádění dalších auditorských postupů může auditor uplatnit kterýkoli ze tří testovacích postupů uvedených v odstavci 18 (může je používat samostatně nebo je vzájemně kombinovat). Jestliže je např. účetní odhad založen na několika předpokladech, lze pro každý předpoklad použít jiný testovací postup.

Získání relevantních důkazních informací, bez ohledu na to, zda podporují tvrzení, nebo zda jim odporují

A82. Součástí důkazních informací jsou jak informace, které podporují a dokládají tvrzení vedení v účetní závěrce, tak ty, které těmto tvrzením odporují.[48] Úkolem auditora je přistupovat k důkazním informacím nepředpojatě, což mimo jiné znamená získávat je z různých zdrojů v rámci účetní jednotky i mimo ni. Nicméně jeho povinností není provádět zevrubné pátrání a vyhledávat všechny možné zdroje důkazních informací.

A83. V souladu s ISA 330 je povinností auditora získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší riziko vyhodnotil.[49] Posouzení charakteru a množství důkazních informací proto bude obvykle důležitější v těch případech, kdy je u účetního odhadu vyhodnoceno přirozené riziko na horní

[48] ISA 500, odstavec A5

[49] ISA 330, odstavce 7(b) a A19

hranici spektra.

Odstupňování požadavků

A84. Na charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů mají vliv např.:

- vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, protože ta určují, jak přesvědčivé důkazní informace auditor potřebuje získat a jakou metodu má zvolit pro audit účetních odhadů. Například rizika materiální nesprávnosti týkající se tvrzení o existenci nebo ocenění vyhodnocená u výdajů příštích období z titulu odměn, které budou zaměstnancům vyplaceny krátce po skončení roku, pravděpodobně nebudou tak velká. V takovém případě bude praktičtější, když auditor místo jiných postupů získá dostatečné a vhodné důkazní informace tím, že vyhodnotí události, které nastaly do data zprávy auditora;
- důvody vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti.

Záměr auditora spoléhat na účinné fungování kontrol (viz odstavec 19)

A85. Testy účinného fungování kontrol jsou vhodné v případech, kdy je přirozené riziko, včetně významných rizik, vyhodnoceno na spektru přirozeného rizika jako vyšší. Taková situace může nastat, když je účetní odhad ovlivněn vysokou mírou složitosti. Jestliže je ovlivněn vysokou mírou subjektivity, a vyžaduje tudíž od vedení významný úsudek, auditor se obvykle kvůli přirozeným omezením účinnosti návrhu kontrol více zaměřuje na testy věcné správnosti než na testy efektivního fungování kontrol.

A86. Při určování charakteru, načasování a rozsahu testů efektivního fungování kontrol v oblasti účetních odhadů auditor zváží např. následující faktory:

- charakter, četnost a velikost transakcí;
- účinnost návrhu kontrol, včetně toho, zda jsou kontroly navrženy tak, aby vhodně reagovaly na vyhodnocené přirozené riziko, a kvalita správy a řízení účetní jednotky;
- důležitost daných kontrol z hlediska celkových kontrolních cílů a procesů, které účetní jednotka zavedla, včetně míry sofistikovanosti informačního systému podporujícího příslušné transakce;
- monitoring kontrol a nedostatky zjištěné ve vnitřním kontrolním systému;
- charakter rizik, jež dané kontroly mají pokrývat, např. kontroly, jejichž předmětem je uplatňování úsudku, ve srovnání s kontrolami podkladových údajů;
- způsobilost pracovníků podílejících se na kontrolní činnosti;
- četnost provádění kontrol;
- doklady o provedených kontrolách.

Testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace

A87. V některých odvětvích, například ve finančních službách, vedení v široké míře využívá pro realizaci podnikatelské činnosti informační technologie. V těchto případech bude vyšší pravděpodobnost, že se u účetních odhadů budou vyskytovat rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě nebudou poskytovat dostatečné a vhodné důkazní informace.

A88. Situace, kdy se vyskytují rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení:

- úkolem kontrol je snížit rizika týkající se generování, zaznamenávání, zpracovávání nebo vykazování informací získaných ze zdrojů mimo účetní knihy;
- informace dokládající jedno či více tvrzení jsou generovány, zaznamenávány, zpracovávány, nebo vykazovány elektronicky. To je obvyklé u velkých objemů transakcí a dat nebo u složitých modelů, které kvůli zajištění správnosti a úplnosti informací vyžadují široké nasazení informačních technologií. Složitá může být například tvorba opravných položek k očekávaným úvěrovým ztrátám u finanční instituce nebo u společnosti dodávající energie. Údaje používané pro výpočet opravných položek u společnosti dodávající energie mohou zahrnovat množství malých zůstatků týkajících se velkého počtu transakcí. V takovém případě může auditor dojít k závěru, že bez testování kontrol pokrývajících model pro výpočet opravných položek k očekávaným úvěrovým ztrátám nelze získat dostatečné a vhodné důkazní informace.

V těchto případech bude dostatečnost a vhodnost důkazních informací záviset na účinnosti kontrol, jejichž předmětem je správnost a úplnost informací.

A89. V některých případech právní předpisy vyžadují, aby auditor v rámci auditu účetní závěrky (např. banky nebo pojišťovny) provedl rovněž další postupy týkající se vnitřního kontrolního systému, případně aby k němu vydal závěr poskytující ujištění. V těchto a obdobných případech může auditor použít informace, které při provádění těchto postupů získal, jako důkazní informace, pokud se ujistí, že následně nedošlo ke změnám, které by mohly ovlivnit relevantnost těchto informací pro účely auditu.

Významná rizika (viz odstavec 20)

A90. Jestliže další auditorské postupy, které auditor provádí v reakci na vyhodnocené významné riziko, zahrnují výhradně testy věcné správnosti, je v souladu s ISA 330[50] nutné, aby jejich součástí byly testy detailních údajů. Testy detailních údajů lze v závislosti na odborném úsudku auditora provádět v rámci všech tří postupů popsaných v odstavci 18 tohoto standardu. Příklady testů detailních údajů pro významná rizika týkající se účetních odhadů:

- prohlídka, např. prohlídka smluv s cílem ověřit smluvní podmínky nebo předpoklady;
- přepočet, např. ověření matematické správnosti modelu;
- porovnání předpokladů s podkladovou dokumentací, např. s informacemi od třetích stran.

Získání důkazních informací na základě událostí do data zprávy auditora (viz odstavec 21)

A91. V některých případech si auditor může zajistit dostatečné a vhodné důkazní informace pro pokrytí rizik materiální nesprávnosti tím, že posoudí rovněž události, které se uskutečnily mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora. Například jestliže účetní jednotka vyřazuje z výroby nějaký produkt, prodej jeho veškerých zásob krátce po konci účetního období auditorovi pravděpodobně poskytne dostatečné a vhodné důkazní informace pro posouzení odhadu čisté realizovatelné hodnoty, který vedení stanovilo k datu účetní závěrky. Tento přístup může být vhodný i u ostatních postupů uvedených v odstavci 18.

A92. Naproti tomu v jiných případech nebude pravděpodobné, že by události mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora poskytly o účetním odhadu dostatečné a vhodné důkazní informace.

[50] ISA 330, odstavec 21

Například u některých účetních odhadů je vývoj souvisejících podmínek a událostí dlouhodobou záležitostí. U účetních odhadů reálné hodnoty zase informace po datu účetní závěrky nemusí odrážet události a okolnosti, které existovaly k tomuto datu, a nemusí být tudíž pro odhad reálné hodnoty relevantní.

A93. I v případě, že se auditor rozhodne neuplatnit tento přístup u jednotlivých odhadů, je jeho povinností postupovat v souladu s ISA 560. Ten vyžaduje, aby auditor provedl postupy, které mu umožní získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že byly zjištěny všechny události, jež nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, které vyžadují úpravu účetních výkazů nebo které je nutné vysvětlit a popsat v účetní závěrce,[51] a že tyto události byly náležitě zachyceny v účetní závěrce.[52] Vzhledem k tomu, že účetní odhady, s výjimkou odhadů reálné hodnoty, obvykle závisí na výsledku budoucích podmínek, transakcí nebo událostí, je práce, kterou auditor provádí podle ISA 560, zvlášť důležitá.

Testování způsobu, jak vedení stanovilo účetní odhad (viz odstavec 22)

A94. Testování způsobu, jak vedení stanovilo účetní odhad, bývá vhodné např. v následujících případech:

- auditor může na základě kontroly obdobných účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za předchozí účetní období předpokládat, že i v běžném období je proces, jak vedení stanovuje účetní odhady, v pořádku;
- účetní odhad vychází z velkého základního souboru, který obsahuje položky obdobného charakteru, jež nejsou jednotlivě významné;
- to, jak má vedení stanovit účetní odhad, je stanoveno příslušným rámcem účetního výkaznictví, např. tvorba opravných položek k očekávaným úvěrovým ztrátám;
- účetní odhad vychází z rutinního zpracování dat.

Testování způsobu, jak vedení stanovilo účetní odhad, může být vhodné rovněž v případech, kdy žádný jiný přístup není z praktických důvodů použitelný, případně může být vhodné kombinovat tento přístup s některým jiným přístupem.

Změny metod, významných předpokladů a údajů oproti předchozím účetním obdobím (viz odstavce 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Jestliže důvodem změny metody, významného předpokladu nebo údajů oproti předchozím účetním obdobím nejsou nové okolnosti ani nové informace nebo jestliže významné předpoklady nejsou konzistentní buď navzájem, nebo s významnými předpoklady použitými pro jiné účetní odhady nebo pro jiné ekonomické činnosti dané účetní jednotky, bude v některých případech třeba, aby auditor s vedením podrobněji projednal dané okolnosti, případně aby v rámci této diskuse zpochybnil vhodnost předpokladů, které vedení použilo.

Signály svědčící o předpojatosti vedení (viz odstavce 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Jestliže auditor zjistí signály svědčící o předpojatosti vedení, bude v některých případech třeba, aby danou záležitost s vedením podrobněji projednal a aby znovu zvážil, zda získal dostatečné

[51] ISA 560, odstavec 6

[52] ISA 560, odstavec 8

a vhodné důkazní informace o tom, že použitá metoda, předpoklady a údaje jsou za daných okolností vhodné a zdůvodnitelné. Příkladem signálu svědčícího o předpojatosti vedení u konkrétního účetního odhadu může být situace, kdy vedení má pro různé předpoklady, se kterými pracuje, sice správně navržená rozpětí, ale předpoklad z rozpětí volí vždy tak, aby byl výsledek stanovení hodnoty co nejpříznivější.

Metody

Volba metody (viz odstavec 23(a))

A97. Auditor při posuzování toho, zda je metoda, kterou vedení pro odhad zvolilo, vhodná v kontextu daného rámce účetního výkaznictví, případně zda je vhodná změna metody oproti předchozímu účetnímu období, zvažuje mimo jiné:

- zda vedení volbu metody vhodně zdůvodnilo;
- zda je metoda za daných okolností vhodná s ohledem na charakter účetního odhadu, požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví, jiné oceňovací koncepty nebo techniky, které jsou dostupné, regulační požadavky a oblast podnikání, odvětví nebo prostředí, ve kterém účetní jednotka působí;
- jestliže vedení zjistilo, že různé metody vedou k odhadům, které se velmi liší, jak prošetřilo důvody rozdílů;
- zda jsou důvodem změny metody nové okolnosti nebo nové informace. Pokud tomu tak není, změna může být neodůvodněná nebo nemusí být v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nahodilé změny mají za následek nekonzistentnost účetní závěrky mezi jednotlivými účetními obdobími, mohou vést k její nesprávnosti nebo mohou signalizovat možnou předpojatost vedení. (viz též odstavce A133–A136)

Tyto záležitosti jsou důležité v těch případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví nestanoví, jakou metodu je třeba pro účetní odhad použít, resp. kdy umožňuje volbu mezi několika alternativními metodami.

Složité modelování (viz odstavec 23(d))

A98. V následujících případech je větší pravděpodobnost, že se jedná o složitý model, a že tudíž i související metoda je složitá:

- pochopení a aplikace metody, včetně návrhu modelu a výběru a použití vhodných údajů a předpokladů, vyžaduje specializované dovednosti a znalosti;
- je obtížné získat údaje, které jsou pro model potřeba, protože je omezena jejich dostupnost či zjistitelnost nebo přístup k nim; nebo
- při používání modelu je obtížné zajistit integritu (tj. správnost, konzistentnost a úplnost) údajů a předpokladů, protože model pracuje s různými oceňovacími atributy, mezi nimiž jsou složité vztahy, nebo protože se výpočty mnohokrát opakují.

A99. Jestliže vedení používá pro odhad složité modely, auditor zváží mimo jiné:

- zda je model před prvním použitím nebo v případě změny validován a zda je pravidelně kontrolován, aby se zajistilo, že je stále vhodný pro daný účel. V rámci procesu validace účetní jednotka ověřuje např.:
  - teoretickou správnost modelu;

- matematickou správnost modelu;
- správnost a úplnost údajů a předpokladů v modelu použitých;
- výstupy modelu ve srovnání s výsledky transakcí;

- zda byly zavedeny vhodné zásady, jak kontrolovat změny modelu;
- zda vedení při používání modelu uplatňuje vhodné dovednosti a znalosti.

Posouzení těchto aspektů může být přínosem i pro metodu, která složité modelování nevyužívá.

A100. Vedení někdy upravuje výstupy modelu, aby byly v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. V některých odvětvích se pro takové úpravy v angličtině používá výraz „overlays“. U účetních odhadů reálné hodnoty může být v některých případech relevantní posoudit, zda případné úpravy výstupů modelu odrážejí předpoklady účastníků trhu za obdobných okolností.

Zajištění integrity významných předpokladů a údajů použitých při aplikaci metody (viz odstavec 23(e))

A101. Zajištění integrity významných předpokladů a údajů použitých při aplikaci metody spočívá v zajištění jejich správnosti a úplnosti ve všech fázích zpracování informací. Není-li integrita zajištěna, může to vést k poškození údajů a předpokladů a následně k nesprávnosti v účetní závěrce.

V této souvislosti může být vhodné, aby auditor posoudil mimo jiné to, zda u údajů a předpokladů byly během takových činností, jako je vkládání, ukládání, generování, přenos či zpracování, provedeny veškeré změny, které vedení plánovalo, a naopak zda nebyly provedeny žádné neplánované změny.

Významné předpoklady (viz odstavec 24)

A102. Auditor při posuzování toho, zda jsou významné předpoklady, které vedení pro odhad zvolilo, vhodné v kontextu daného rámce účetního výkaznictví, případně zda je vhodná změna předpokladů oproti předchozímu účetnímu období, zvažuje mimo jiné:

- jak vedení výběr předpokladu zdůvodnilo;
- zda je předpoklad za daných okolností vhodný s ohledem na charakter účetního odhadu, na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví a na oblast podnikání, odvětví nebo prostředí, ve kterém účetní jednotka působí;
- zda jsou důvodem změny předpokladu oproti předchozím účetním obdobím nové okolnosti nebo nové informace. Pokud tomu tak není, změna může být neodůvodněná nebo nemusí být v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nahodilé změny účetního odhadu mohou vést k nesprávnosti účetní závěrky nebo mohou signalizovat možnou předpojatost vedení. (viz odstavce A133–A136).

A103. Vedení může pro vyhodnocování alternativních předpokladů či výsledků účetních odhadů používat v závislosti na okolnostech nejrůznější metody. Jednou z možností je analýza citlivosti, která sleduje, jak se výše odhadu mění se změnou předpokladů. Ke kolísání může docházet i u účetních odhadů reálné hodnoty, protože různí účastníci trhu vycházejí z různých předpokladů. Na základě analýzy citlivosti může vzniknout celá řada scénářů (vedení je někdy označuje jako rozpětí výsledků), včetně scénářů „pesimistických“ a „optimistických“.

A104. Při provádění auditu se auditor mnohdy setká rovněž s předpoklady, které účetní jednotka použila v jiných oblastech své činnosti, například v ekonomických prognózách nebo s předpoklady

použitými ve strategických dokumentech či s předpoklady týkajícími se budoucích peněžních toků. Pokud partner zodpovědný za zakázku realizoval pro danou účetní jednotku i další zakázky, má v souladu s ISA 315 (revidované znění)[53] povinnost posoudit, zda informace, které získal při provádění těchto dalších zakázek, nejsou relevantní i pro identifikaci rizik materiální nesprávnosti. Tyto informace mohou být užitečné rovněž pro posouzení toho, zda jsou významné předpoklady konzistentní navzájem a také s významnými předpoklady použitými pro účetní odhady.

A105. Vhodnost významných předpokladů v kontextu požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví bude v některých případech záviset na tom, zda vedení hodlá přijmout nějaká konkrétní opatření a zda je schopné je realizovat. Vedení často dokumentuje plány a záměry týkající se konkrétních aktiv a závazků a příslušný rámec účetního výkaznictví to od něj někdy přímo vyžaduje. To, jaké důkazní informace a v jakém rozsahu auditor o záměrech vedení a schopnosti realizovat je získá, je věcí jeho odborného úsudku. Pokud je to relevantní, auditorské postupy mohou zahrnovat:

- prověrku toho, jak se vedení dařilo realizovat stanovené záměry v minulosti;
- inspekci písemných plánů a další dokumentace, mimo jiné, pokud je to relevantní, formálně schválených rozpočtů, zplnomocnění nebo zápisů z jednání;
- dotazování vedení o důvodech, které vedly ke konkrétnímu opatření;
- prověrku událostí, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora;
- zhodnocení schopnosti účetní jednotky uskutečnit určité opatření vzhledem k její ekonomické situaci, včetně stávajících závazků a právních, regulačních nebo smluvních omezení, jež by mohly ovlivnit realizovatelnost daného opatření;
- posouzení toho, zda vedení splnilo případné požadavky na vedení dokumentace stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Některé rámce účetního výkaznictví však managementu nedovolují, aby při stanovení účetního odhadu zohlednil své plány nebo záměry. Často je tomu tak u účetních odhadů reálné hodnoty, protože u nich vzhledem k cíli oceňování platí požadavek, že by významné předpoklady měly odrážet předpoklady účastníků trhu.

Údaje (viz odstavec 25(a))

A106. Auditor při posuzování toho, zda jsou údaje, které vedení pro odhad zvolilo, vhodné v kontextu daného rámce účetního výkaznictví, případně zda je vhodná změna oproti předchozímu účetnímu období, zvažuje mimo jiné:

- jak vedení výběr údajů zdůvodnilo;
- zda jsou údaje za daných okolností vhodné s ohledem na charakter účetního odhadu, na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví a na oblast podnikání, odvětví nebo prostředí, ve kterém účetní jednotka působí;
- zda jsou důvodem změny údajů oproti předchozím účetním obdobím, tj. změny zdroje údajů, vybraných položek nebo údajů jako takových, nové okolnosti nebo nové informace. Pokud tomu tak není, změna pravděpodobně nebude odůvodněná a nebude v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Nahodilé změny mají za následek nekonzistentnost účetní závěrky mezi jednotlivými účetními obdobími, mohou vést k její nesprávnosti nebo mohou signalizovat možnou předpojatost vedení. (viz odstavce A133–A136).

[53] ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 15(b)

Relevantnost a spolehlivost údajů (viz odstavec 25(c))

A107. Jestliže auditor používá informace vygenerované účetní jednotkou, je v souladu s ISA 500 jeho povinností posoudit, zda takové informace jsou pro jeho účely dostatečně spolehlivé, případně, pokud to okolnosti vyžadují, získat důkazní informace o správnosti a úplnosti těchto informací a vyhodnotit, zda jsou tyto informace pro jeho účely dostatečně přesné a podrobné.[54]

Složité právní a smluvní podmínky (viz odstavec 25(d))

A108. Jestliže účetní odhad vychází ze složitých právních a smluvních podmínek, auditor zváží mimo jiné provedení následujících postupů:

- posouzení toho, zda pochopení a interpretace příslušné smlouvy vyžaduje specializované dovednosti a znalosti;
- dotazování právního zástupce účetní jednotky ohledně předmětných právních nebo smluvních podmínek;
- inspekce podkladových smluv s cílem:
  - vyhodnotit ekonomický účel transakce nebo dohody;
  - posoudit, zda smluvní podmínky odpovídají tomu, co vedení tvrdí.

Výběr bodového odhadu vedení a vysvětlující a popisné informace o nejistotě odhadu

Jak vedení řeší nejistotu odhadu (viz odstavec 26(a))

A109. Auditor při posuzování toho, zda vedení podniklo náležitá opatření, aby pochopilo a vyřešilo nejistotu odhadu, zváží mimo jiné, zda vedení:

(a) identifikovalo zdroje a posoudilo míru inherentní variability výsledků stanovení hodnoty a z toho vyplývající rozpětí možných výsledků stanovení hodnoty, a zda na základě toho pochopilo nejistotu odhadu;

(b) identifkovalo, do jaké míry složitost a subjektivita při procesu stanovení hodnoty ovlivňuje riziko materiální nesprávnosti, a toto riziko ošetřilo tím, že:

(i) účetní odhady stanoví s použitím vhodných dovedností a znalostí;

(ii) uplatní odborný úsudek, mimo jiné tím, že identifikuje a ošetří náchylnost vůči předpojatosti vedení;

(c) vyřešilo nejistotu odhadu vhodným výběrem bodového odhadu vedení a souvisejících vysvětlujících a popisných informací o nejistotě odhadu, které uvedlo v účetní závěrce.

Výběr bodového odhadu vedení a vysvětlující a popisné informace o nejistotě odhadu
(viz odstavec 26(b))

A110. Záležitosti, které mohou být relevantní pro posouzení toho, jak vedení zvolilo bodový odhad a jaké vysvětlující a popisné informace uvedlo o nejistotě odhadu v účetní závěrce:

- zda byly použité metody a údaje vhodně vybrány, a to především v těch případech, kdy existovalo několik alternativních metod, resp. vícero alternativních zdrojů údajů;

[54] ISA 500, odstavec 9

- zda jsou použité oceňovací atributy vhodné a úplné;
- zda byly použité předpoklady vybrány z rozpětí reálně možných částek a podloženy vhodnými údaji, které jsou relevantní a spolehlivé;
- zda jsou použité údaje vhodné, relevantní a spolehlivé a zda byla zajištěna jejich integrita;
- zda byly výpočty provedeny v souladu se zvolenou metodou a jsou matematicky správné;
- zda byl bodový odhad vedení náležitě vybrán z reálně možných výsledků stanovení hodnoty;
- zda související vysvětlující a popisné informace uvádějí, že daná částka je odhadem, a vysvětlují charakter a omezení procesu stanovení odhadu, včetně variability reálně možných výsledků stanovení hodnoty.

A111. Auditor při posuzování toho, zda vedení vhodně stanovilo bodový odhad, zváží mimo jiné:

- zda vedení dodrželo požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví: to se týká těch případů, kdy požadavky daného rámce určují, jaký bodový odhad má vedení na základě posouzení alternativních výsledků a předpokladů vybrat, případně předpisují konkrétní metodu stanovení hodnoty;
- zda vedení uplatnilo úsudek a zohlednilo požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví: to se týká těch případů, kdy daný rámec konkrétně neupravuje výběr jedné částky z reálně možných výsledků stanovení hodnoty.

A112. Auditor při posuzování vysvětlujících a popisných informací, které vedení uvedlo v účetní závěrce o nejistotě odhadu, zváží požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. Rámec může např. požadovat zveřejnění následujících informací:

- informace upozorňující na to, že daná částka je odhadem, a vysvětlující charakter procesu stanovení odhadu a jeho omezení, včetně variability reálně možných výsledků stanovení hodnoty. Rámec může požadovat i další informace, tak aby byly naplněny jeho cíle týkající se vysvětlujících a popisných informací;[55]
- informace o významných účetních pravidlech týkajících se účetních odhadů. Účetní pravidla mohou v závislosti na okolnostech zahrnovat mimo jiné konkrétní účetní principy, báze, zvyklosti, zásady či praxi používanou při sestavování a vykazování účetních odhadů v účetní závěrce;
- informace o významných či klíčových úsudcích (například o úsudcích, které mají nejzásadnější dopad na částky vykázané v účetní závěrce) a významných prognostických předpokladech či jiných zdrojích nejistoty odhadu.

V některých případech může být nutné uvést v účetní závěrce i další informace než jen ty, které výslovně požaduje daný rámec účetního výkaznictví, aby účetní závěrka věrně zobrazovala skutečnost (rámec věrného zobrazení), resp. aby nebyla zavádějící (rámec dodržení požadavků).

A113. Čím větší míra nejistoty je s účetním odhadem spojena, tím je pravděpodobnější, že rizika materiální nejistoty budou vyhodnocena na vyšší úrovni a tím musí být získané důkazní informace přesvědčivější, aby auditor mohl v souladu s odstavcem 35 určit, zda bodový odhad vedení a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce jsou v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené, nebo zda jsou nesprávné.

[55] IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*, odstavec 92

A114. Jestliže posouzení nejistoty spojené s účetním odhadem, případně posouzení souvisejících vysvětlujících a popisných informací vyžaduje významnou pozornost auditora, může se jednat o hlavní záležitost auditu.[56]

Situace, kdy vedení nepodniklo náležitá opatření, aby pochopilo a ošetřilo nejistotu odhadu (viz odstavec 27)

A115. Jestliže auditor usoudil, že vedení nepodniklo náležitá opatření, aby pochopilo a ošetřilo nejistotu odhadu, vyzve ho, aby podniklo další opatření a na jejich základě pochopilo nejistotu odhadu, např. aby zvážilo jiné předpoklady nebo aby provedlo analýzu citlivosti.

A116. Auditor při posuzování toho, zda je prakticky proveditelné, aby navrhl vlastní bodový odhad nebo rozpětí odhadu, zohledňuje mimo jiné to, zda tak může učinit, aniž by ohrozil dodržování požadavků na svou nezávislost, včetně etických požadavků, které mu zakazují přebírat manažerskou odpovědnost.

A117. Jestliže auditor poté, co vyhodnotí reakci vedení na svou výzvu, dojde k závěru, že není prakticky proveditelné, aby navrhl vlastní bodový odhad nebo rozpětí odhadu, je v souladu s odstavcem 34 jeho povinností posoudit dopady, které to má na audit a na výrok auditora k účetní závěrce.

Navržení bodového odhadu auditora nebo rozpětí odhadu auditora (viz odstavce 28–29)

A118. Navrhnout vlastní, tj. auditorův bodový odhad nebo rozpětí odhadu pro účely vyhodnocení bodového odhadu vedení a vysvětlujících a popisných informací, které vedení uvedlo o nejistotě odhadu v účetní závěrce, může být vhodné např. v následujících případech:

- kontrola obdobných účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za předchozí účetní období, kterou auditor provedl, svědčí o tom, že ani v aktuálním účetním období není proces stanovení účetních odhadů vedením účinný;
- vnitřní kontroly účetní jednotky v oblasti manažerských procesů používaných pro účetní odhady nejsou dobře navrženy ani náležitě implementovány;
- vedení náležitě nezohlednilo události či transakce, které se uskutečnily mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, a tyto události nebo transakce se zdají být v rozporu s odhadem vedení;
- existují vhodné alternativní předpoklady nebo alternativní zdroje relevantních údajů, které auditor může použít pro navržení vlastního bodového odhad nebo rozpětí odhadu;
- vedení nepodniklo vhodná opatření k pochopení či řešení nejistoty odhadu (viz odstavec 27).

A119. Rozhodnutí auditora, že navrhne vlastní bodový odhad nebo rozpětí odhadu, může být ovlivněno příslušným rámcem účetního výkaznictví, který v některých případech stanoví, jaký bodový odhad na základě posouzení alternativních výsledků a předpokladů zvolit, případně určuje konkrétní metodu stanovení hodnoty (například diskontovaná očekávaná hodnota vážených pravděpodobností nebo nejpravděpodobnější výsledek).

A120. Rozhodnutí auditora, že navrhne bodový odhad, a nikoli rozpětí odhadu, obvykle závisí na charakteru odhadu a na úsudku auditora za daných okolností. Navržení bodového odhadu bude pravděpodobně efektivní metodou, pokud se např. vzhledem k charakteru účetního odhadu očekává menší variabilita reálně možných výsledků. To platí zvlášť v těch případech, kdy lze

[56] ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*

bodový odhad navrhnout s větší mírou přesnosti.

A121. Při navrhování vlastního bodového odhadu nebo rozpětí odhadu může auditor postupovat různým způsobem, např.:

- může použít jiný model, než použilo vedení, např. nějaký komerčně dostupný model pro určitý sektor nebo odvětví nebo patentově chráněný či vlastní interně vyvinutý model;
- může použít stejný model, jaký použilo vedení, ale navrhnout jiné předpoklady či jiné zdroje údajů, než použilo vedení;
- může použít vlastní metodu a navrhnout jiné předpoklady, než použilo vedení;
- může zaměstnat nebo najmout osobu se specializovanou odborností, aby model navrhla a vytvořila nebo aby mu poskytla relevantní předpoklady;
- může posoudit jiné srovnatelné podmínky, transakce nebo události, případně, pokud je to relevantní, trhy se srovnatelnými aktivy a závazky.

A122. Auditor může také navrhnout vlastní bodový odhad nebo rozpětí odhadu pouze pro část účetního odhadu stanoveného vedením (např. pro určitý předpoklad nebo pro tu část účetního odhadu, která zakládá riziko materiální nesprávnosti).

A123. Tím, že auditor používá pro návrh bodového odhadu nebo rozpětí odhadu vlastní metody, předpoklady nebo údaje, může současně získat důkazní informace o tom, zda metody, předpoklady nebo údaje, které použilo vedení, jsou vhodné. Například jestliže používá vlastní předpoklady pro návrh rozpětí odhadu, na jehož základě vyhodnotí přiměřenost bodového odhadu vedení, může si současně vytvořit názor na to, zda úsudky, které vedení uplatnilo při výběru významných předpokladů použitých pro účetní odhad, svědčící o jeho možné předpojatosti.

A124. Požadavek odstavce 29(a) o tom, že povinností auditora je ujistit se, že rozpětí zahrnuje výhradně částky doložené dostatečnými a vhodnými důkazními informacemi, neznamená, že se od něj očekává, že získá důkazní informace dokládající jednotlivě každý potenciální výsledek spadající do daného rozpětí. Auditor obvykle získá důkazní informace, které mu umožní rozhodnout, že oba koncové body rozpětí jsou za daných okolností přiměřené, tudíž částky mezi těmito dvěma body jsou rovněž přiměřené.

A125. Velikost rozpětí, které auditor zvolí, může být násobkem kritéria materiality stanoveného pro účetní závěrku jako celek, a to především v těch případech, kdy materialita je stanovena na základě provozních výsledků (např. zisku před zdaněním) a toto kritérium je ve srovnání s aktivy nebo ostatními položkami rozvahy relativně malé. Taková situace je pravděpodobnější v případě, že nejistota spojená s účetním odhadem je rovněž násobkem materiality, což je běžnější u některých typů účetních odhadů nebo v některých ekonomických odvětvích, jako je pojišťovnictví nebo bankovnictví, která se vyznačují vyšší mírou nejistoty odhadu. V těchto případech příslušný rámec účetního výkaznictví někdy obsahuje konkrétní požadavky upravující tuto problematiku. Auditor může na základě postupů provedených a důkazních informací získaných v souladu s požadavky tohoto standardu dojít k závěru, že rozpětí odhadu, které je násobkem materiality je podle jeho úsudku za daných okolností vhodné. V takové situaci pak bude zvlášť důležité, jak vyhodnotí přiměřenost vysvětlujících a popisných informací uvedených o nejistotě odhadu v účetní závěrce, především to, zda tyto informace odpovídajícím způsobem vyjadřují vysokou míru nejistoty odhadu a rozpětí možných výsledků. Další aspekty relevantní za těchto okolností jsou popsány v odstavcích A139–A144.

Další aspekty týkající se posuzování důkazních informací (viz odstavec 30)

A126. Informace, které auditor používá jako důkazní pro účely posouzení rizika materiální nesprávnosti účetních odhadů, mohou být vygenerovány účetní jednotkou, zpracovány na základě prací provedených expertem auditora nebo mohou pocházet z externího zdroje.

Externí informační zdroje

A127. Jak je vysvětleno v ISA 500[57], na spolehlivost informací z externích informačních zdrojů má vliv daný zdroj, jeho charakter a okolnosti, za kterých byly informace získány. Charakter a rozsah dalších auditorských postupů, které auditor provede, aby posoudil spolehlivost informací, jež vedení použilo pro účetní odhad, se bude lišit v závislosti na charakteru těchto faktorů. Například:

- jestliže vedení čerpalo údaje týkající se daného trhu nebo odvětví a ceny či údaje související se stanovením cen z jediného externího zdroje, který se na tyto informace specializuje, může auditor pro srovnání získat údaje o ceně z jiného nezávislého zdroje;
- jestliže vedení čerpalo údaje týkající se daného trhu nebo odvětví a ceny či údaje související se stanovením cen z několika nezávislých externích informačních zdrojů a získané informace ukazují, že tyto zdroje se shodují, auditor může zredukovat důkazní informace o spolehlivosti údajů z jednotlivých zdrojů;
- jestliže informace získané z několika informačních zdrojů ukazují na rozdílné názory na trhu, může se auditor zaměřit na pochopení důvodů rozdílnosti. V některých případech může být rozdílnost důsledkem používání různých metod, předpokladů nebo údajů. Jeden zdroj může například používat aktuální ceny a jiný ceny budoucí. Jestliže rozdílnost souvisí s nejistotou odhadu, je v souladu s odstavcem 26(b) povinností auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda jsou vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce o nejistotě odhadu v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené. V těchto případech je důležitý rovněž odborný úsudek uplatněný při posuzování informací o použitých metodách, předpokladech nebo údajích;
- jestliže autorem informací získaných z externího informačního zdroje je tento zdroj sám a použil k tomu vlastní model(y). Tyto případy podrobněji upravuje odstavec A33f ISA 500.

A128. V případě účetních odhadů reálné hodnoty mohou být důležité i další aspekty týkající se relevantnosti a spolehlivosti informací získaných z externích informačních zdrojů, mimo jiné:

(a) zda byla reálná hodnota stanovena na základě obchodů s týmž nástrojem nebo na základě údajů z aktivního trhu;

(b) byla-li reálná hodnota stanovena na základě transakcí se srovnatelnými aktivy nebo závazky, podle jakých kritérií jsou tyto transakce považovány za srovnatelné;

(c) jestliže neexistují žádné transakce pro stejné aktivum či závazek ani pro srovnatelná aktiva nebo závazky, jak byly informace vygenerovány, mimo jiné zda použité vstupy odpovídají předpokladům, jež by pro stanovení ceny aktiva nebo závazku použili účastníci trhu, je-li to relevantní;

(d) jestliže byla reálná hodnota stanovena na základě nabídky makléře, zda tato nabídka:

(i) pochází od tvůrce trhu, který obchoduje se stejným typem finančního nástroje;

(ii) je závazná, nebo nezávazná, přičemž větší váhu má závazná nabídka;

[57] ISA 500, odstavec A35

(iii) odráží podmínky na trhu k datu účetní závěrky v těch případech, kdy to příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje.

A129. Jestliže auditor používá jako důkazní informace informace z externího informačního zdroje, bude pro něj pravděpodobně relevantní, zda lze získat dostatečně podrobné údaje o metodách, předpokladech a jiných údajích, z nichž tento externí zdroj vycházel. Tyto údaje mohou být v některých případech omezené, což má vliv na posouzení charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů, které se auditor rozhodne provést. Například subjekt zajišťující cenové služby často poskytuje informace o použitých metodách a předpokladech za celou třídu aktiv, nikoli pro jednotlivé cenné papíry. Rovněž brokeři často poskytují jen omezené informace o tom, jaké vstupy a předpoklady použili pro indikativní nabídku týkající se konkrétního cenného papíru. Podrobnější návodná ustanovení k omezením, která externí informační zdroj obvykle uvaluje na poskytování podpůrných informací, jsou uvedeny v odstavci A33g ISA 500.

Expert vedení

A130. Jestliže vedení použije při stanovení účetního odhadu předpoklad, který navrhl jeho expert, stane se tento předpoklad předpokladem vedení, a auditor na něj uplatňuje požadavky tohoto standardu.

A131. Jestliže expert vedení v rámci své práce používá metody nebo zdroje údajů týkající se účetních odhadů nebo pokud formuluje zjištění či závěry týkající se bodového odhadu či souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které mají být uvedeny v účetní závěrce, může auditor použít jako vodítko při uplatňování odstavce 8(c) ISA 500 požadavky odstavců 21–29 tohoto standardu.

Servisní organizace

A132. Problematiku služeb poskytovaných servisní organizací, včetně vnitřních kontrol, a reakci auditora na rizika materiální nesprávnosti vyhodnocená v této souvislosti upravuje ISA 402[58]. Jestliže účetní jednotka využívá při stanovení účetních odhadů služeb servisní organizace, požadavky a návodná ustanovení ISA 402 mohou být tudíž auditorovi nápomocny při uplatňování požadavků tohoto standardu.

Signály svědčící o možné předpojatosti vedení (viz odstavec 32)

A133. Odhalit předpojatost vedení na úrovni účtu je obvykle obtížné. Auditor může předpojatost identifikovat pouze, když posuzuje skupinu účetních odhadů, souhrnně všechny účetní odhady nebo když sleduje několik účetních období. Například jestliže jsou jednotlivé účetní odhady uvedené v účetní závěrce přiměřené, nicméně bodové odhady vedení vykazují soustavnou tendenci k horní, resp. dolní hranici rozpětí přiměřených výsledků, které stanovil auditor, a to k té, která je pro vedení z hlediska účetního výkaznictví příznivější, může to svědčit o předpojatosti vedení.

A134. Příklady signálů svědcích o možné předpojatosti vedení v souvislosti s účetními odhady:

- vedení změnilo účetní odhady, resp. metodu jejich stanovení, když subjektivně vyhodnotilo, že došlo ke změně okolností;
- vedení zvolilo významné předpoklady nebo údaje, které vedou k příznivějšímu bodovému odhadu z hlediska jeho cílů;

[58] ISA 402 *Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace*

- vedení zvolilo bodový odhad ukazující na optimistický nebo naopak pesimistický způsob uvažování.

Zjistí-li auditor takové signály, může hrozit riziko materiální nesprávnosti buď na úrovni tvrzení, nebo na úrovni účetní závěrky. Pro účely formulování závěrů o přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů signály svědčící o možné předpojatosti vedení samy o sobě nepředstavují nesprávnost. Nicméně v některých případech mohou důkazní informace ukazovat přímo na nesprávnost, nikoli pouze na předpojatost vedení.

A135. Jestliže auditor zjistí signály svědčící o možné předpojatosti vedení, může to mít dopad na jeho závěry ohledně toho, zda správně vyhodnotil rizika a zda ně správně reagoval. V některých případech bude rovněž nutné, aby zvážil dopady na další oblasti auditu, mimo jiné nutnost zpochybnit vhodnost úsudků uplatněných vedením při stanovení účetních odhadů. Signály svědčící o možné předpojatosti vedení mohou mít také vliv na závěry auditora podle ISA 700 (revidované znění)[59] týkající se toho, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje materiální nesprávnosti.

A136. V souladu s ISA 240 je povinností auditora vyhodnotit, zda úsudky a rozhodnutí vedení při stanovení účetních odhadů uvedených v účetní závěrce nesvědčí o možné předpojatosti vedení, která by mohla vést k materiální nesprávnosti způsobené podvodem.[60] Úmyslné zkreslování účetních odhadů, mimo jiné jejich úmyslné podhodnocování nebo nadhodnocování, je častým nástrojem podvodného účetního výkaznictví. Signály svědčící o možné předpojatosti vedení mohou být současně faktory rizika podvodu a mohou auditora vést k tomu, aby znovu posoudil, zda je správné jeho vyhodnocení rizik, především rizika podvodu, a zda je správná jeho reakce na toto rizika.

Celkové vyhodnocení na základě provedených auditorských postupů (viz odstavec 33)

A137. V některých případech se auditor na základě důkazních informací, které získává při provádění naplánovaných dalších auditorských postupů, rozhodne upravit charakter, načasování nebo rozsah těchto postupů.[61] Při získávání důkazních informací v rámci těchto postupů může odhalit nové skutečnosti o účetních odhadech, které se mohou zásadně lišit od informací, z nichž vycházel při vyhodnocení rizik. Může např. zjistit, že jediným důvodem vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti je subjektivita při stanovení účetního odhadu. Při provádění postupů reagujících na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti ale také může zjistit, že účetní odhad je složitější, než se původně domníval, což může zpochybnit jeho vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti (kvůli složitosti odhadu může být např. nutné vyhodnotit přirozené riziko při horní hranici jeho spektra). V takové situaci bude patrně nutné, aby provedl ještě další auditorské postupy, jimiž získá dostatečné a vhodné důkazní informace.[62]

A138. V souvislosti s účetními odhady, které účetní jednotka nevykázala, se auditor zaměřuje především na to, zda u nich v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví ve skutečnosti nebyla naplněna kritéria pro vykázání. I v těch případech, kdy účetní jednotka účetní odhad nevykázala a auditor vyhodnotí takový postup jako správný, mohou některé rámce účetního výkaznictví vyžadovat popsání souvisejících okolností v příloze účetní závěrky.

59 ISA 700 (revidované znění), odstavec 11

60 ISA 240, odstavec 32(b)

61 ISA 330, odstavec A60

62 Viz též ISA 315 (revidované znění 2019), odstavec 37

Určení přiměřenosti, resp. nesprávnosti účetních odhadů (viz odstavce 9, 35)

A139. Při rozhodování o tom, zda bodový odhad vedení a související vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce jsou s ohledem na provedené auditorské postupy a získané důkazní informace přiměřené, nebo nesprávné:

- jestliže získané důkazní informace podporují stanovené rozpětí, může být toto rozpětí široké a případně může být násobkem materiality stanovené pro účetní závěrku jako celek (viz též odstavec A125). I když je široké rozpětí za daných okolností vhodné, může být pro auditora signálem, že je třeba přehodnotit, zda o přiměřenosti částek daného rozpětí získal dostatečné a vhodné důkazní informace;
- jestliže získané důkazní informace podporují bodový odhad, který se liší od bodového odhadu vedení, rozdíl mezi bodovým odhadem auditora a bodovým odhadem vedení představuje nesprávnost;
- jestliže získané důkazní informace podporují rozpětí, které nezahrnuje bodový odhad vedení, nesprávnost se rovná rozdílu mezi bodovým odhadem vedení a nejbližším bodem rozpětí odhadu auditora.

A140. Návodné informace pomáhající auditorovi při vyhodnocení toho, jak vedení vybralo bodový odhad, a při vyhodnocení vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce jsou uvedeny v odstavcích A110–A114.

A141. Jestliže auditor v rámci dalších auditorských postupů ověřuje rovněž to, jak vedení stanovilo účetní odhad, nebo navrhuje vlastní bodový odhad či rozpětí odhadu, je jeho povinností získat o informacích popisujících v účetní závěrce nejistotu odhadu dostatečné a vhodné důkazní informace v souladu s odstavci 26(b) a 29(b) a dále v souladu s odstavcem 31. Auditor poté posoudí důkazní informace, které získal o vysvětlujících a popisných informacích uvedených v účetní závěrce v souladu s odstavcem 35 v rámci celkového vyhodnocení toho, zda jsou účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví přiměřené, nebo zda jsou nesprávné.

A142. Návodná ustanovení ke kvalitativním vysvětlujícím a popisným informacím[63] a k případům, kdy může nesprávnost vysvětlujících a popisných informací svědčit o podvodu, obsahuje ISA 450.[64]

A143. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem věrného zobrazení, je povinností auditora v rámci vyhodnocování toho, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení,65 posoudit rovněž celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky a to, zda účetní závěrka, včetně přílohy, zobrazuje transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení. Jestliže je např. s určitým odhadem spojena vyšší míra nejistoty, může auditor usoudit, že pro dosažení věrného zobrazení je třeba v účetní závěrce uvést další vysvětlující a popisné informace. Pokud je vedení nedoplní, může auditor dojít k závěru, že účetní závěrka je materiálně nesprávná.

A144. Návodná ustanovení vysvětlující dopady na zprávu auditora v případě, že se auditor domnívá, že vysvětlující a popisné informace, které vedení uvedlo v účetní závěrce, jsou nedostatečné nebo zavádějící, včetně vysvětlujících a popisných informací týkajících se nejistoty odhadu, obsahuje

63 ISA 450, odstavec A17

64 ISA 450, odstavec A22

65 ISA 700 (revidované znění), odstavec 14

ISA 705 (revidované znění)[66].

Písemná prohlášení (viz odstavec 37)

A145. Auditor si může od vedení písemně vyžádat k účetním odhadům mimo jiné následující prohlášení:

- že vedení při významných úsudcích uplatněných při stanovení účetních odhadů zohlednilo všechny relevantní informace, které mu jsou známy;
- že vedení při stanovení účetních odhadů konzistentně a správně vybíralo a uplatňovalo metody, předpoklady a údaje;
- že použité předpoklady vhodně odrážejí záměr vedení a jeho schopnost přijmout jménem účetní jednotky konkrétní opatření, pokud je to relevantní pro účetní odhady;
- že vysvětlující a popisné informace týkající se účetních odhadů, včetně informací popisujících nejistotu odhadu, jsou úplné a přiměřené v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví;
- že pro stanovení účetní odhadů byly použity vhodné specializované dovednosti a odbornost;
- že mezi datem účetní uzávěrky a datem zprávy auditora nenastaly žádné události, které by vyžadovaly úpravu účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce;
- že v případě účetních odhadů, které nejsou vykázány ani popsány v účetní závěrce, vedení správně rozhodlo, že kritéria příslušného rámce účetního výkaznictví týkající se jejich vykázání nebo popsání nebyla naplněna.

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením, vedení a dalším relevantním subjektům (viz odstavec 38)

A146. V souladu s ISA 260 (revidované znění) auditor předává osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky informace o svých názorech na významné kvalitativní aspekty jejích účetních postupů v oblasti účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce.[67] Záležitosti týkající se účetních odhadů, o nichž auditor může mimo jiné tyto osoby informovat, jsou uvedeny v příloze 2.

A147. V souladu s ISA 265 je povinností auditora písemně informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o významných nedostatcích v jejím vnitřním kontrolním systému, které auditor v zjistí v průběhu provádění auditu.[68] Jedná se o významné nedostatky kontrol, jejichž předmětem jsou mimo jiné následující oblasti:

(a) výběr a uplatňování významných účetních pravidel a výběr a uplatňování metod, předpokladů a údajů;

(b) řízení rizik a související systémy;

(c) integrita údajů, včetně údajů získaných z externích informačních zdrojů;

(d) používání, vývoj a validování modelů, včetně modelů od externího dodavatele, a jejich případné úpravy.

66 ISA 705 (revidované znění), odstavce 22–23

67 ISA 260 (revidované znění), odstavec 16(a)

68 ISA 265, odstavec 9

A148. Kromě předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky má auditor v některých případech právo nebo povinnost komunikovat přímo s regulačními orgány nebo s orgány vykonávajícími obezřetnostní dohled. Tato komunikace může být přínosem během celého auditu, případně v některých jeho fázích, například při plánování auditu nebo při finalizování zprávy auditora.

Například v některých zemích mají regulační orgány finančních institucí zájem spolupracovat s auditory při sdílení informací o fungování a uplatňování kontrol týkajících se finančních nástrojů, při řešení problematiky oceňování finančních nástrojů na neaktivních trzích, očekávaných úvěrových ztrát či pojistných rezerv. Jiné regulační orgány mohou mít zájem o stanovisko auditora

k významným aspektům fungování účetní jednotky, včetně odhadů týkajících se nákladů. Tato komunikace může být pro auditora přínosem při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti a reagování na tato rizika.

Dokumentace (viz odstavec 39)

A149. Požadavky a návodná ustanovení týkající se toho, jak má auditor zdokumentovat své poznatky o účetní jednotce, o vyhodnocení rizik a o reagování na vyhodnocená rizika, jsou uvedeny v ISA 315 (revidované znění)[69] a ISA 330[70]. Tyto standardy vycházejí z požadavků a návodných ustanovení ISA 230.[71] S ohledem na audit účetních odhadů je povinností auditora zpracovat dokumentaci auditu shrnující klíčové poznatky, které získal o účetní jednotce a jejím prostředí v oblasti účetních odhadů. Rovněž úsudky auditora o vyhodnocených rizicích materiální nesprávnosti v oblasti účetních odhadů a reakce auditora na tato rizika budou pravděpodobně podloženy dokumentací shrnující jeho komunikaci s osobami pověřenými správou a řízením a s vedením účetní jednotky.

A150. Tento standard vyžaduje, aby auditor při dokumentování vazby mezi dalšími auditorskými postupy a vyhodnocenými riziky materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení v souladu s ISA 330 zohlednil důvody, které vedly k vyhodnocení těchto rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Tyto důvody mohou souviset s faktory přirozeného rizika nebo s auditorovým vyhodnocením kontrolního rizika. Povinností auditora nicméně není zdokumentovat, jak byl při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti týkající se jednotlivých účetních odhadů zohledněn každý jednotlivý faktor přirozeného rizika.

A151. Dále může auditor zdokumentovat mimo jiné následující oblasti:

- jestliže je třeba, aby vedení v rámci zvolené metody používalo složité modely, zda uplatňovalo své úsudky konzistentně a zda návrh modelu splňuje cíle oceňování stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud je to relevantní;
- jestliže je s výběrem a uplatňováním metod, významných předpokladů nebo údajů spojena vyšší míra složitosti, jaké úsudky auditor uplatnil při rozhodování o tom, zda jsou pro provedení postupů vyhodnocení rizik, pro návrh a provedení postupů reagujících na vyhodnocená rizika nebo pro vyhodnocení získaných důkazních informací nutné specializované dovednosti nebo znalosti. Pokud ano, může být v dokumentaci popsáno i to,

69 ISA 315 (revidované znění), odstavce 32 a A152–A155

70 ISA 330, odstavce 28 a A63

71 ISA 230, odstavec 8(c)

jak byly tyto specializované dovednosti nebo znalosti použity.

A152. V odstavci A7 ISA 230 se uvádí, že ve spisu auditora např. nemusí být jedinečným způsobem zdokumentován profesní skepticismus uplatněný auditorem. Dokumentace auditu může přesto poskytovat důkaz o tom, že auditor tento profesní skepticismus uplatnil. Například jestliže získané důkazní informace týkající se účetních odhadů obsahují jak informace, které podporují tvrzení vedení, tak ty, jež jim odporují, může být v dokumentaci popsáno, jak auditor tyto důkazní informace vyhodnotil, včetně odborných úsudků uplatněných při utváření názoru na dostatečnost a vhodnost získaných důkazních informací. Příklady dalších požadavků tohoto standardu, jejichž zdokumentování může poskytnout důkazní informace o tom, jak auditor uplatňuje odborný skepticismus:

- odstavec 13(d), a to v souvislosti s tím, jak auditor uplatňuje své poznatky při vytváření vlastních očekávání ohledně účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce a jaký je rozdíl mezi očekáváními auditora a účetní závěrkou sestavenou vedením účetní jednotky;
- odstavec 18, podle něhož je povinností auditora navrhnout a provést další auditorské postupy tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace nepředpojatým způsobem, který nebude upřednostňovat získávání důkazních informací podporujících tvrzení v účetní závěrce, a naopak vylučovat důkazní informace, které těmto tvrzením odporují;
- odstavce 23(b), 24(b), 25(b) a 32, které se zabývají signály svědčícími o možné předpojatosti vedení;
- odstavec 34, který upozorňuje na nutnost zohlednit všechny relevantní důkazní informace, bez ohledu na to, zda podporují tvrzení v účetní závěrce, nebo zda jim odporují.

Příloha 1

(viz odstavce 2, 4, 12(c), A8, A66)

Faktory přirozeného rizika

Úvod

1. V souladu s tímto standardem je povinností auditora při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení týkajících se účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce a při reagování na tato rizika zohlednit, jak velká nejistota je s účetním odhadem spojena a do jaké míry jsou výběr a uplatňování metod, předpokladů a údajů použitých pro účetní odhad a výběr bodového odhadu vedení a související vysvětlující a popisné informace, které mají být uvedeny v účetní závěrce, ovlivněny složitostí, subjektivitou a dalšími faktory přirozeného rizika.

2. Přirozené riziko související s účetním odhadem představuje náchylnost tvrzení o tomto odhadu vůči materiální nesprávnosti, a to před zohledněním souvisejících kontrol. Přirozené riziko vyplývá z faktorů přirozeného rizika, jež ohrožují náležité stanovení účetního odhadu. Smyslem této přílohy je podrobněji popsat charakter faktorů přirozeného rizika týkajících se nejistoty, subjektivity a složitosti odhadu a jejich vzájemné vztahy s ohledem na stanovení účetních odhadů, výběr bodového odhadu vedení a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.

Oceňovací báze

3. Oceňovací báze a charakter, podmínky a okolnosti související s určitou položkou účetní závěrky jsou určující pro to, jaké oceňovací atributy bude daná položka mít. Pokud nelze náklady na danou položku nebo její cenu zjistit přímo, je nutné stanovit účetní odhad, pro nějž se použije vhodná metoda, vhodné údaje a předpoklady. Metoda může být stanovena příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo si ji vedení zvolí a jejím cílem je reflektovat dostupné poznatky o tom, jak by příslušné oceňovací atributy podle očekávání ovlivnily náklady na položku nebo její cenu stanovenou na dané oceňovací bázi.

Nejistota odhadu

4. Nedostatečná míra přesnosti spojená se stanovením hodnoty se v účetních rámcích často označuje jako nejistota odhadu. V tomto standardu je nejistota odhadu definována jako náchylnost vůči přirozenému nedostatku přesnosti stanovení hodnoty. Vzniká v případě, že peněžní hodnotu položky vykázané nebo popsané a vysvětlené v účetní závěrce nelze kvantifikovat dostatečně přesně na základě přímo zjištěných nákladů nebo ceny. Není-li možné tyto údaje zjistit přímo, další nejpřesnější alternativní strategií stanovení hodnoty je použít metodu, která odráží dostupné znalosti o nákladech nebo ceně položky na dané oceňovací bázi s využitím objektivně zjistitelných údajů o příslušných atributech oceňování.

5. Omezení spojená s těmito poznatky nebo údaji však mohou limitovat ověřitelnost vstupů použitých pro stanovení hodnoty, a omezit tak přesnost výsledků. Většina účetních rámců navíc uznává, že existují praktická omezení, která je nutné zohlednit, např. když náklady na získání informací převyšují související přínos. Nedostatečná přesnost stanovení hodnoty vyplývající z těchto omezení je inherentní, protože ji nelze z procesu stanovení hodnoty eliminovat. Tato omezení jsou tudíž zdrojem nejistoty odhadu.

Další zdroje nejistoty, které se mohou během procesu stanovení hodnoty vyskytnout, lze v zásadě eliminovat, pokud je metoda aplikována odpovídajícím způsobem, a jsou proto zdrojem potenciální nesprávnosti, nikoli nejistoty odhadu.

6. V některých případech se nejistota odhadu týká budoucích toků ekonomických požitků, které poplynou účetní jednotce nebo od ní na základě podkladového aktiva nebo závazku. Výsledek těchto toků bude možné zjistit až po datu účetní závěrky. V těchto případech závisí na charakteru dané oceňovací báze a na charakteru, podmínkách a okolnostech dané položky účetní závěrky, zda bude výsledek zjistitelný ještě před finalizováním účetní závěrky, nebo až k pozdějšímu datu. Některé účetní odhady objektivně zjistitelný výsledek nikdy mít nebudou.

7. U některých položek lze výsledky poměrně snadno predikovat s vysokou mírou přesnosti. Například životnost výrobního stroje lze snadno odhadnout, pokud jsou k dispozici dostatečné technické údaje o jeho průměrné době životnosti. U jiných položek sice není možné budoucí výsledek predikovat s přiměřenou přesností, jako je tomu např. u očekávané délky života jednotlivce na základě pojistně matematických předpokladů, ale pro skupinu osob obvykle lze očekávanou dobu dožití predikovat s větší přesností. Oceňovací základna pro skupinu účtů může být v některých případech stanovena na portfoliové úrovni, což může snížit inherentní odhadní nejistotu.

Složitost

8. Dalším zdrojem přirozeného rizika je složitost (tj. složitost, která je inherentní součástí procesu stanovení účetního odhadu, před zohledněním kontrol). Tato složitost může vzniknout např. v následujících případech:

   - existuje řada oceňovacích atributů s množstvím vzájemných vztahů, případně s nelineárními vztahy;
   - pro stanovení náležité hodnoty oceňovacích atributů je nutné použít vícero datových sad;
   - stanovení účetního odhadu vyžaduje několik předpokladů, resp. mezi předpoklady jsou vzájemné korelace;
   - použité údaje je z podstaty obtížné identifikovat, zachytit, zpřístupnit nebo analyzovat.

9. Složitost může souviset se složitostí použité metody a se složitostí souvisejícího procesu výpočtu nebo modelu, který se pro aplikaci metody používá. Například složitost modelu může být dána potřebou aplikovat koncepty nebo techniky oceňování založené na pravděpodobnostech, modely pro oceňování opcí nebo simulační techniky pro predikci nejistých budoucích výsledků nebo hypotetického chování. Obdobně může proces kalkulace pro podporu předpokladu nebo aplikaci sofistikovaných matematických nebo statistických konceptů vyžadovat data z více zdrojů nebo více datových sad.

10. Čím větší je složitost, tím větší je pravděpodobnost, že vedení bude pro stanovení účetního odhadu potřebovat specializované dovednosti nebo znalosti, případně bude muset využít služeb experta, což se týká např. následujících oblastí:

    - koncepty a techniky oceňování, které by mohly být použity s ohledem na oceňovací základnu a cíle nebo jiné požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví, a způsoby uplatňování těchto konceptů nebo technik;

- základní oceňovací atributy, které mohou být relevantní vzhledem k charakteru oceňovací báze a charakteru, podmínkám a okolnostem těch položek účetní závěrky, pro které se účetní odhady stanoví;
- identifikace vhodných vnitřních zdrojů údajů (včetně zdrojů nepocházejících z účetních knih) nebo vnějších informačních zdrojů, včetně toho, jak řešit potenciální potíže při získávání údajů z těchto zdrojů, při zajišťování jejich integrity v rámci aplikace metody, případně při analýze relevantnosti a spolehlivost údajů.

11. Složitost v souvislosti s údaji se objevuje např. za následujících okolností:

(a) v případě, že je obtížné údaje získat nebo když se týkají transakcí, které nejsou běžně přístupné. I když jsou tyto údaje přístupné, například prostřednictvím externího informačního zdroje, může být obtížné posoudit jejich relevantnost a spolehlivost, pokud externí informační zdroj nezveřejňuje odpovídající informace o zdrojích údajů, které použil, ani o jejich zpracování;

(b) jestliže jsou údaje odrážející názory externího informačního zdroje o budoucích podmínkách nebo událostech, které mohou být relevantní pro podporu předpokladu, obtížně pochopitelné, pokud neznáme související důvody a informace, které byly zohledněny při utváření těchto názorů;

(c) jestliže jsou některé typy údajů z podstaty obtížně pochopitelné, protože vyžadují znalost odborně složitých ekonomických nebo právních konceptů, která je nutným předpokladem, aby bylo možné pochopit např. údaje vyplývající z podmínek právních smluv upravujících transakce s komplexními finančními nástroji nebo pojistnými produkty.

Subjektivita

12. Subjektivita (tj. subjektivita, která je inherentní součástí procesu stanovení účetního odhadu, před zohledněním kontrol) vyplývá z přirozených omezení týkajících se poznatků a údajů, které jsou reálně dostupné o oceňovacích atributech. Míru subjektivity může při existenci těchto omezení snížit příslušný rámec účetního výkaznictví tím, že stanoví, jakým způsobem se mají úsudky uplatňovat. Tento rámec může například explicitně nebo implicitně stanovit cíle týkající se oceňování, vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce, skupiny účtů nebo omezení nákladů. Nebo může akcentovat důležitost těchto úsudků vymezením požadavků na vysvětlující a popisné informace, které je nutné o těchto úsudcích uvést v účetní závěrce.

13. Úsudek vedení je obvykle nutný mimo jiné u následujících záležitostí, s nimiž je často spojena subjektivita:

- výběr vhodných oceňovacích metod, konceptů, technik a faktorů používaných v rámci metody stanovení odhadu, a to s ohledem na dostupné znalosti, pokud tyto záležitosti nejsou předepsány příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- pokud jsou oceňovací atributy objektivně zjistitelné, výběr vhodných zdrojů údajů v případě, že potenciálně existuje více zdrojů;
- pokud oceňovací atributy nejsou objektivně zjistitelné, výběr vhodných předpokladů nebo rozpětí předpokladů se zřetelem k nejlepším dostupným údajům, včetně např. stanovisek trhu;
- rozpětí reálně možných výsledků, z něhož vedení vybírá bodový odhad, a relativní pravděpodobnost, že některé body v rámci tohoto rozpětí jsou konzistentní s cíli oceňovací báze stanovenými příslušným rámcem účetního výkaznictví;

- výběr bodového odhadu vedení a souvisejících vysvětlujících a popisných informací do účetní závěrky.

14. Předpoklady o budoucích událostech nebo podmínkách vyžadují uplatňování úsudku, jehož obtížnost závisí na míře nejistoty s těmito událostmi či podmínkami spojené. Míra přesnosti, s níž lze předvídat nejisté budoucí události nebo podmínky, závisí na tom, do jaké míry jsou tyto události nebo podmínky predikovatelné na základě stávajících poznatků, včetně znalostí minulých podmínek, událostí a souvisejících výsledků. Jak je popsáno výše, nejistotu odhadu zvyšuje rovněž menší přesnost.

15. U budoucích výsledků je nutné používat předpoklady jen pro ty jejich aspekty, které jsou nejisté. Například při posuzování možného snížení hodnoty pohledávky z titulu prodeje zboží k rozvahovému dni bude pravděpodobně možné částku pohledávky jednoznačně stanovit a přímo zjistit z příslušných účetních dokladů. Co může být nejisté, je výše možné ztráty ze snížení hodnoty. V tomto případě tedy bude pravděpodobně nutné použít předpoklady pouze pro posouzení pravděpodobnosti ztráty a pro stanovení její výše a načasování.

16. V jiných případech ale může být částka peněžních toků vyplývajících z práv na aktivum nejistá, takže předpoklady bude nutné používat jak pro stanovení hodnoty podkladových práv na peněžní toky, tak pro posouzení možných ztrát ze snížení hodnoty.

17. Někdy je třeba, aby vedení posuzovalo informace o minulých podmínkách a událostech společně s aktuálními trendy a prognózou budoucího vývoje. Minulé podmínky a události jsou zdrojem historických informací, které mohou upozornit na opakující se vzorce chování, jež lze extrapolovat na hodnocení budoucích výsledků. Tyto historické informace mohou také ukazovat na měnící se vzorce chování v čase (cykly nebo trendy). Ty mohou naznačovat, že základní historické vzorce chování se mění relativně předvídatelným způsobem a lze je také extrapolovat na hodnocení budoucích výsledků. Mohou být k dispozici i jiné typy informací, které naznačují možné změny v historických vzorcích chování nebo v souvisejících cyklech či trendech. Úsudky o prediktivní hodnotě těchto informací budou pravděpodobně obtížné.

18. Rozsah a charakter úsudků (včetně míry subjektivity s nimi spojené), které vedení uplatňuje při stanovení účetních odhadů, vytváří příležitost pro předpojatost vedení při rozhodování o dalších opatřeních, která je podle jeho názoru vhodné přijmout v souvislosti se stanovením účetních odhadů. Prostor pro předpojatost vedení a související riziko se bude zvyšovat v případě, že je s odhadem současně spojena vysoká míra složitosti nebo nejistoty odhadu, případně obojí.

Vztah nejistoty odhadu k subjektivitě a složitosti

19. Nejistota odhadu vede k inherentním rozdílům mezi potenciálními metodami, zdroji údajů a předpoklady, které by mohly být použity ke stanovení účetního odhadu. Důsledkem toho je subjektivita, a tudíž nutnost uplatňovat při stanovení účetních odhadů úsudek. Úsudek je nutný pro výběr vhodných metod a zdrojů údajů, pro uplatňování předpokladů a pro výběr bodového odhadu vedení a souvisejících vysvětlujících a popisných informací do účetní závěrky. Vedení provádí tyto úsudky v kontextu požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví týkajících se účtování a stanovení hodnoty účetních odhadů a jejich vykázání a vysvětlení a popsání v účetní závěrce. Nicméně tyto úsudky jsou vzhledem k omezené dostupnosti a omezenému přístupu k poznatkům a informacím, z nichž vycházejí, z podstaty subjektivní.

20. Subjektivita těchto úsudků vytváří při jejich uplatňování příležitost pro záměrnou nebo nezáměrnou předpojatost vedení. Řada rámců účetního výkaznictví vyžaduje, aby informace do účetní závěrky byly neutrální (tj. aby byly objektivní). Vzhledem k tomu, že předpojatost lze v zásadě z procesu stanovení odhadu vyloučit, zdroje možné předpojatosti úsudků, jejichž cílem je ošetřit subjektivitu, představují zdroj potenciální nesprávnosti, nikoli nejistoty odhadu.

21. Inherentní rozdíly mezi potenciálními metodami, zdroji údajů a předpoklady, které by mohly být použity ke stanovení účetního odhadu (viz odstavec 19), jsou rovněž zdrojem odchylek možných výsledků stanovení hodnoty. Rozpětí reálně možných výsledků stanovení je dáno stupněm nejistoty odhadu a často se označuje jako citlivost účetního odhadu. Kromě výsledků stanovení hodnoty proces odhadu zahrnuje také analýzu vlivu inherentních rozdílů mezi potenciálními metodami, zdroji údajů a předpoklady na rozsah reálně možných výsledků stanovení hodnoty (tzv. analýza citlivosti).

22. Součástí prezentace účetního odhadu v účetní závěrce, která, pokud to příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje, podává věrný obraz (tj. prezentace je úplná, neutrální a neobsahuje chyby), je, že vedení uplatňuje náležitý úsudek při výběru bodového odhadu z rozpětí reálně možných výsledků stanovení hodnoty a souvisejících vysvětlujících a popisných informací, které vhodně popisují nejistotu odhadu. Tyto úsudky mohou být samy o sobě subjektivní, to závisí na charakteru požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví, který tyto záležitosti upravuje. Například příslušný rámec účetního výkaznictví může pro výběr bodového odhadu vedení stanovit konkrétní základnu (například vážený průměr pravděpodobností nebo nejlepší odhad). Nebo může vyžadovat, aby v účetní závěrce byly uvedeny určité vysvětlující a popisné informace, resp. informace, které splňují stanovené cíle nebo další informace nutné za daných okolností pro zajištění věrné prezentace.

23. I když odhad, s nímž je spojena vyšší míra nejistoty, obvykle nebude tak přesně kvantifikovatelný jako odhad, s nímž je spojena menší míra nejistoty, přesto může být pro uživatele dostatečně relevantní, aby byl uveden v účetní závěrce, pokud příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje věrné zobrazení a pokud ho u dané položky lze dosáhnout. V některých případech může být nejistota odhadu tak velká, že kritéria pro uznání stanovená příslušným rámcem účetního výkaznictví nebudou splněna a účetní odhad nebude možné v účetní závěrce vykázat. I za těchto okolností ale mohou existovat relevantní požadavky na vysvětlující a popisné informace, které je nutné uvést v účetní závěrce, například bodový odhad nebo rozpětí reálně možných výsledků stanovení hodnoty a informace popisující nejistotu odhadu a důvody, proč položka nebyla vykázána. Příslušný rámec účetního výkaznictví může ve větší či menší míře stanovit požadavky upravující tyto okolnosti. Plnění těchto požadavků může vyžadovat další úsudky, s nimiž bude spojena subjektivita.

Příloha 2

(viz odstavec A146)

Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením

Záležitosti, které auditor mimo jiné zvažuje v souvislosti s informováním osob pověřených správou a řízením účetní jednotky o svých stanoviscích k významným kvalitativním aspektům účetních postupů účetní jednotky, které se týkají účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce:

(a) jakým způsobem vedení zjišťuje, u kterých transakcí, jiných událostí a podmínek bude nutné stanovit účetní odhady nebo změnit odhady stanovené v předchozích letech a v účetní závěrce uvést související vysvětlující a popisné informace;

(b) rizika materiální nesprávnosti;

(c) relativní materialita účetních odhadů z hlediska účetní závěrky jako celek;

(d) jak vedení zná (nebo nezná) charakter a rozsah rizik spojených s účetními odhady;

(e) zda vedení uplatnilo náležité specializované dovednosti a znalosti, případně zda využilo služeb experta;

(f) stanovisko auditora k rozdílům mezi bodovým odhadem nebo rozpětím odhadu auditora a bodovým odhadem vedení;

(g) stanovisko auditora k vhodnosti výběru účetních pravidel týkajících se účetních odhadů a jejich vykazování v účetní závěrce;

(h) signály svědčící o možné předpojatosti vedení;

(i) zda došlo nebo mělo dojít ke změně metody stanovení účetních odhadů oproti předchozímu účetnímu období;

(j) jestliže došlo ke změně metody stanovení účetních odhadů oproti předchozímu účetnímu období, z jakého důvodu a jaký byl výsledek u účetních odhadů předchozích období;

(k) zda jsou metody, které vedení používá pro stanovení účetních odhadů, včetně případných modelů, vhodné v kontextu cílů oceňování, charakteru, podmínek, okolností a dalších požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví;

(l) charakter a důsledky významných předpokladů použitých pro účetní odhady a míra subjektivity spojená s návrhy předpokladů;

(m) zda jsou významné předpoklady konzistentní nejen navzájem, ale rovněž s významnými předpoklady použitými pro jiné účetní odhady nebo pro jiné ekonomické činnosti dané účetní jednotky;

(n) je-li to relevantní pro správnost významných odhadů nebo pro správnou aplikaci příslušného rámce účetního výkaznictví, jaká opatření vedení hodlá přijmout a zda je schopné jej realizovat;

(o) jak vedení posoudilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo, resp. jak řešilo nejistotu spojenou se stanovením účetních odhadů;

(p) zda jsou údaje a významné předpoklady použité vedením při stanovení účetních odhadů v kontextu příslušného rámce účetního výkaznictví vhodné;

(q) relevantnost a spolehlivost informací získaných z externího informačního zdroje;

(r) významné obtíže, které měl auditor při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací k údajům z externího informačního zdroje nebo k ocenění provedenému vedením, případně jeho expertem;

(s) významné rozdíly mezi úsudky auditora a úsudky vedení, resp. jeho experta týkající se oceňování;

(t) potenciální dopady významných rizik, jež je nutné vysvětlit a popsat v účetní závěrce, včetně dopadů nejistoty odhadu související s účetními odhady;

(u) přiměřenost vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce o nejistotě odhadu;

(v) zda rozhodnutí vedení týkající se účtování a stanovení hodnoty účetních odhadů a jejich vykázání a vysvětlení a popsání v účetní závěrce a rovněž rozhodnutí týkající se vysvětlujících a popisných informací uvedených v účetní závěrce o účetních odhadech jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.