

ISA 540

AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2004 nebo po tomto datu.)*

OBSAH

	Odstavec
Úvod.....	1-4
Charakter účetních odhadů.....	5-7
Auditorské postupy zaměřené na riziko významných nesprávností účetních odhadů účetní jednotky.....	8-10
Rozbor a ověřování postupů použitých vedením	11-21
Použití nezávislého odhadu	22
Rozbor událostí po datu účetní závěrky	23
Vyhodnocení výsledků auditorské činnosti	24-27

Mezinárodní auditorský standard ISA 540 „Audit účetních odhadů“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 540. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 540.

* Standard ISA 540 byl revidován. Dále byly revidovány části standardu ISA 545 „Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování“, které pokrývají trvale platné záležitosti a tyto části byly zapracovány do revidovaného standardu ISA 540. Tímto sloučením byl vytvořen jediný standard, který pokrývá oblast účetních odhadů, včetně odhadů týkajících se reálné hodnoty. Při tvorbě tohoto standardu byla použita pravidla IAASB pro zajištění vyšší srozumitelnosti standardů. Standard ISA 540 (revidovaný a přeformulovaný) „Audit účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, a související vykazování“ naleznete ve 2. části Příručky. Standard je platný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2009 nebo po tomto datu.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit standardní postupy a poskytnout vodítko k auditu účetních odhadů obsažených v účetní závěrce. Tento standard není určen k uplatnění při prověrkách finančních výhledů, ačkoliv mnohé ze zde popisovaných auditorských postupů by k tomuto účelu mohly být vhodné.
2. **Auditor získá dostatek důkazních informací týkajících se účetních odhadů.**
3. “Účetní odhad“ znamená přibližné určení výše určité položky v případě, kdy nejsou k dispozici prostředky k přesnému stanovení. Jako příklady lze uvést:
 - Opravné položky k zásobám a pohledávkám s cílem určit jejich odhadovanou realizovatelnou hodnotu.
 - Odpisování investičního majetku po dobu jeho odhadované životnosti.
 - Dohadné položky.
 - Odloženou daň.
 - Rezervu na ztráty ze soudních sporů.
 - Ztráty u nedokončených smluv na realizaci stavebních prací.
 - Rezervy na plnění reklamačních nároků.
4. Za provádění účetních odhadů v účetní závěrce odpovídá vedení. Odhady se často provádějí tehdy, chybí-li jistota o následcích skutečností, které již nastaly nebo by mohly nastat a které vyžadují uplatnění úsudku. Důsledkem toho je větší riziko vzniku významných nesprávností v případech, kdy jsou použity účetní odhady a v některých případech může auditor stanovit, že riziko významných nesprávností v účetních odhadech je natolik závažné, že vyžaduje zvláštní pozornost v rámci auditu n. zvláštní posouzení auditora. Viz ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, odstavce 108-114.

Charakter účetních odhadů

5. Stanovení účetních odhadů může být podle charakteru dané položky jednoduché nebo složité. Například k časovému rozlišení plateb nájemného může postačit jednoduchý výpočet, zatímco odhad opravné položky k pomaluoobrátkovým nebo nadbytečným zásobám si může vyžádat rozsáhlé analýzy současných údajů a prognózu budoucích prodejů. Složité odhady mohou být náročné na speciální znalosti a na úsudek.
6. Stanovení účetních odhadů může být součástí běžného plynule fungujícího informačního systému návazného na finanční výkaznictví, nebo může být prováděno pouze na konci účetního období. V mnoha případech se účetní odhady provádějí s použitím určitého postupu vycházejícího ze získaných zkušeností - například standardní sazby použité pro odpisování jednotlivých kategorií investičního majetku nebo standardní procento z tržeb použité pro výpočet rezervy na záruční opravy. V takových případech by vedení mělo používané vzorce pravidelně ověřovat - například novým odhadem zbývajících doby životnosti dlouhodobého majetku nebo porovnáváním skutečných výsledků s odhadovanou hodnotou - a v případě potřeby by se vzorce měly podle tohoto ověření upravovat.

7. Nejistota spojená s určitou položkou nebo nedostatek objektivních údajů může znemožnit stanovení přiměřeného odhadu. V takovém případě auditor posoudí, zda bude třeba modifikovat výrok auditora v souladu s ISA č. 700 – „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“.

Auditorské postupy zaměřené na riziko významných nesprávností účetních odhadů účetní jednotky

8. **Auditor navrhne a provede další auditorské postupy s cílem získat dostatek vhodných důkazních informací o tom, že účetní odhady podniku jsou přiměřené okolnostem a pokud je to vyžadováno, zda jsou náležitým způsobem zveřejněny.** Důkazní informace týkající se zjištěné významné nesprávnosti v účetním odhadu se často obtížněji získávají a jsou méně průkazné než důkazní informace týkající se zjištěné významné nesprávnosti u ostatních položek účetní závěrky. Při zjištění a posouzení rizika významných nesprávností v účetních odhadech účetní jednotky auditorovi napomáhají jeho znalosti o účetní jednotce a jejím prostředí a o jejích vnitřních kontrolách.
9. Při zjištění a posouzení rizika významných nesprávností za účelem naplánování charakteru, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů je důležité, aby auditor pochopil postupy a metody – včetně příslušných kontrolních činností - kterých vedení použilo při stanovení účetních odhadů.
10. **Auditor zvolí při auditu účetních odhadů jeden z následujících přístupů, případně kombinaci těchto přístupů:**
- a) **Rozbor a testování procesu, jímž vedení dospělo k danému odhadu;**
 - b) **Použití nezávislého odhadu k porovnání s odhadem, který zpracovalo vedení; nebo**
 - c) **Rozbor následných skutečností, který poskytne důkazní informace o věrohodnosti provedeného odhadu.**

Rozbor a ověřování postupů použitých vedením

11. Při rozboru a testování procesu použitého vedením se obvykle provádějí tyto kroky:
- a) Hodnocení údajů a posouzení předpokladů, na nichž je odhad založen;
 - b) Ověřování výpočtů, které byly při odhadu použity;
 - c) Porovnávání odhadů za předcházející období s výsledky v těchto obdobích skutečně dosaženými (je-li takové porovnávání možné);
 - d) Posouzení schvalovacích postupů.

Hodnocení údajů a posuzování předpokladů

12. Auditor ověří, zda data, na kterých je odhad založen, jsou správná, úplná a relevantní. Jsou-li použity informace připravené účetní jednotkou, musí tyto údaje odpovídat údajům z informačního systému návazného na finanční výkaznictví. Například při ověřování rezervy na reklamace auditor získá důkazní informace o tom, že data vztahující se k výrobkům v záruční lhůtě na konci účetního období souhlasí s údaji, které

jsou v informačním systému návazném na výstupy z účetnictví uvedeny o realizovaných prodeích. ISA 500 „Důkazní informace“ v odstavci 11 obsahuje další návod k tomu, jak získat důkazní informace o přesnosti a úplnosti informací připravovaných účetní jednotkou v případě, že jsou využívány při provádění auditorských postupů.

13. Auditor může také získávat důkazní informace mimo účetní jednotku. Například při ověřování opravné položky k zásobám, která byla stanovena výpočtem podle odhadu tržeb z budoucího prodeje, může auditor kromě přezkoumání interních dat (tržby v minulých obdobích, stávající objednávky a marketingové trendy) získat důkazní informace také o celkových výhledech odbytu v daném průmyslovém odvětví a v rozbořech trhů. Podobně při přezkoumávání odhadů učiněných vedením účetní jednotky ohledně finančního dopadu soudních sporů by se auditor měl obrátit na právníky, kteří společnost zastupují.
14. Auditor zhodnotí správnost analýzy dat, správnost stanovení výhledů a zda tyto analýzy a výhledy tvoří přiměřený základ pro stanovení účetního odhadu. Jako příklad lze uvést rozbor pohledávek podle lhůty splatnosti nebo výhled, jímž se stanoví, na kolik měsíců postačí zásoby určité položky podle dosavadního a výhledového použití.
15. Auditor vyhodnotí, zda zásadní předpoklady použité účetní jednotkou při stanovení účetních odhadů vycházejí ze správného základu. V některých případech budou předpoklady vycházet z odvětvových nebo národohospodářských statistik (např. míra inflace, úrokové sazby, míra nezaměstnanosti, předpokládaný nárůst tržních aktivit). V jiných případech půjde o konkrétní předpoklady týkající se dané účetní jednotky, které vycházejí z vnitropodnikových údajů.
16. Při hodnocení předpokladů, ze kterých odhady vycházejí, posoudí auditor mimo jiné, zda tyto předpoklady:
 - Jsou přiměřené vzhledem ke skutečným výsledkům za minulá období;
 - Odpovídají předpokladům použitým k jiným účetním odhadům; a
 - Odpovídají plánům vedení, které lze považovat za reálné.

Auditor věnuje zvláštní pozornost předpokladům, u kterých může docházet k častým změnám, dále předpokladům subjektivního charakteru, nebo předpokladům, u nichž může docházet k významným nesprávnostem.

17. V případě složitých odhadovacích procesů vyžadujících použití speciálních technik, může nastat situace, kdy auditor využije služeb odborného znalce - například důlních inženýrů k odhadu zásob rud. Návod pro použití expertů při auditorské práci je uveden v ISA č. 620 „Využití práce experta“.
18. Auditor provede rozbor přiměřenosti vzorců, které vedení dlouhodobě používá při zpracování účetních odhadů a zjistí, zda jsou vzorce nadále vhodné a správné. Při rozboru auditor uplatní svou znalost finančních výsledků dané účetní jednotky v předchozích účetních obdobích, znalost postupů používaných v jiných účetních jednotkách téhož odvětví a znalost plánů pro budoucí období, s nimiž vedení auditora seznámilo.

Ověřování výpočtů

19. Auditor provede auditorské postupy za účelem kontroly výpočtů použitých vedením. Charakter, načasování a rozsah provedených auditorských postupů bude záviset na posouzení rizika významných nesprávností, jež bude ovlivněno řadou faktorů. K nim patří složitost výpočtů nutných k účetnímu odhadu, auditorova znalost a hodnocení postupů a metod, včetně příslušných kontrol používaných účetní jednotkou při provádění odhadu, a významnost odhadu v kontextu účetní závěrky.

Porovnávání odhadů za předcházející období se skutečností

20. Je-li takové srovnání možné, porovná auditor účetní odhady za minulá období s výsledky v těchto obdobích skutečně dosaženými. Toto porovnání má auditorovi umožnit:
- a) Získat důkazní informace o obecné spolehlivosti postupů, metod a příslušných kontrol uplatňovaných v účetní jednotce při účetních odhadech;
 - b) Posoudit, zda je třeba provést úpravy vzorců pro provádění odhadů;
 - c) Vyhodnotit, zda byly rozdíly mezi skutečnými výsledky a odhady za minulá období náležitě kvantifikovány a zda byly náležitým způsobem zohledněny v účetní závěrce.

Posouzení schvalovacích postupů

21. Důležité účetní odhady jsou obvykle ověřovány a schvalovány vedením. Auditor posoudí, zda se takové ověření a schvalování provádí na odpovídající úrovni vedení a zda je náležitě podchyceno v podkladové dokumentaci k účetním odhadům.

Použití nezávislého odhadu

22. Auditor může sám provést nebo získat nezávislý odhad a porovnat jej s účetním odhadem, který zpracovalo vedení. Při uplatnění nezávislého odhadu auditor obvykle vyhodnotí data, posoudí předpoklady a provede auditorské postupy za účelem kontroly výpočtů použitých při zpracování účetního odhadu. Je také vhodné provést srovnání odhadů za minulá období se skutečnými výsledky v těchto obdobích dosaženými.

Rozbor událostí po datu účetní závěrky

23. Důkazní informace k účetnímu odhadu provedenému vedením je možno získat také z transakcí a dalších událostí, ke kterým došlo v období od skončení účetního období do data vyhotovení zprávy auditora. Provede-li auditor rozbor těchto transakcí a událostí, může tím při hodnocení přiměřenosti daného účetního odhadu snížit nebo dokonce vyloučit nutnost analyzovat, ověřovat a provádět auditorské postupy za účelem kontroly procesu uplatněném vedením při provádění účetního odhadu nebo nutnost použít nezávislý odhad.

Vyhodnocení výsledků auditorských postupů

- 24. Auditor provede na základě svých znalostí o účetní jednotce a jejího prostředí konečné vyhodnocení přiměřenosti jejích účetních odhadů a zároveň zhodnotí, zda jsou tyto odhady v souladu s ostatními důkazními informacemi získanými v průběhu auditu.**
25. Auditor posoudí, zda nastaly významné následné události, které by mohly ovlivnit údaje a předpoklady použité při stanovení účetních odhadů.
26. Vzhledem k nejistotám vyplývajícím z podstaty účetních odhadů se hodnocení rozdílů může jevit jako obtížnější než v ostatních oblastech auditu. Existuje-li rozdíl mezi auditorovým odhadem určité hodnoty a tento odhad se spolehlivě opírá o dostupné důkazní informace získané při auditu, a odhadem téže hodnoty uvedené v účetní závěrce, pak auditor rozhodne, zda tento rozdíl vyžaduje provedení úprav. Jestliže jde o nevýznamný rozdíl nemusí být úpravy nutné. Jestliže však auditor nabude přesvědčení, že rozdíl je významný, požádá vedení, aby provedlo změnu svého odhadu. Odmítne-li vedení svůj odhad změnit, bude se rozdíl považovat za nesprávnost, kterou auditor posoudí spolu s ostatními nesprávnostmi při vyhodnocení významnosti vlivu na účetní závěrku.
27. Auditor také posoudí, zda jednotlivé nesprávnosti, které byly uznány za nevýznamné, nepůsobí stejným směrem - tato situace by znamenala, že ve svém úhrnu by tyto nesprávnosti mohly mít na účetní závěrku významný dopad. Za takových okolností auditor hodnotí účetní odhady jako celek.