MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 540
(revidovaný a přeformulovaný)

AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ, VČETNĚ OCENĚNÍ REÁLNOU HODNOTOU, A SOUVISEJÍCÍ VYKAZOVÁNÍ

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Rozsah standardu	1- 4
Datum účinnosti	5
Cíl	**6**
Definice	**7**
Požadavky	
Postupy hodnocení rizika a související činnosti	8 – 9
Rozpoznání a hodnocení rizik významné nesprávnosti	10 – 11
Reakce na hodnocení rizik významné nesprávnosti	12 – 14
Další testy věcné správnosti v reakci na významné riziko	15 – 17
Zhodnocení přiměřenosti účetních odhadů a stanovení nesprávností	18
Vykazované údaje v souvislosti s účetními odhady	19 – 20
Indikátory možného zkreslení způsobeného vedením	21
Písemná prohlášení vedení k auditu	22
Dokumentace	23
Aplikační a vysvětlující část	
Povaha účetních odhadů	A1 – A11
Postupy hodnocení rizika a související činnosti	A12 – A44
Rozpoznání a hodnocení rizika významné nesprávnosti	A45 – A51
Reakce na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti	A52 – A101
Další testy věcné správnosti v reakci na významné riziko	A102 – A115
Zhodnocení přiměřenosti účetních odhadů a stanovení nesprávnosti	A116 – A119
Vykazované údaje v souvislosti s účetními odhady	A120 – A123
Indikátory možného zkreslení způsobeným vedením	A124 – A125
Písemná prohlášení vedení k auditu	A126 – A127
Dokumentace	A128

Příloha: Ocenění reálnou hodnotou a její vykázání v rámci různých rámců účetního výkaznictví

Mezinárodní auditorský standard ISA 540 „Audit účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou a související vykazování“ je nutné chápat v kontextu [navrženého] ISA 200 (revidovaný a přeformulovaný) „Celkový cíl nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Rozsah standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá odpovědností auditora ohledně účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejícími vykazovanými údaji při auditu účetní závěrky. Konkrétně, rozšířil se o použití ISA 315 (přeformulovaný)[1] a ISA 330 (přeformulovaný)[2] a dalších souvisejících ISA v souvislosti s účetními odhady. Obsahuje také požadavky a doporučení týkající se nesprávnosti jednotlivých účetních odhadů a indikátory možného zkreslení způsobeným vedením.

Povaha účetních odhadů

2. Některé položky účetní závěrky nemohou být přesně stanoveny, ale pouze odhadnuty. Pro účely tohoto standardu jsou tyto položky účetní závěrky označeny jako účetní odhady. Povaha a spolehlivost informací, které má vedení k dispozici jako podklad při stanovování účetních odhadů se velmi liší, což ovlivňuje míru nejistoty související s účetními odhady. Míra nejistoty odhadu následně ovlivňuje riziko významné nesprávnosti účetních odhadů včetně jejich citlivosti k nezáměrným nebo záměrným zkreslením způsobeným vedením. (viz odstavec A1 – A11)

3. Účel stanovení účetních odhadů se může lišit v závislosti na platném rámci účetního výkaznictví a dané položce. Účel stanovení pro některé účetní odhady znamená předpovídat výsledek jedné nebo více transakcí, událostí nebo podmínek, které jsou podnětem účetního odhadu. Pro další účetní odhady, včetně mnoha účetních odhadů reálné hodnoty, je účel stanovení odlišný a je vyjádřen ve vztahu k hodnotě běžných transakcí nebo jako položka účetních výkazů vycházející z obvyklých podmínek v den ocenění, například odhadovaná tržní cena pro určitý druh aktiva nebo závazku. Například platný rámec účetního výkaznictví může požadovat stanovení reálné hodnoty založené na předpokládané hypotetické běžné transakci mezi znalými, ochotnými a nespřízněnými stranami (někdy označovanými jako „účastníci trhu“) v transakci za obvyklých podmínek, spíše než vypořádání k určitému minulému nebo budoucímu datu.[3]

4. Rozdíl mezi výsledkem účetního odhadu a skutečně oceněnou nebo vykázanou částkou v účetní závěrce neznamená nutně nesprávnost účetní závěrky. Je to zejména případ účetních odhadů reálné hodnoty, jelikož zaznamenaný výsledek je neustále ovlivňován událostmi nebo podmínkami, které nastaly po datu, kdy je ocenění odhadováno pro účely účetní závěrky.

Datum účinnosti

5. Tento standard platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

[1] ISA 315 (přeformulovaný) „Identifikace a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“

[2] ISA 330 (přeformulovaný) „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“

[3] V rámci různých rámců účetního výkaznictví mohou existovat různé definice reálné hodnoty.

Cíl

6. Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda:
   a) účetní odhady včetně účetních odhadů reálné hodnoty v účetní závěrce, ať už zaúčtované nebo vykázané, jsou přiměřené; a
   b) související vykázání v účetní závěrce jsou vhodná,

   v souvislosti s platným rámcem účetního výkaznictví.

Definice

7. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:

   a) Účetní odhad – přibližné určení výše peněžní částky, kdy nejsou k dispozici přesné metody ke stanovení její výše. Tento termín se používá pro stanovení výše částky v reálné hodnotě pokud existuje nejistota v ocenění, a také pro ostatní částky, které vyžadují odhad.
   b) Odhad nebo rozmezí odhadu auditora – částka nebo rozmezí částek zjištěných na základě důkazních informací za účelem posouzení odhadu vedení.
   c) Nejistota odhadu – citlivost účetního odhadu a souvisejících zveřejňovaných informací na přirozený nedostatek přesnosti v jeho ocenění.
   d) Předpojatost vedení – nedostatek neutrálního přístupu vedení při přípravě a prezentaci informací.
   e) Odhad vedení – částka zvolená vedením, rozpoznaná a vykázaná v účetní závěrce jako účetní odhad.
   f) Výsledek účetního odhadu – skutečná peněžní částka, která je výsledkem uskutečněných podkladových transakcí, událostí a podmínek, které byly předmětem účetního odhadu.

Požadavky

Postupy hodnocení rizika a související činnosti

8. Při provádění postupů pro hodnocení rizika a souvisejících činností kvůli poznání účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřních kontrol v účetní jednotce, jak vyžaduje ISA 315 (přeformulovaný)[4], auditor získá základ pro poznání a zhodnocení rizik významné nesprávnosti účetních odhadů: (viz odstavec A12)

   a) Požadavky platného rámce účetního výkaznictví důležité pro účetní odhady včetně souvisejících vykázání. (viz odstavce A13 – A15)
   b) Jak vedení pozná ty transakce, události a podmínky, které mohou způsobit vznik potřeby zaúčtování nebo vykázání účetních odhadů v účetní závěrce. V rámci tohoto poznávání se auditor dotazuje vedení na změny v okolnostech, které mohly způsobit vznik nových, nebo potřeby změny existujících, účetních odhadů. (viz odstavce A16 – A21)

[4] ISA 315 (přeformulovaný), odstavec 5-6 a 11-12.

c) Jak vedení tvoří účetní odhady a porozumění informacím, na nichž jsou založeny, včetně: (viz odstavce A22 – A23)
   i. Metoda, a kde je to vhodné model použitý pro vytvoření účetního odhadu; (viz odstavce A24 – A26)
   ii. Souvisejících kontrol; (viz odstavce A27 – A28)
   iii. Toho, jestli vedení využívá experta; (viz odstavce A29 – A30)
   iv. Základních předpokladů účetních odhadů; (viz odstavce A31 – A36)
   v. Pokud došlo nebo mělo dojít od minulého období ke změně metody tvorby účetních odhadů a pokud ano, proč; a (viz odstavec A37)
   vi. Pokud a jak vedení odhadlo dopad nejistoty odhadu. (viz odstavec A38)

9. Auditor přezkoumá výsledek účetních odhadů v účetní závěrce minulého období nebo tam, kde je to možné jejich dodatečné přehodnocení pro účely běžného období. Povaha a rozsah přezkumu auditorem bere v úvahu povahu účetních odhadů a skutečnost, zda by informace získané z tohoto přezkumu byly důležité k poznání a posouzení rizika významné nesprávnosti účetních odhadů vytvořených v účetní závěrce běžného období. Tento přezkum však nemá v úmyslu zpochybnit přesnost úsudků vytvořených v minulém období, které byly založeny na informacích dostupných v té době. (viz odstavce A39 – A44).

Rozpoznání a hodnocení rizika významné nesprávnosti

10. Při poznávání a hodnocení rizika významné nesprávnosti, jak požaduje ISA 315 (přeformulovaný)[5], auditor zhodnotí míru nejistoty odhadu související s účetním odhadem. (viz odstavce A45 – 46).

11. Auditor zjistí, zda dle jeho úsudku, některé z těch účetních odhadů, které měly velkou nejistotu odhadu, nezpůsobily vznik významných rizik. (viz odstavce A47 – A51)

Reakce na hodnocení rizika významné nesprávnosti

12. Na základě hodnocení rizika významné nesprávnosti auditor zjistí zda: (viz odstavec A52)

   a) Vedení vhodně použilo požadavky platného rámce účetního výkaznictví související s účetními odhady; a (viz odstavce A53 – A56)
   b) Jsou metody tvorby účetních odhadů vhodné a byly důsledně použity a jestli změny, byly-li, v účetních odhadech nebo v metodě jejich tvorby v běžném období jsou za těchto okolností vhodné. (viz odstavce A57 – A58)

13. V rámci reakce na hodnocení rizik významné nesprávnosti, jak vyžaduje ISA 330 (přeformulovaný)[6], auditor provede jeden nebo více z následujících postupů a přitom vezme v úvahu povahu účetních odhadů: (viz odstavce A59 – A61)

   a) Zjistit, zda události, které nastaly po datu zprávy auditora poskytují důkazní informace týkající se účetních odhadů. (viz odstavce A62 – A67)
   b) Testovat, jak vedení tvoří účetní odhad a podklady, na kterých je založen. V rámci toho auditor zhodnotí, jestli: (viz odstavce A68 – A70)

[5] ISA 315 (přeformulovaný), odstavec 24.
[6] ISA 330 (přeformulovaný), odstavec 20

i. Použitá metoda stanovení je za daných okolností vhodná; a (viz odstavce A71-A76)
ii. Vedením použité předpoklady jsou přijatelné ve světle objektivního hodnocení v oblasti platného rámce účetního výkaznictví. (viz odstavce A77 – A83)

c) Zhodnotit efektivitu působení kontrol tvorby účetních odhadů vedením spolu s vhodnými testy věcné správnosti. (viz odstavce A84 – A86)

d) Vytvořit odhad neb rozmezí odhadu kvůli pro zhodnocení odhadu vedení. Za tímto účelem: (viz odstavce A87 – A91)
i. Pokud auditor používá předpoklady nebo metody, které se liší od těch, které použilo vedení, auditor dostatečně porozumí předpokladům vedení nebo metodám tak, aby prokázal, že jeho odhad nebo rozmezí odhadu bere v úvahu významné proměnné a zhodnotí všechny významné rozdíly od odhadu vedení. (viz odstavec A92)
ii. Pokud auditor usoudí, že je vhodné použít rozmezí odhadu, zúží ho na základě dostupných důkazních informací tak, aby všechny výsledky v rámci rozmezí byly považovány za přiměřené. (viz odstavce A93 – A95)

14. V rámci zjišťování záležitostí uvedených v odstavci 12 nebo v rámci reakce na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti v souladu s odstavcem 13 auditor zváží, jestli specializované dovednosti nebo znalosti v souvislosti s jedním nebo více prvky účetních odhadů jsou potřebné pro to, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A96 – A101)

Další testy věcné správnosti v reakci na významná rizika

Nejistota odhadu

15. Pro účetní odhady, které způsobují významná rizika, kromě jiných důležitých postupů prováděných v rámci splnění požadavků ISA 330 (přeformulovaný)[7], auditor zhodnotí následující: (viz odstavec A102)

a) Jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo nebo jak vedení řešilo nejistotu odhadu při tvorbě účetního odhadu. (viz odstavce A103 – A106)
b) Jestli jsou významné předpoklady použité vedením přiměřené. (viz odstavce A107 – A109)
c) Pokud je to relevantní pro přiměřenost významných předpokladů použitých vedením nebo vhodnou aplikaci platného rámce účetního výkaznictví, úmysl vedení realizovat konkrétní opatření a posoudit schopnost vedení tato opatření uskutečnit. (viz odstavec A110)

16. Jestliže podle auditorova úsudku vedení neadekvátně řešilo vliv nejistoty odhadu na účetní odhady, což způsobilo významná rizika, auditor, považuje-li to za nutné, vytvoří rozmezí, pomocí kterého zhodnotí přiměřenost účetního odhadu. (viz odstavce A111 – A112)

[7] ISA 330 (přeformulovaný), odstavec 20.

Kritéria účtování a ocenění

17. Pro účetní odhady, které způsobují významná rizika, auditor získá dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jestli:
    a) Rozhodnutí vedení o účtování nebo neúčtování účetních odhadů v účetní závěrce; a (viz odstavce A113 – A114)
    b) Zvolený podklad pro ocenění účetních odhadů (viz odstavec A115)

    jsou v souladu s požadavky platného rámce účetního výkaznictví.

Zhodnocení přiměřenosti účetních odhadů a stanovení nesprávnosti

18. Auditor zhodnotí, na základě důkazních informací, jestli jsou účetní odhady v účetní závěrce přiměřené v souvislosti s platným rámcem účetního výkaznictví nebo jsou nesprávné. (viz odstavce A116 – A119)

Vykazované údaje v souvislosti s účetními odhady

19. Auditor získá dostatečně vhodné důkazní informace o tom, jestli jsou vykázané údaje v účetní závěrce týkající se účetních odhadů v souladu s požadavky platného rámce účetního výkaznictví. (viz odstavce A120 – A121)

20. Kvůli účetním odhadům, které způsobují významná rizika auditor zhodnotí také vhodnost vykázání nejistoty odhadu v účetní závěrce v souvislosti s platným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavce A122 – A123)

Indikátory možného zkreslení způsobeném vedením

21. Auditor přezkoumá úsudky a rozhodnutí, ke kterým dospělo vedení při tvorbě účetních odhadů, aby odhalil případné indikátory možného zkreslení způsobené vedením. Indikátory možného zkreslení způsobené vedením samy o sobě neznamenají zkreslení za účelem tvorby závěrů o přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů. (viz odstavce A124 – A125)

Písemná prohlášení vedení k auditu

22. Auditor získá písemné prohlášení vedení o tom, jestli vedení věří, že významné předpoklady jím použité při tvorbě účetních odhadů jsou přiměřené.

Dokumentace

23. Dokumentace auditu obsahuje:
    a) Podklady pro závěry auditora o přiměřenosti účetních odhadů a jejich vykázání, které způsobují vznik významných rizik; a
    b) Indikátory možného zkreslení způsobeného vedením, jsou-li nějaké. (viz odstavec A128)

****

Aplikační a vysvětlující část

Povaha účetních odhadů (viz odstavec 2)

A1. Kvůli nejistotám, které jsou obchodní činnosti vlastní, mohou být některé položky účetní závěrky pouze odhadnuty. Navíc specifické vlastnosti aktiv, závazků nebo složek vlastního kapitálu, nebo základ nebo metoda ocenění stanovená rámcem účetního výkaznictví mohou způsobit vznik potřeby položku účetní závěrky odhadnout. Některé rámce účetního výkaznictví stanovují specifické metody ocenění a zveřejnění, které musí být součástí účetní závěrky, zatímco jiné rámce účetního výkaznictví jsou méně specifické. Příloha tohoto ISA pojednává o ocenění reálnou hodnotou a jejím zveřejnění podle různých rámců účetního výkaznictví.

A2. Některé účetní odhady zahrnují relativně nízkou míru nejistoty odhadu a mohou s sebou nést nižší riziko významné nesprávnosti, jako například:

- Účetní odhady vznikající ve společnostech, které se zabývají činnostmi, které nejsou složité.
- Účetní odhady, které jsou často tvořeny a aktualizovány, protože se týkají rutinních transakcí.
- Účetní odhady odvozené ze snadno dostupných údajů, jako např. zveřejněné údaje o úrokových mírách nebo ceny kotovaných cenných papírů. Tyto údaje mohou být nazývány jako „zjistitelné“ v souvislosti s účetním odhadem reálné hodnoty.
- Účetní odhady reálné hodnoty, u kterých je metoda ocenění stanovená příslušným rámcem účetního výkaznictví jednoduchá a snadno použitelná na aktiva nebo závazky vyžadující ocenění v reálné hodnotě.
- Účetní odhady reálné hodnoty, u kterých je model použitý k ocenění účetního odhadu dobře známý nebo všeobecně přijímaný, pokud jsou předpoklady nebo zdrojová data zjistitelné.

A3. U některý účetních odhadů však může být relativně vysoká nejistota odhadu, zvláště jsou-li založeny na významných předpokladech, například:

- Účetní odhady související s výsledkem soudního sporu.
- Účetní odhady reálné hodnoty pro veřejně neobchodovatelné derivátové finanční nástroje.
- Účetní odhady reálné hodnoty, pro které je použit vysoce specializovaný model vyvinutý účetní jednotkou nebo jejichž předpoklady nebo zdrojová data nemohou být zjištěny na trhu.

A4. Míra nejistoty odhadu se liší podle povahy účetního odhadu, rozsahu, v jakém je všeobecně přijímaná metoda nebo model použitý při jeho tvorbě, a subjektivity předpokladů použitých k jeho tvorbě. V některých případech může být nejistota odhadu spojená s účetním odhadem tak veliká, že kritéria účtování v platném rámci účetního výkaznictví nejsou splněna a účetní odhad nemůže být vytvořen.

A5. Ne všech položek účetní závěrky vyžadujících ocenění v reálné hodnotě se týká nejistota odhadu. Může to být například případ některých položek účetní závěrky, které se obchodují na aktivním a otevřeném trhu, který poskytuje snadno dostupné a spolehlivé informace o cenách, za kterých dojde k výměnám, kdy v daném případě je existence zveřejněných udaných cen nejlepší důkazní informací reálné hodnoty. Avšak nejistota odhadu může být i pokud jsou metoda a zdrojová data dobře formulovány. Například,

ocenění cenných papírů kotovaných na aktivním a otevřeném trhu za kotovanou cenu může vyžadovat úpravu, pokud je vlastnictví významné v poměru k trhu nebo pokud podléhá omezením obchodování. Navíc, všeobecné hospodářské poměry převládající v daném okamžiku, například nedostatečná likvidita na určitém trhu, mohou ovlivnit nejistotu odhadu.

A6. Další příklady situací, kdy mohou být vyžadovány účetní odhady nezaložené na reálné hodnotě:
- Opravná položka k pohledávkám.
- Opravná položka k zásobám.
- Záruční závazky.
- Metoda odepisování nebo doba životnosti aktiv.
- Opravná položka k investici, existuje-li nejistota v souvislosti s její návratností.
- Výsledek dlouhodobých smluv.
- Náklady vznikající v souvislosti s vyrovnáním soudních sporů a rozsudků.

A7. Další příklady situací, kdy mohou být vyžadovány účetní odhady reálné hodnoty zahrnují:
- Složité finanční nástroje, se kterými se neobchoduje na aktivním a otevřeném trhu.
- Úhrady vázané na akcie.
- Dlouhodobý majetek držený k prodeji.
- Určitá aktiva nebo závazky nabyté v rámci podnikové kombinace, včetně goodwillu a nehmotných aktiv.
- Transakce zahrnující výměnu aktiv nebo závazků mezi nezávislými stranami bez finančního vyrovnání, například nefinanční výměna strojních zařízení v různých oborech.

A8. Odhad se týká úsudku založeného na informacích dostupných v době přípravy účetní závěrky. Pro mnoho účetních odhadů to znamená tvorbu předpokladů o záležitostech, které jsou v době odhadu nejisté. Auditor není zodpovědný za předpovídání budoucích podmínek, transakcí nebo událostí, které by, pokud by byly známy v době auditu, mohly významně ovlivnit kroky vedení nebo předpoklady vedením použité.

Předpojatost vedení

A9. Rámec účetního výkaznictví často vyžaduje neutralitu, což znamená vyvarovat se zkreslení. Účetní odhady jsou nepřesné a mohou být ovlivněny úsudkem vedení. Tento úsudek může zahrnovat neúmyslné nebo úmyslné zkreslení způsobené vedením (například, jako výsledek motivace dosáhnout vytouženého výsledku). Citlivost účetních odhadů na zkreslení způsobená vedením se zvyšuje se subjektivní zainteresovaností na jejich tvorbě. Neúmyslná zkreslení způsobená vedením a možnost případných úmyslných zkreslení jsou přirozené při subjektivních rozhodnutích, kterých je často třeba při tvorbě účetních odhadů. Při následných auditech, indikátory možného zkreslení způsobeného vedením objevené během auditu předešlých období ovlivňují plánování a identifikaci rizik a hodnotící aktivity auditora v běžném období.

A10. Předpojatost vedení může být těžké odhalit na úrovni jednoho účtu. Může být odhalena, je-li posuzována skupina účetních odhadů celkově nebo všechny účetní odhady, nebo když je sledována řada účetních období. I když určitý typ zkreslení je přirozený u

subjektivních rozhodnutí, při tvorbě těchto úsudků nemusí být žádný záměr vedení uvést uživatele účetní závěrky v omyl. Ovšem pokud je úmysl uvést uživatele v omyl, je zkreslení ve své podstatě podvodné.

Specifická problematika veřejného sektoru

A11. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou vlastnit významná specializovaná aktiva, pro která nejsou snadno dostupné a spolehlivé zdroje informací pro účely ocenění v reálné hodnotě nebo na základě jiné běžné hodnoty, nebo kombinací obou. Držená specializovaná aktiva často nevytváří peněžní toky a nemají aktivní trh. Ocenění v reálné hodnotě proto obvykle vyžaduje odhad a může být složité, a v některých vzácných případech nemusí být vůbec možné.

Postupy odhadu rizik a související činnosti

A12. Postupy odhadu rizik a související činnosti podle odstavce 8 tohoto ISA pomáhají auditor při tvorbě očekávání o povaze a typu účetních odhadů, které by účetní jednotka mohla mít. Prvotní úvaha auditora je, jestli porozumění, které získal, je dostatečné k tomu, aby identifikoval a zhodnotil rizika významné nesprávnosti v souvislosti s účetními odhady a navrhl povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů.

Průběh seznamování se s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 8a))

A13. Seznamování se s požadavky platného rámce účetního výkaznictví pomáhá auditorovi, aby zjistil jestli, například:

- Předepisuje určité podmínky pro účtování[8] nebo metody oceňování účetních odhadů.
- Přesně stanovuje určité podmínky, které dovolují nebo vyžadují ocenění v reálné hodnotě, například s odvoláním na záměry vedení provést určité úkony ve vztahu k aktivu nebo závazku.
- Přesně stanovuje vyžadované nebo povolené zveřejnění.

Toto seznámení také dá auditorovi podklad pro diskuzi s vedením o tom, jak vedení aplikovalo tyto požadavky související s účetním odhadem, a pro rozhodnutí o tom, jestli byly aplikovány vhodně.

A14. Rámce účetního výkaznictví může poskytnou návod pro vedení na určení odhadů tam, kde existují alternativy. Některé rámce účetního výkaznictví vyžadují například, aby byl zvolený odhad tou alternativou, která odráží nejpravděpodobnější výsledek úsudku vedení.[9] Jiné mohou například vyžadovat použití diskontované očekávané hodnoty vážené pravděpodobností. V některých příkladech může být vedení schopné vytvořit odhad přímo. V jiných případech je vedení schopné vytvořit spolehlivý odhad pouze po uvážení jiných předpokladů nebo výsledků, na jejichž základě je schopné tento odhad určit.

[8] Většina rámců účetního výkaznictví vyžaduje začlenit do rozvahy nebo výkazu zisků a ztrát položky, které vyhovují jejich požadavkům na účtování. Zveřejnění účetních pravidel nebo přidání poznámek k účetní závěrce nenapravuje chybu účtování těchto položek včetně účetních odhadů.

[9] Různé rámce účetního výkaznictví mohou používat různou terminologii při popisu takto určených bodových odhadů.

A15. Rámce účetního výkaznictví mohou vyžadovat vykázání informací týkajících se významných předpokladů, na které je účetní odhad zvlášť citlivý. Navíc pokud je vysoká míra nejistoty odhadu, některé systémy finančního výkaznictví nedovolí vykázání účetního odhadu v účetní závěrce, ale může být vyžadováno určité zveřejnění v příloze k účetní závěrce.

Seznamování se s tím, jak vedení identifikuje potřebu účetních odhadů (viz odstavec 8b))

A16. Při přípravě účetní závěrky má vedení zodpovědnost určit, jestli transakce, událost nebo podmínka způsobila vznik potřeby tvorby účetních odhadů, a že všechny nezbytné účetní odhady byly zaúčtovány, oceněny a zveřejněny v účetní závěrce v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví.

A17. Rozpoznání transakcí, událostí nebo podmínek, které způsobí potřebu účetních odhadů vedením by mělo pravděpodobně být založeno na:

- Znalostech vedení o podnikatelské činnosti účetní jednotky a odvětví, ve kterém vyvíjí činnost.
- Znalostech vedení o začlenění podnikatelských strategií v běžném období.
- Předchozích zkušenostech vedení při přípravě účetní závěrky účetní jednotky v předcházejících obdobích tam, kde je to možné.

V těchto případech auditor porozumí tomu, jak vedení pozná potřebu účetních odhadů zejména prostřednictvím dotazování vedení. V jiných případech, kdy je postup vedení strukturovaný, například má-li vedení formální funkci, auditor provede postupy hodnocení rizika zaměřené na metody a postupy prováděné vedením při pravidelné kontrole okolností, které způsobují vznik účetních odhadů a přehodnocení účetních odhadů, je-li to nutné. Úplnost účetních odhadů je často jednou z oblastí zájmu, zvláště u účetních odhadů týkajících se závazků.

A18. Auditorovo porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí získané během hodnocení rizika spolu s ostatními důkazními informacemi získanými při provádění auditu, pomáhají auditorovi při poznání okolností nebo jejich změn, které by mohly způsobit vznik potřeby účetního odhadu.

A19. Dotazování vedení na změny okolností může zahrnovat například dotazy na to, jestli se:

- Účetní jednotka zabývala novými typy transakcí, které by mohly způsobit vznik účetních odhadů.
- Podmínky transakcí, které způsobily vznik účetních odhadů změnily.
- Účetní metody související s účetními odhady se změnily vlivem změn požadavků platného systému finančního výkaznictví nebo ne.
- Vyskytly regulační nebo jiné změny mimo kontrolu vedení, které mohou vyžadovat od vedení přehodnocení nebo tvorbu nových účetních odhadů.
- Vyskytly nové podmínky nebo události, které mohou způsobit vznik potřeby nových nebo přehodnocení stávajících účetních odhadů.

A20. Během auditu může auditor odhalit transakce, události nebo podmínky, které způsobují vznik potřeby účetních odhadů, které vedení neodhalilo. ISA 315 (přeformulovaný) poskytuje návod, pokud auditor odhalí významný nedostatek v postupech hodnocení rizika účetní jednotky.

Specifické otázky malých účetních jednotek

A21. Průběh seznámení se se situací u menších účetních jednotek je často méně složitý, jelikož jejich podnikatelské činnosti jsou často omezené a transakce jsou méně složité. Navíc často jediná osoba, například majitel – ředitel, odhalí potřebu tvorby účetního odhadu a auditor zaměří své dotazy podle toho.

Seznámení se s tím, jak vedení vytváří účetní odhady (viz odstavec 8c))

A22. Vedení je zodpovědné za zajištění procesu účetní závěrky tvorbu účetních odhadů včetně adekvátních vnitřních kontrol. Tyto postupy zahrnují následující:

- Výběr vhodných účetních metod a stanovení postupů odhadů včetně vhodných metod odhadů nebo ocenění, včetně modelů tam, kde je to možné.
- Rozvíjení nebo identifikace souvisejících údajů a předpokladů, které ovlivňují účetní odhady.
- Pravidelný přezkum okolností, které způsobují vznik účetních odhadů a přehodnocení účetních odhadů, je-li to nutné.

A23. Záležitosti, které může auditor zvážit v průběhu seznamování se s tím, jak vedení tvoří účetní odhady, zahrnují například:

- Typy účtů nebo transakcí, kterých se účetní odhady týkají (například když účetní odhady vzniknou z evidence běžných a opakujících se transakcí nebo když vzniknou z jednorázových nebo neobvyklých transakcí).
- Jestli a jak vedení použilo uznávané techniky ocenění pro tvorbu zvláštních účetních odhadů.
- Jestli byly účetní odhady tvořeny na základě informací dostupných k předběžnému datu a pakliže ano, jestli a jak vedení vzalo v úvahu účinek událostí, transakcí a změn v okolnostech, které nastaly mezi tímto datem a koncem období.

Způsob ocenění včetně použití modelů (viz odstavec 8c)(i))

A24. V některých případech může platný rámec účetního výkaznictví stanovovat metodu ocenění účetního odhadu, například konkrétní model, který má být použit při ocenění odhadu reálné hodnoty. V mnoha případech však platný rámec účetního výkaznictví nestanovuje metodu ocenění nebo může vysloveně uvádět alternativní metody ocenění.

A25. Pokud platný rámec účetního výkaznictví nestanovuje konkrétní metodu, která má být použita za určitých okolností, záležitosti, které by měl auditor zvážit v rámci průběhu seznamování se s metodou, případně modelem, byl-li použit, použitým k tvorbě účetních odhadů zahrnují například to:

- jak vedení zvážilo povahu aktiva nebo závazku, jehož hodnota je odhadována při výběru konkrétní metody.
- jestli účetní jednotka působí v takové oblasti podnikatelské činnosti, odvětví nebo prostředí, ve kterém jsou běžně užívány metody tvorby specifických typů účetních odhadů.

A26. Například v případech, kdy vedení vnitřně vyvinulo model k tvorbě účetních odhadů nebo kdy se model vzdaluje od běžně užívané metody v konkrétním odvětví nebo prostředí, může být vyšší riziko významné nesprávnosti.

Související kontroly (viz odstavec 8c)(ii))

A27. Záležitosti, které auditor zváží v průběhu poznávání souvisejících kontrol, zahrnují například zkušenost a schopnost těch, kteří tvoří účetní odhady, a kontroly související s tím:
- Jak vedení zjistí úplnost, relevanci a přesnost informací použitých při vývoji účetních odhadů.
- Přezkoumání a schválení účetních odhadů včetně předpokladů nebo vstupních údajů použitých při jejich vývoji příslušnou úrovní vedení a v případě potřeby osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.
- Oddělení odpovědností mezi těmi, kteří se angažují na souvisejících transakcích a těmi, kdo jsou odpovědní za tvorbu účetních odhadů včetně toho, jestli při určení odpovědností byla přiměřeně vzata v úvahu povaha účetní jednotky a jejích výrobků nebo služeb (například v případě velké finanční instituce důležité rozdělení povinností může zahrnovat nezávislou funkci zodpovědnou za odhad a potvrzení ocenění reálnou hodnotou značkového finančního produktu obsazenou jedinci, jejichž odměna není vázána na tyto produkty).

A28. Jiné kontroly mohou souviset s tvorbou účetních odhadů závisejících na určitých okolnostech. Například používá-li účetní jednotka specifické modely pro tvorbu účetních odhadů, vedení by mělo zavést na tyto modely specifické metody a postupy. Související kontroly by měly obsahovat například ty, které jsou založeny na:
- Návrhu a vývoji nebo výběru určitého modelu za určitým účelem.
- Použití modelu.
- Údržbě a pravidelném potvrzení celistvosti modelu.

Využívání práce expertů (viz odstavec 8c)(iii))

A29. Účetní jednotka by měla zaměstnat jednotlivce se zkušeností a schopností nutnou k tvorbě potřebných odhadů; tyto zkušenosti a schopnosti může mít vedení. V některých případech však vedení může potřebovat najmout experta, aby je vytvořil nebo se na jejich tvorbě podílel. Tato potřeba může vzniknout například kvůli:

- Specifické povaze záležitosti vyžadující odhad, například ocenění nerostných nebo uhlovodíkových zásob v těžebním průmyslu.
- Technické vlastnosti modelů vyžadovaných ke splnění vyžadovaných požadavků platného rámce účetního výkaznictví, může se týkat některých ocenění reálnou hodnotou.
- Neobvyklé nebo vzácné povaze podmínky, transakce nebo události vyžadující účetní odhad.

Specifické otázky malých účetních jednotek

A30. V menších účetních jednotkách je majitel – ředitel za okolností vyžadujících účetní odhad často schopen tvorby požadovaného odhadu. V některých případech však bude experta třeba. Rozhovor s majitelem-ředitelem na počátku auditu o povaze každého účetního odhadu, úplnosti vyžadovaných účetních odhadů a vhodnosti procesu odhadu se může zúčastnit majitel-ředitel kvůli určení potřeby použití experta.

Předpoklady (viz odstavec 8c)(iv))

A31. Předpoklady jsou nedílnou součástí účetních odhadů. Záležitosti, které musí auditor zvážit v průběhu seznamování se se zásadními předpoklady účetních odhadů zahrnují například:

- Povahu předpokladů včetně toho, které předpoklady jsou pravděpodobně významné.
- Jak vedení hodnotí, jestli předpoklady souvisí a jsou úplné (tím se má na mysli, jestli všechny související varianty byly vzaty v úvahu).
- V případě potřeby, jak vedení určí, že použité předpoklady jsou vnitřně konzistentní.
- Jestli předpoklady souvisí se záležitostmi v rámci kontrol vedení (například předpoklady o údržbě, které mohou ovlivnit odhad životnosti aktiva) a jak jsou v souladu s podnikatelským plánem účetní jednotky a vnějšímu prostředí nebo se záležitostmi, které jsou mimo jeho kontrolu (například předpoklady o úrokových mírách, úmrtnosti, potenciálních soudních sporech nebo regulačních opatřeních, variabilitě a načasování budoucích peněžních toků).
- Povahu a rozsah dokumentace, je-li nějaká, podporující předpoklady.

Předpoklady by měly být tvořeny nebo určeny expertem, aby pomohly vedení při tvorbě účetních odhadů. Tyto předpoklady, jsou-li použity vedením, se stanou předpoklady vedení.

A32. V některých případech mohou být předpoklady brány jako vstupní údaje, například, pokud vedení používá model při tvorbě účetních odhadů, ačkoli slovní vstupní údaje mohou být také použity pro odkaz na základní informace, na které jsou použity specifické předpoklady.

A33. Vedení může podporovat předpoklady čerpané z různých typů informací z interních a externích zdrojů, jejichž významnost a spolehlivost se bude lišit. V některých případech může být předpoklad spolehlivě založen na platných informacích buď z externích (například zveřejněná úroková sazba nebo jiná statistická data) nebo interních zdrojů (například historické informace nebo dřívější podmínky, kterými účetní jednotka prošla). V jiných případech by měl být předpoklad více subjektivní, například pokud účetní jednotka nemá žádnou zkušenost nebo externí zdroj, z kterého by mohla čerpat.

A34. V případě účetních odhadů reálné hodnoty předpoklady odráží, nebo jsou v souladu s tím, co by znalé, ochotné, nespřízněné strany (někdy označované jako „účastníci trhu“ nebo podobně) použily při určování reálné hodnoty při směně aktiv nebo vyrovnání závazku. Specifické předpoklady se také budou lišit od typických vlastností oceňovaného aktiva nebo závazku, použité metody ocenění (například tržní přístup nebo výnosový přístup) a požadavků platného rámce účetního výkaznictví.

A35. U odhadů reálné hodnoty se předpoklady nebo vstupní údaje liší co se týče jejich zdroje a základů takto:

a) Ty, které odráží to, co by účastníci trhu použili při ocenění aktiva nebo závazku založeném na tržních informacích získaných ze zdrojů nezávislých na dané účetní jednotce (někdy bývá označováno jako „pozorovatelné vstupní údaje“ nebo podobně).

b) Ty, které odráží vlastní úsudky účetní jednotky o tom, jaké předpoklady by účastníci trhu použili při ocenění aktiva nebo závazku založeném na nejvyšších informacích dostupných za daných okolností (někdy bývá označováno jako „nezjistitelné vstupní údaje“ nebo podobně).

V praxi však není vždy rozdíl mezi a) a b) zřejmý. Navíc může být pro vedení nutné vybrat z řady různých předpokladů použitých různými účastníky trhu.

A36. Rozsah subjektivity, jako jestli je předpoklad nebo vstupní údaj zjistitelný, ovlivňuje míru nejistoty odhadu a tím auditorovo hodnocení rizika významné nesprávnosti pro konkrétní účetní odhad.

Změny v metodách tvorby účetních odhadů (viz odstavec 8c)(v))

A37. Při hodnocení toho, jak vedení tvoří účetní odhady, auditor musí pochopit, zda od minulého období došlo nebo mělo dojít ke změně metod tvorby účetních odhadů. Specifická metoda tvorby odhadu může vyžadovat změnu v reakci na změny v prostředí nebo okolnostech ovlivňující účetní jednotku nebo v požadavcích kladených platným rámcem účetního výkaznictví. Jestliže vedení změnilo metodu tvorby účetních odhadů, je důležité, aby bylo vedení schopné prokázat, že nová metoda je vhodnější nebo reaguje na tyto změny. Například, jestliže vedení změní základnu pro tvorbu účetních odhadů z tržního přístupu na použití modelu, auditor rozpozná, jestli předpoklady vedení o trhu jsou ve světle ekonomických okolností rozumné.

Nejistota odhadu (viz odstavec 8c)(vi))

A38. Záležitosti, které auditor zváží v průběhu seznamování se s tím, zda a pokud ano, jak vedení hodnotí vliv nejistoty odhadu, zahrnují například:
- Zda a pokud ano, jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo závěry, například provádění analýzy citlivosti kvůli zjištění vlivu změn předpokladů na účetní odhady.
- Jak vedení určí účetní odhady, když analýza ukáže řadu závěrečných vývojů.
- Jestli vedení sleduje výsledky účetních odhadů vytvořených v minulém období a jestli vedení vhodně reaguje na výsledky těchto sledovacích procesů.

Přezkoumání účetních odhadů minulého období (viz odstavec 9)

A39. Výsledek účetního odhadu bude často jiný než účetní odhad zaúčtovaný v účetní závěrce minulého období. Prováděním postupů hodnocení rizika kvůli identifikaci a porozumění důvodům těchto rozdílů by měl auditor získat:
- informace související s účinností procesů účetních odhadů vedení v minulém období, z nichž může auditor posoudit pravděpodobný účinek řídících procesů v běžném období.
- důkazní informace, které se týkají přecenění účetních odhadů minulého období v běžném období.
- důkazní informace o záležitostech jako je nejistota odhadu, které mohou být vyžadovány, aby byly vykázány v účetní závěrce.

A40. Přezkum účetních odhadů minulého období v běžném období může také auditorovi pomoci odhalit okolnosti nebo podmínky, které zvyšují náchylnost účetních odhadů na možné zkreslení způsobené vedením nebo naznačují přítomnost tohoto zkreslení. Profesní skepticismus by měl pomáhat auditorovi v jeho přístupu k poznání těchto okolností nebo podmínek a určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.

A41. Zpětný přezkum úsudků vedení a předpokladů souvisejících s významnými účetními odhady je požadováno také ISA 240 (přeformulovaný).[10] Tento přezkum je součástí požadavku kladeného na auditora navrhnout a provést postupy k přezkumu účetních odhadů, zda nejsou zkreslené tak, že by znamenaly riziko významné nesprávnosti kvůli podvodu v reakci na rizika zanedbání kontrol vedením. Prakticky, auditorův přezkum účetních odhadů minulého období v rámci procesu hodnocení rizika v souladu s tímto ISA by měl být proveden současně s přezkumem vyžadovaným ISA 240 (přeformulovaný).

A42. Auditor může usoudit, že je potřeba detailnější přezkum těch účetních odhadů, u kterých byla odhalena během auditu minulého období vysoká nejistota odhadu, nebo těch účetních odhadů, které se od minulého období významně změnily. Na druhou stranu například u účetních odhadů, které vzniknou z účtování běžných a opakujících se transakcí může auditor usoudit, že použití analytických postupů ve smyslu procesů hodnocení rizika je dostačující pro účely tohoto přezkumu.

A43. Pro účetní odhady reálné hodnoty a jiné účetní odhady založené na běžných podmínkách v den ocenění může existovat více rozdílů mezi účtovanou částkou reálné hodnoty v účetní závěrce minulého období a výsledkem nebo částkou přehodnocenou pro účely běžného období. Je to proto, že cíl ocenění těchto účetních odhadů se zabývá představami o hodnotě v určitém okamžiku, která se může výrazně a rychle změnit v souvislosti se změnou prostředí, ve kterém účetní jednotka funguje. Auditor se proto zaměří na přehodnocení průběhu získávání informací souvisejících s identifikací a hodnocením rizik významné nesprávnosti. Například v některých případech průběh seznámení se se změnami předpokladů účastníků trhu, které ovlivnily výsledek účetních odhadů reálné hodnoty v minulém období pravděpodobně nemohou být zdrojem relevantních informací pro účely auditu. Pokud ano, pak může být auditorova úvaha o výsledku účetních odhadů reálné hodnoty minulého období více zaměřena na porozumění účinnosti procesu ocenění minulého období vedením, tedy souhrn úkonů vedení, ze kterého může auditor posoudit pravděpodobný účinek procesu v běžném období.

A44. Rozdíl mezi výsledkem účetního odhadu a hodnotou zaúčtovanou v účetní závěrce minulého období nemusí nutně znamenat nesprávnost účetní závěrky minulého období. Může to tak však být, jestliže například rozdíl vznikne na základě informací, které mělo vedení k dispozici, když byla účetní závěrka minulého období dokončovaná, nebo o kterých se dá důvodně předpokládat, že byly získány a vzaty v úvahu při přípravě a prezentaci této účetní závěrky. Mnoho rámců účetního výkaznictví obsahuje návod na rozlišení mezi změnami v účetních odhadech, které dávají vzniknout nesprávnostem a změnami, které ne, a účetní řešení, které by mělo následovat.

[10] ISA 240 (přeformulovaný) „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec 32 b)(ii)

Rozpoznání a hodnocení rizika významné nesprávnosti

Nejistota odhadu (viz odstavec 10)

A45. Míra nejistoty odhadu související s účetním odhadem může být ovlivněna takovými faktory, jako:
- Rozsah, v jakém účetní odhad závisí na úsudku.
- Citlivost účetních odhadů na změny v předpokladech.
- Existence uznávaných technik účetního oceňování, které mohou zmírnit nejistotu odhadu (ačkoli subjektivita předpokladů použitých jako vstupní data přesto může způsobit vznik nejistoty odhadu).
- Délka odhadovaného období a význam dat čerpaných z minulých událostí na odhad budoucích událostí.
- Dostupnost spolehlivých dat z externích zdrojů.
- Rozsah, v jakém je účetní odhad založen na zjistitelných nebo nezjistitelných zdrojových datech.

Míra nejistoty odhadu související s účetním odhadem může ovlivnit náchylnost odhadu ke zkreslení.

A46. Záležitosti, které auditor zvažuji při hodnocení rizik významné nesprávnosti mohou obsahovat také:
- Skutečnou nebo očekávanou velikost účetního odhadu.
- Zaúčtovanou částku účetního odhadu (což je odhad vedení) ve vztahu k částce, jejíž zaúčtování auditor očekával.
- Jestli vedení využilo experta při tvorbě účetního odhadu.
- Výsledek přezkoumání účetních odhadů minulého období.

Vysoká míra nejistoty odhadu a významná rizika (viz odstavec 11)

A47. Příklady účetních odhadů, které mohou mít vysokou nejistotu odhadu zahrnují následující:
- Účetní odhady, které jsou vysoce závislé na úsudku, například úsudky o výsledcích očekávaných soudních sporů nebo částka a načasování budoucích peněžních toků závislých na nejistých událostech za mnoho let.
- Účetní odhady, při jejichž tvorbě nebyly použity uznávané techniky ocenění.
- Účetní odhady, kdy výsledky auditorova přezkoumání podobných účetních odhadů vytvořených v účetní závěrce minulého účetního období naznačují značný rozdíl mezi původním účetních odhadem a skutečným výsledkem.
- Účetní odhady reálné hodnoty, pro které je použit vysoce specializovaný model vyvinutý účetní jednotkou, nebo pro které nejsou žádné zjistitelné vstupní údaje.

A48. Zdánlivě nevýznamné účetní odhady mohou mít schopnost vést k významným nesprávnostem kvůli nejistotě odhadu související s odhadem; tím se má na mysli, že výše částky zaúčtované nebo vykázané v účetní závěrce jako účetní odhad nemusí být indikátorem nejistoty odhadu.

A49. Za některých okolností je nejistota odhadu tak vysoká, že nemůže být vytvořen rozumný účetní odhad. Platný rámec účetního výkaznictví proto může znemožnit o nich účtovat v účetní závěrce nebo jejich ocenění v reálné hodnotě. V těchto případech nesouvisí významná rizika pouze s tím, jestli by mělo být o účetním odhadu účtováno, nebo jestli by měl být oceněn v reálné hodnotě, ale také s vhodností zveřejnění. Pro takové účetní odhady může platný rámec účetního výkaznictví vyžadovat zveřejnění účetních odhadů a s nimi související nejistoty odhadu (viz odstavce A120 – A123).

A50. Pokud auditor zjistí, že účetní odhad způsobuje vznik významného rizika, je po něm vyžadováno, aby porozuměl kontrolám účetní jednotky včetně jejich kontrolních činností.[11]

A51. V některých případech může nejistota účetního odhadu vyvolat silné pochybnosti o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti za předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. (Navržený) ISA 570 (přeformulovaný)[12] stanovuje požadavky a poskytuje návod pro takové případy.

Reakce na zhodnocená rizika významné nesprávnosti (viz odstavec 12)

A52. ISA 330 (přeformulovaný) vyžaduje od auditora navrhnout a provést auditorské postupy, jejichž povaha, načasování a rozsah reagují na hodnocená rizika významné nesprávnosti ve vztahu s účetním odhadem jak na úrovni účetní závěrky tak na úrovni tvrzení.[13] Odstavce A53 – A115 jsou zaměřené na specifické reakce pouze na uplatněné úrovni.

Aplikace požadavků platného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 12a))

A53. Mnoho rámců účetního výkaznictví stanovuje určité podmínky pro účtování o účetních odhadech a určuje metody pro jejich tvorbu a požadované zveřejňování. Tyto požadavky mohou být složité a mohou vyžadovat použití úsudku. Na základě porozumění získaného při provádění procesů hodnocení rizik se požadavky platného rámce účetního výkaznictví, které mohou být citlivé na nesprávné použití nebo odlišné vysvětlení, stanou středem zájmu pozornosti auditora.

A54. Určení toho, jestli vedení vhodně aplikovalo požadavky platného rámce účetního výkaznictví je částečně založeno na auditorově porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí. Například ocenění reálné hodnoty některých položek, jako např. nehmotných aktiv získaných při podnikové kombinaci může zahrnovat zvláštní uvážení, která jsou ovlivněna povahou účetní jednotky a jejími činnostmi.

A55. V některých situacích může být nutné provést další auditorské postupy, jako např. kontrola současného fyzického stavu aktiva, aby bylo možné určit, jestli vedení vhodně použilo požadavky platného rámce účetního výkaznictví.

[11] ISA 315 (přeformulovaný), odstavec 28.
[12] Navržený ISA 570 (přeformulovaný)
[13] ISA 330 (přeformulovaný), odstavec 5-6.

A56. Aplikace požadavků platného rámce účetního výkaznictví požaduje od vedení zvážit změny v prostředí nebo okolnostech, které ovlivňují účetní jednotku. Například zavedení aktivního trhu pro určitou třídu aktiv nebo závazků může signalizovat, že použití diskontovaných peněžních toků ke zjištění reálné hodnoty tohoto aktiva nebo závazku už není dále vhodné.

Stálost metod a důvodů pro změny (viz odstavec 12b))

A57. Auditorovo zvážení změn v účetním odhadu nebo v metodě jeho tvorby od minulého období je důležité, protože změna, která není založena na změně v okolnostech nebo na nových informacích je brána jako svévolná. Svévolné změny v účetním odhadu mají za následek v čase nekonzistentní účetní závěrky a mohou způsobit vznik nesprávnosti účetních závěrek nebo být indikátorem možného zkreslení způsobeného vedením.

A58. Vedení je často schopné vysvětlit dobrý důvod pro změnu v účetním odhadu nebo metodě jeho tvorby mezi obdobími na základě změny okolností. To, co zakládá dobrý důvod a vhodnou podporu tvrzení vedení, že došlo ke změně v okolnostech, která opravňuje ke změně účetního odhadu nebo metody jeho tvorby, je otázkou úsudku.

Reakce na hodnocení rizik významné nesprávnosti (viz odstavec 13)

A59. Rozhodnutí auditora, jak reagovat, individuálně nebo ve spojení, na rizika významné nesprávnosti v odstavci 13, může být ovlivněno záležitostmi jako jsou:

- Povaha účetního odhadu včetně toho, jestli vznikl z běžných nebo jednorázových transakcí.
- Jestli se od daného postupu očekává, že efektivně poskytne auditorovi dostatečné a vhodné důkazní informace.
- Hodnocené riziko významné nesprávnosti včetně toho, jestli hodnocené riziko je významné riziko.

A60. Například při hodnocení přiměřenosti opravné položky k pohledávkám může být pro auditora efektivním postupem kontrola následných přijatých plateb v kombinaci s dalšími postupy. Je-li nejistota odhadu související s účetním odhadem vysoká, například účetní odhad založený na vlastnickém modelu, pro který jsou nezjistitelné vstupní údaje, může být kombinace reakcí na hodnocená rizika v odstavci 13 nutná, aby auditor získal dostatečně vhodné důkazní informace.

A61. Další návod vysvětlující okolnosti, za kterých každá reakce může být vhodná poskytují odstavce A62 – A95.

Události, které nastaly do data zprávy auditora (viz odstavec 13a))

A62. Určení, jestli události, které nastaly do data zprávy auditora, poskytují důkazní informace související s účetním odhadem může být vhodnou reakcí, očekává-li se, že tyto události:

- nastanou, a
- poskytnou důkazní informace, které potvrdí nebo vyvrátí účetní odhad.

A63. Události, které nastaly do data zprávy auditora mohou někdy poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace o účetním odhadu. Například prodej všech zásob nahrazených výrobků krátce po konci období může poskytnout důkazní informace související s odhadem jejich čisté realizovatelné hodnoty. V těchto případech nemusí být potřeba provést další auditorské postupy kvůli účetnímu odhadu, pokud byly získány dostatečně vhodné důkazní informace ohledně těchto událostí.

A64. Pro některé účetní odhady platí, že události, které nastaly do data zprávy auditora pravděpodobně neposkytnou důkazní informace pro účetní odhad. Například podmínky nebo události související s některými účetními odhady nastanou pouze za delší období. Kvůli nutnosti ocenění účetního odhadu reálné hodnoty informace po skončení období nemusí odrážet události nebo podmínky k datu účetní závěrky a proto nemusí souviset s oceněním účetního odhadu reálné hodnoty. Odstavec 13 ukazuje další reakce na rizika významné nesprávnosti, které by auditor mohl provést.

A65. V některých případech události, které popírají účetní odhad mohou ukazovat, že vedení má neefektivní postup tvorby účetních odhadů nebo že došlo ke zkreslení způsobené vedením při tvorbě účetního odhadu.

A66. I když se auditor může rozhodnout nezabývat se tímto přístupem s ohledem na specifické účetní odhady, je po něm vyžadováno být v souladu s ISA 560 (přeformulovaný).[14] Po auditorovi je vyžadováno, aby provedl auditorské postupy navržené tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, že všechny události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, které vyžadují úpravu nebo zveřejnění v účetní závěrce, byly identifikovány[15] a byly vhodně zachyceny v účetní závěrce[16]. Protože ocenění mnoha účetních odhadů, jiných než účetních odhadů reálné hodnoty, obvykle závisí na výsledku budoucích podmínek, transakcí nebo událostí, je auditorova práce podle ISA 560 (přeformulovaný) zvlášť vhodná.

Specifické otázky malých účetních jednotek

A67. Je-li delší období mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, auditorova kontrola událostí v tomto období může být efektivní reakcí na účetní odhady kromě odhadů reálné hodnoty. Může to být zvláště případ některých menších účetních jednotek, kde je vlastník i manažerem, zvláště, když vedení nemá formalizované kontrolní postupy pro účetní odhady.

Testování tvorby účetních odhadů vedením (viz odstavec 13b))

A68. Testování tvorby účetních odhadů vedením a dat, na kterých je založena může být vhodnou reakcí, je-li účetní odhad účetním odhadem reálné hodnoty založeným na modelu, který používá zjistitelné a nezjistitelné vstupní údaje. Může být také vhodný, když například:

- Účetní odhad je odvozen z běžného zpracování dat účetním systémem účetní jednotky.

[14] ISA 560 (přeformulovaný)
[15] ISA 560 (přeformulovaný), odstavec 6.
[16] ISA 560 (přeformulovaný), odstavec 7.

- Auditorovo přezkoumání podobných účetních odhadů vytvořených v účetní závěrce minulého období naznačuje, že postup vedení v běžném období bude pravděpodobně efektivní.
- Účetní odhad je založen na velkém množství položek podobné povahy, které nejsou jednotlivě významné.

A69. Testování tvorby účetních odhadů vedením může zahrnovat například:

- Testování rozsahu, v jakém jsou data, na kterých je účetní odhad založen přesná, kompletní a související a jestli byl účetní odhad vhodně určen při použití těchto dat a předpokladů vedení.
- Zvážení zdroje, relevance a spolehlivosti externích dat nebo informací včetně těch, která jsou od externích expertů najatých vedením kvůli pomoci při tvorbě účetního odhadu.
- Přepočítání účetního odhadu a přezkoumání informací o účetním odhadu ohledně vnitřní konzistence.
- Zvážení přezkoumání vedením a schvalovacích procesů.

Specifické otázky malých účetních jednotek

A70. V menších účetních jednotkách je proces tvorby účetních odhadů pravděpodobně méně strukturovaný než ve velkých účetních jednotkách. Menší účetní jednotky s aktivní účastí vedení možná nemají široký popis účetních postupů, propracované účetní záznamy nebo popsané postupy. I když nemá účetní jednotka žádný formální zavedený postup neznamená to, že vedení není schopné poskytnout podklad, na kterém může auditor otestovat účetní odhad.

Zhodnocení metody ocenění (viz odstavec 13b)(i))

A71. Když platný ráme účetního výkaznictví nepředepisuje metodu ocenění, zhodnocení toho, jestli použitá metoda včetně jakéhokoli vhodného modelu je vhodná za daných okolností je otázkou odborného úsudku.

A72. Pro tyto účely zahrnují záležitosti, které auditor zváží, například zda:

- Zdůvodnění vedení pro použitou metodu je rozumné.
- Vedení dostatečně zhodnotilo a vhodně splnilo kritéria, jsou-li, stanovená v platném rámci účetního výkaznictví k podpoře zvolených metod.
- Metoda je vhodná za daných okolností povahy oceňovaného aktiva nebo závazku a požadavků platného systému finančního výkaznictví souvisejících s účetními odhady.
- Metoda je vhodná v souvislosti s obchodní činností, odvětvím průmyslu a prostředím, ve kterém účetní jednotka působí.

A73. V některých případech může vedení určit, že různé metody mají za následek řadu významně odlišných odhadů. V těchto případech se může průběh seznamování se s tím, jak účetní jednotka vyšetřila důvody těchto rozdílů při zhodnocení vhodnosti zvolené metody, pomoci auditorovi ve zhodnocení vhodnosti zvolené metody.

Zhodnocení použití modelů

A74. V některých případech, zvláště při tvorbě účetních odhadů reálné hodnoty, může vedení použít model. Jestli je použitý model za daných okolností vhodný, může záležet na řadě faktorů, jako povaze účetní jednotky a jejího prostředí, včetně odvětví, ve kterém působí a konkrétních oceňovaných aktivech nebo závazcích.

A75. Rozsah, v jakém jsou následující úvahy relevantní, závisí na okolnostech včetně toho, jestli model je tím, který je komerčně dostupný pro použití v určitém sektoru nebo odvětví průmyslu, nebo vlastnický model. V některých případech může účetní jednotka použít experta k vývoji a testování modelu.

A76. V závislosti na okolnostech, záležitosti, které může auditor také zvážit při testování modelu zahrnují, například jestli:

- Model je otestován před použitím s pravidelným přezkoumáním kvůli ujištění, že je stále vhodný pro zamýšlené použití. Proces testování účetní jednotkou může zahrnovat zhodnocení:
  - Teoretické bezvadnosti a matematické celistvosti modelu včetně přiměřenosti proměnných modelu.
  - Konzistence a kompletnosti vstupních údajů modelu s obchodní praxí.
  - Výsledků modelu v porovnání se skutečnými transakcemi.
- Existují vhodné politiky a postupy kontroly změny.
- Model je pravidelně porovnáván a testován, zvláště, když jsou vstupní údaje subjektivní.
- Jsou tvořeny úpravy na výsledcích modelu, včetně v případě účetního odhadu reálné hodnoty, jestli tyto úpravy odráží předpoklady, které by účastníci trhu použili za stejných okolností.
- Model je přiměřeně zdokumentovaný, včetně zamýšleného použití modelu, jeho omezení a hlavních parametrů, vyžadovaných vstupních údajích a výsledcích jakýchkoli provedených analýz platnosti.

Předpoklady použité vedením (viz odstavec13b)(ii))

A77. Auditorovo zhodnocení předpokladů použitých vedením je založeno pouze na informacích dostupných auditorovi v době auditu. Postupy auditu týkající se předpokladů vedení jsou provedeny v souvislosti s auditem účetní závěrky účetní jednotky a ne za účelem poskytnutí názoru na předpoklady samotné.

A78. Záležitosti, které může auditor zvážit při hodnocení smysluplnosti předpokladů použitých vedením zahrnují například:

- Jestli se individuální předpoklady zdají rozumné.
- Jestli jsou předpoklady nezávislé a vnitřně konzistentní.
- Jestli se zdají předpoklady rozumné, když jsou zvažovány souhrnně nebo v souvislosti s jinými předpoklady, buď pro tento účetní odhad nebo pro jiné účetní odhady.
- V případě účetních odhadů reálné hodnoty, jestli předpoklady vhodně odráží zjistitelné předpoklady trhu.

A79. Předpoklady, na kterých jsou účetní odhady založené mohou odrážet, jaké očekává vedení výsledky zvláštních cílů a strategií. V těchto případech auditor může provést auditorské postupy hodnocení rozumnosti těchto předpokladů uvážením, například, jestli jsou předpoklady v souladu s:

- Všeobecným ekonomickým prostředím a ekonomickými okolnostmi účetní jednotky.
- Plány účetní jednotky
- Předpoklady vytvořené v minulém období, souvisí-li.
- Zkušenost nebo předchozí podmínky dle zkušenosti účetní jednotky v rozsahu, v jakém tyto historické informace mohou být považovány za typické pro budoucí podmínky nebo události.
- Další předpoklady použité vedením související s účetní závěrkou.

A80. Smysluplnost použitých předpokladů může záležet na úmyslu a schopnosti vedení provést určité způsoby jednání. Vedení často dokumentuje plány a záměry související se zvláštními aktivy nebo závazky a rámec účetního výkaznictví to může vyžadovat. Ačkoliv rozsah důkazních informací, které mají být získány o úmyslu a schopnosti vedení je záležitostí profesionálního úsudku, auditorské postupy mohou zahrnovat následující:

- Zhodnocení průběhu provádění uvedených záměrů vedení v minulosti
- Zhodnocení písemných plánů a ostatní dokumentace, včetně, tam kde je to možné, formálně schválených rozpočtů, schválení a zápisů.
- Dotazování vedení o jeho důvodech pro určité jednání.
- Zhodnocení událostí, které nastaly po datu účetní závěrky až do data zprávy auditora.
- Zhodnocení schopnosti účetní jednotky určité jednání za daných ekonomických okolností, včetně následků existujících závazků.

Určité rámce účetního výkaznictví však nemusí dovolit, aby záměry nebo plány vedení byly vzaty v úvahu při tvorbě účetního odhadu. Často je to případ účetních odhadů reálné hodnoty, protože jejich objektivní ocenění vyžaduje, aby předpoklady odrážely předpoklady použité účastníky trhu.

A81. Záležitosti, které může auditor zvážit při hodnocení rozumnosti předpokladů použitých vedením jako základ účetních odhadů reálné hodnoty, kromě těch řešených výše, mohou zahrnovat, kde je to vhodné, například:

- Kde je to relevantní, jestli a pokud ano, jak vedení zahrnulo specifické tržní vstupní údaje do vytváření předpokladů.
- Jestli jsou předpoklady v souladu se zjistitelnými tržními podmínkami a vlastnostmi aktiva nebo závazku oceňovaného v reálné hodnotě.
- Jestli jsou zdroje předpokladů účastníků trhu významné a spolehlivé a jak vedení vybralo předpoklady k použití, pokud existuje řada různých předpokladů účastníků trhu.
- Kde je to vhodné, jestli a pokud ano, jak vedení zvážilo předpoklady nebo informace o srovnatelných transakcích, aktivech nebo závazcích.

A82. Navíc mohou účetní odhady reálné hodnoty obsahovat jak zjistitelné vstupní údaje tak nezjistitelné. Jsou-li účetní odhady reálné hodnoty založené na nezjistitelných vstupních údajích, záležitosti, které auditor zváží, obsahují například to, jak vedení dokládá následující:

- Identifikaci vlastností účastníků trhu významných pro účetní odhad.
- Úpravy v jejich vlastních předpokladech tak, aby odrážely názor na předpoklady, které by použili účastníci trhu.
- Jestli obsahovala za daných okolností nejlepší dostupné informace.
- Kde je to možné, jak tyto předpoklady vzaly v úvahu podobné transakce, aktiva nebo závazky.

V případě nezjistitelných vstupních údajů je více pravděpodobné, že bude třeba, aby auditorovo zhodnocení předpokladů bylo spojeno s dalšími reakcemi na zhodnocená rizika v odstavci 13, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace. V těchto případech může být pro auditora nutné provést další auditorské postupy, například prozkoumání dokumentace podporující kontrolu a schválení účetního odhadu příslušnou úrovní vedení a tam, kde je to vhodné, osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

A83. Při hodnocení rozumnosti předpokladů podporujících účetní odhad, auditor může odhalit jeden nebo více významných předpokladů. Pokud ano, může to naznačovat, že účetní odhad má vysokou nejistotu odhadu, a proto může způsobit vznik významného rizika. Další reakce na významná rizika jsou popsána v odstavcích A102 – A115.

Testování provozní účinnosti kontrol (viz odstavec 13c))

A84. Testování provozní účinnosti kontrol, jak vedení tvoří účetní odhad, může být vhodná reakce na to, když postup vedení byl dobře navržen, proveden a udržován, například:

- Existují kontroly pro hodnocení a schválení účetních odhadů příslušnou úrovní vedení a tam, kde je to vhodné, osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.
- Účetní odhad je odvozen z běžného zpracování dat účetním systémem účetní jednotky.

A85. Testování provozní účinnosti kontrol je vyžadováno, když:

a) Auditorovo hodnocení rizik významné nesprávnosti na dané úrovni zahrnuje očekávání, že kontroly procesu tvorby účetních odhadů jsou prováděny efektivně, nebo
b) Testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení.[17]

Specifické otázky malých účetních jednotek

A86. Kontroly procesu tvorby účetního odhadu mohou existovat i v menších účetních jednotkách, ale formálnost, s kterou jsou prováděny se liší. Navíc menší účetní jednotky mohou určit, že určité typy kontrol nejsou nutné kvůli aktivní účasti vedení na tvorbě finančních výkazů. V případě menších účetních jednotek však nemusí být mnoho kontrol, které auditor může identifikovat. Z toho důvodu bude reakce auditora na

[17] ISA 330 (přeformulovaný), odstavec 8.

hodnocená rizika pravděpodobně představovat testy věcné správnosti při tom, jak auditor provádí jednu nebo více dalších reakcí v odstavci 13.

Vytváření odhadu nebo rozmezí odhadu (viz odstavec13d))

A87. Vytváření odhadu nebo rozmezí odhadu k hodnocení odhadu vedení může být vhodnou reakcí, když například:

- Účetní odhad není odvozen z běžného zpracování dat účetním systémem.
- Auditorovo přezkoumání podobných účetních odhadů vytvořených v účetní závěrce minulého období naznačí, že postup vedení v běžném období nebude nejspíše účinný.
- Kontroly postupů vedení pro určení účetních odhadů nejsou dobře navrženy nebo správně provedeny.
- Události nebo transakce mezi koncem období a datem zprávy auditora odporují odhadu vedení.
- Existují alternativní zdroje významných dat dostupných auditorovi, která mohou být použita při tvorbě odhadu nebo rozmezí odhadu.

A88. I když jsou kontroly účetní jednotky dobře navrženy a vhodně implementovány, může být vývoj odhadu nebo rozmezí odhadu účinnou reakcí na zhodnocená rizika. V ostatních situacích může auditor zvážit tento přístup jako část určení, jestli jsou nutné další postupy a pakliže ano, jaká bude jejich povaha a rozsah.

A89. Přístup, který má auditor k vývoji buď odhadu nebo rozmezí odhadu se může lišit na základě toho, co je považováno za nejúčinnější za daných okolností. Například auditor může nejprve vyvinout předběžný odhad a pak hodnotit jeho citlivost na změny v předpokladech, aby zjistil rozmezí, se kterým má hodnotit odhad vedení. Jinak může auditor začít vývojem rozmezí pro účely určení odhadu tam, kde je to možné.

A90. Schopnost auditora vytvořit odhad, na rozdíl od rozmezí odhadu, závisí na několika faktorech včetně použitého modelu, povaze a rozsahu dostupných dat a nejistotě odhadu týkající se účetního odhadu. Navíc rozhodnutí vyvinout odhad nebo rozmezí odhadu může být ovlivněn platným rámcem účetního výkaznictví, který může stanovovat, že odhad má být použit po zvážení jiných výsledků a předpokladů nebo stanovuje specifické metody ocenění (například použití diskontované očekávané hodnoty s váženou pravděpodobností).

A91. Auditor může vyvinout odhad nebo rozmezí odhadu řadou způsobů, například:

- Použití modelu, například takového, který je komerčně dostupný pro použití v daném sektoru nebo odvětví průmyslu nebo značkový nebo auditorem vyvinutý model.
- Další vývoj úvahy vedení o jiných předpokladech nebo výsledcích, například zavedením odlišného souboru předpokladů.
- Zaměstnání nebo najmutí osoby se speciálními znalostmi k vývoji nebo tvorbě modelu nebo poskytnutí relevantních předpokladů.
- Vytvoření doporučení pro jiné srovnatelné podmínky, transakce nebo události nebo, kde je to významné, trhy pro srovnatelná aktiva nebo závazky.

Porozumění předpokladům nebo metodám vedení (viz odstavec 13d)(i))

A92. Když auditor vytvoří odhad nebo rozmezí odhadu a použije předpoklady nebo metodu odlišné od těch, které použilo vedení, vyžaduje odstavec 13(d)(i) po auditorovi dostatečně porozumět předpokladům nebo metodě použitými vedením při tvorbě účetního odhadu. Toto porozumění poskytne auditorovi informace, které mohou souviset s auditorovým vývojem vhodného odhadu nebo rozmezí odhadu. Navíc pomůže auditorovi porozumět a zhodnotit každý významný rozdíl od odhadu vedení. Například může vzniknout rozdíl, protože auditor použil odlišné, ale stejně platné, předpoklady v porovnání s těmi, které použilo vedení. To může ukázat, že účetní odhad je vysoce citlivý na určité předpoklady, a proto je vystaven vysoké nejistotě odhadu značící, že účetní odhad může nést významné riziko. Nebo může vzniknout rozdíl jako výsledek skutečné chyby, kterou udělalo vedení. Podle okolností může auditor pokládat za vhodné při vytvoření si závěru projednat s vedením základ pro použité předpoklady a jejich platnost a rozdíl, je-li nějaký, v přístupu, který mělo vedení k tvorbě účetního odhadu.

Zúžení rozmezí odhadu (viz odstavec 13d)(ii))

A93. Když auditor usoudí, že je vhodné použít rozmezí k hodnocení rozumnosti odhadu vedení (rozmezí odhadu auditora), odstavec 13d)(ii) vyžaduje, aby rozmezí obsahovalo všechny „rozumné výsledky“ spíše než všechny možné výsledky. Rozmezí nemůže obsahovat všechny možné výsledky, má-li být užitečné, jelikož by bylo příliš široké na to, aby bylo efektivní pro účely auditu. Rozmezí odhadu auditora je užitečné a efektivní, když je vhodně zúženo, aby umožnilo auditorovi usoudit, jestli je účetní odhad nesprávně uveden.

A94. Obvykle je rozmezí odhadu, které bylo zúženo tak, aby se rovnalo nebo bylo menší než částka nižší než úroveň významnosti účetní závěrky jako celku určená pro účely hodnocení rizik významné nesprávnosti a navrhující další postupy auditu[18], vhodné pro účely zhodnocení rozumnosti odhadu vedení. Avšak zvláště v určitých odvětvích nemusí být možné zúžit rozmezí pod tuto úroveň. To nutně neznemožňuje vykázání účetního odhadu. Může to však naznačovat, že nejistota odhadu související s účetním odhadem je taková, že způsobuje vznik významného rizika. Další reakce na významná rizika jsou popsány v odstavcích A102 – A115.

A95. Zúžení rozmezí odhadu do rozsahu, kdy jsou všechny výsledky v jeho rámci považovány za rozumné může být dosaženo:

a) Vyloučením těch výsledků, které jsou na kraji rozmezí a auditor soudí, že jejich výskyt je nepravděpodobný; a
b) Pokračování v zužování rozmezí založeném na dostupných důkazních informacích, dokud auditor nedojde k závěru, že všechny výsledky v rámci rozmezí jsou považovány za rozumné. V těchto vzácných případech může být auditor schopný zúžit rozmezí tak, až důkazní informace naznačí odhad.

[18] Viz (navržený) ISA 320 (revidováno a přeformulováno),

Zvážení, jestli jsou vyžadovány speciální dovednosti nebo znalosti (viz odstavec 14)

A96. Při plánování auditu je po auditorovi vyžadováno zjistit povahu, načasování a rozsah potřebných zdrojů k provedení auditorské zakázky.[19] To může zahrnovat, je-li to nutné, účast jedinců se speciálními dovednostmi nebo znalostmi. Navíc, (navržený) ISA 220 (přeformulovaný) vyžaduje, aby partner zakázky byl ujištěn, že auditorský tým a každý externí auditorský expert mají společně vhodnou způsobilost, schopnost a čas provést auditorskou zakázku.[20] Během auditu účetních odhadů může auditor odhalit ve světle zkušeností z auditu a okolností zakázky potřebu použití speciálních dovedností nebo znalostí ve vztahu k jednomu nebo více aspektům účetních odhadů.

A97. Záležitosti, které mohou ovlivnit auditorovo uvážení, jestli jsou potřebné speciální dovednosti nebo znalosti zahrnuje, například:

- Povahu podkladového aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu v určitém oboru nebo odvětví (například, ložiska minerálních nerostů, zemědělská aktiva, složité finanční nástroje).
- Vysoká úroveň nejistoty odhadu.
- Jsou vyžadovány komplexní kalkulace nebo speciální modely, například při odhadech reálné hodnoty tam, kde není trh
- Komplexnost požadavků platného rámce účetního výkaznictví souvisejících s účetními odhady včetně toho, jestli jsou oblasti, o kterých se ví, že podléhají různému výkladu nebo je různorodé nebo vyvíjející se praxe
- Postupy, které má auditor v úmyslu provést v reakci na hodnocená rizika.

A98. Pro většinu účetních odhadů, dokonce při nejistotě odhadu, je pravděpodobné, že bude třeba využít speciální dovednosti nebo znalosti. Například je nepravděpodobné, že by byly speciální dovednosti nebo znalosti nutné pro auditora pro zhodnocení opravných položek k pohledávkám.

A99. Avšak auditor nemusí mít potřebné speciální dovednosti nebo vlastnosti, když se záležitost týká jiné oblasti než účetnictví nebo auditu a může je potřebovat získat od experta. (Navržený) ISA 620 (revidovaný a přeformulovaný)[21] zakládá požadavky a poskytuje návod na určení potřeby zaměstnat nebo najmout experta a zodpovědnost auditora při použití práce experta.

A100. Navíc v některých případech může auditor dojít k názoru, že je nutné získat speciální dovednosti nebo znalosti související se speciálními oblastmi účetnictví nebo auditu. Jednotlivci s těmito dovednostmi nebo vlastnostmi mohou být zaměstnáni auditorskou společností nebo najati z externí organizace mimo auditorskou společnost. Když tito jednotlivci provádějí auditorské postupy při zakázce, jsou částí týmu provádějícího zakázku, a proto podléhají požadavkům v (navržený) ISA 220 (přeformulováno).

[19] ISA 330 (přeformulovaný), odstavec 7e).
[20] Navržený ISA 220 (přeformulovaný), odstavec 13.
[21] Navržený ISA 620 (revidovaný a přeformulovaný)

A101. V závislosti na auditorově porozumění a zkušenosti s prací experta nebo jinými jedinci se speciálními dovednostmi nebo vlastnostmi, může auditor považovat za vhodné projednat záležitosti jako požadavky platného systému finančního výkaznictví se zapojenými jednotlivci, aby prokázal, že jejich práce má význam pro účely auditu.

Další testy věcné správnosti v reakci na významné riziko

A102. Při auditu účetních odhadů, které způsobují vznik významných rizik jsou další testy věcné správnosti auditora zaměřeny na zhodnocení:
   a) jak vedení zhodnotilo účinek nejistoty na účetní odhad a účinek, který tato nejistota může mít na správnost zaúčtování účetního odhadu v účetní závěrce; a
   b) vhodnost souvisejících zveřejnění.

Nejistota odhadu

Úvaha vedení o nejistotě odhadu (viz odstavec 15a))

A103. Vedení může zhodnotit alternativní předpoklady nebo výsledky účetních odhadů prostřednictvím řady metod v závislosti na okolnostech. Jedna možná metoda použitá vedením by měla být provedení analýzy citlivosti. Může to zahrnovat zjištění, jak se peněžní částka účetního odhadu liší při různých předpokladech. Dokonce u účetních odhadů oceněných v reálné hodnotě mohou být odchylky, protože různí účastníci trhu použijí různé předpoklady. Analýza citlivosti může vést k vývoji řady výsledných scénářů, někdy charakterizovaných jako škála výsledků vedení, jako například „pesimistické“ a „optimistické“ scénáře.

A104. Analýza citlivosti může ukázat, že účetní odhad není citlivý na změny v určitých předpokladech. Nebo může ukázat, že účetní odhad je citlivý na jeden nebo více předpokladů, které se pak stanou středem zájmu auditora.

A105. Toto nemá v úmyslu naznačit, že jedna konkrétní metoda naložení s nejistotou odhadu (jako analýza citlivosti) je vhodnější než jiná, nebo že úvahy vedení o alternativních předpokladech nebo výsledcích musí být vedeny přes detailní postup podpořený rozsáhlou dokumentací. Spíše je důležitější, jestli vedení zhodnotilo, jak může nejistota odhadu ovlivnit účetní odhad než specifický způsob, kterým je to provedeno. Stejně tak, kdy vedení neuvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky, může být pro auditora nutné projednat s vedením a žádat vysvětlení pro to, jak naložilo s účinkem nejistoty na účetní odhad.

Specifické otázky malých účetních jednotek

A106. Menší účetní jednotky mohou použít jednoduché způsoby k hodnocení nejistoty odhadu. Navíc k prověrce dostupné dokumentace může auditor získat další důkazní informace o úvaze vedení o alternativních předpokladech nebo výsledcích dotazováním vedení. Navíc vedení nemusí mít kvalifikaci zvážit alternativní výsledky nebo jinak naložit s nejistotou účetního odhadu. V těchto případech může auditor vysvětlit vedení postup nebo jiné dostupné metody a z toho pramenící dokumentaci. Toto by však nemělo změnit odpovědnost vedení za přípravu a provedení účetní závěrky.

Významné předpoklady (viz odstavec 15b))

A107. Předpoklad použitý při tvorbě účetního odhadů může být považován za významný, jestliže by přiměřená změna předpokladu významně ovlivnila ocenění účetního odhadu.

A108. Podpora pro významné předpoklady odvozené ze znalostí vedení může být získána z trvalého procesu vedení strategické analýzy a řízení rizik. Dokonce bez formálně stanovených postupů, jako může být případ menších účetních jednotek, auditor může být schopný zhodnotit předpoklady dotazováním a rozhovorem s vedením, spolu s dalšími auditorskými postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace.

A109. Úvahy auditora při hodnocení předpokladů vytvořených vedením jsou popsané v odstavcích A77 – A83.

Úmysly a schopnosti vedení (viz odstavec 15c))

A110. Auditorova uvážení v souvislosti s předpoklady vytvořenými vedením a úmysly a schopnosti vedení jsou popsány v odstavcích A13 a A80.

Vývoj rozmezí odhadu (viz odstavec 16)

A111. Při přípravě účetní závěrky může být vedení přesvědčené, že vhodně naložilo s účinky nejistoty odhadu na účetní odhady, které způsobují vznik významných rizik. Za určitých okolností však auditor může posuzovat snahy vedení jako nevhodné. Může to být například tam, kde podle auditorova úsudku:

- Nemohou být získány dostatečné a vhodné důkazní informace z auditorova hodnocení toho, jak vedení pojalo účinky nejistoty odhadu.
- Je nutné více prozkoumat míru nejistoty odhadu související s účetním odhadem, například kde si je auditor vědom velké rozdíly ve výsledcích podobných účetních odhadů za podobných okolností.
- Je nepravděpodobné, že mohou být získány další důkazní informace, například prověrkou událostí, které nastaly do data zprávy auditora
- Mohou existovat indikátory zkreslení způsobeném vedením při tvorbě účetních odhadů.

A112. Uvážení auditora při určování rozmezí odhadu pro tyto účely jsou popsána v odstavcích A87 – A95.

Kritéria účtování a ocenění

Účtování o účetních odhadech v účetní závěrce (viz odstavec 17a))

A113. Tam, kde vedení účtovalo o účetním odhadu v účetní závěrce, základem hodnocení auditora je, jestli je ocenění účetního odhadu dostatečně spolehlivé ke splnění kritérií o účtování podle platného rámce účetního výkaznictví.

A114. Co se týče účetních odhadů, o kterých se neúčtovalo, středem auditorova hodnocení je, jestli byla ve skutečnosti splněna kritéria účtování platného rámce účetního výkaznictví. Dokonce když nebylo o účetním odhadu účtováno a auditor dojde

k závěru, že tomu tak má být, může vzniknout potřeba zveřejnění určitých okolností v příloze k účetní závěrce. Auditor může také určit, že je třeba uživatele upozornit na významnou nejistotu přidáním odstavce zdůraznění skutečnosti do zprávy auditora. (Navržený) ISA 706 (revidovaný a přeformulovaný)[22] zakládá požadavky a poskytuje návod týkající se těchto odstavců.

Základ ocenění účetních odhadů (viz odstavec 17b))

A115. Co se týče účetních odhadů reálné hodnoty, některé rámce účetního výkaznictví předpokládají, že reálná hodnota může být spolehlivě oceněna jako nezbytný předpoklad buď k povinnému nebo povolenému ocenění reálné hodnoty a zveřejnění. V některých případech může být tento předpoklad překonán, když například není žádná vhodná metoda nebo základ pro ocenění. V těchto případech je středem hodnocení auditora, jestli podklady pro vedení pro překonání předpokladu souvisejícího s použitím reálné hodnoty vysvětlené podle platného rámce účetního výkaznictví je vhodné.

Zhodnocení přiměřenosti účetních odhadů a určení zkreslení (viz odstavec 18)

A116. Na základě získaných důkazních informací může auditor usoudit, že důkazy ukazují na účetní odhad, který se liší od bodového odhadu vedení. Tam, kde důkazní informace podporují bodový odhad, rozdíl mezi auditorovým bodovým odhadem a bodovým odhadem vedením představuje nesprávnost. Tam, kde auditor usoudí, že použití auditorovy škály poskytuje dostatečné a vhodné důkazní informace, bodový odhad vedení, který leží mimo auditorovu škálu nemusí být podpořen důkazními informacemi. V těchto případech je zkreslení menší než rozdíl mezi bodovým odhadem vedení a nejbližším bodem auditorovy škály.

A117. Tam, kde vedení změnilo účetní odhad nebo metodu jeho tvorby od minulého období na základě subjektivního hodnocení, že došlo ke změně v okolnostech, může auditor dojít k závěru založeném na důkazních informacích, že účetní odhad je uveden nesprávně jako důsledek libovolné změny vedením nebo to může pokládat za indikátor možného zkreslení způsobeného vedením (viz odstavce A124 – A125).

A118. (Navržený) ISA 450 (přeformulovaný)[23] poskytuje návod týkající se rozeznávání zkreslení za účelem auditorova zhodnocení účinku neopravených nesprávností na účetní závěrku. Co se týče účetních odhadů nesprávností, ať už zapříčiněné podvodem nebo chybou může vzniknout, jako výsledek:

- Nesprávnost, o které nejsou žádné pochyby (faktická nesprávnost).
- Rozdíly vznikající z úsudků vedení týkajících se účetních odhadů, které auditor považuje za nerozumné nebo výběr nebo použití účetních metod, které auditor považuje za nevhodné (nesprávnosti vyplývající z úsudku).
- Auditorův nejlepší odhad nesprávnosti v celkové populaci, tedy promítnutí nesprávnosti odhalených ve vzorcích auditu na celkovou populaci, z kterého byly vzorky vybrány (promítnutá zkreslení).

V některých případech týkajících se účetních odhadů může vzniknout nesprávnost jako výsledek kombinace těchto okolností, které činí oddělené odhalení obtížné nebo nemožné.

[22] Navržený ISA 706 (revidovaný a přeformulovaný)
[23] Navržený ISA 450 (revidovaný a přeformulovaný)

A119. Zhodnocení rozumnosti účetních odhadů a souvisejících zveřejnění v příloze k účetní závěrce, ať už vyžadovaných platným rámcem účetního výkaznictví nebo vykázaných dobrovolně, zahrnuje v podstatě stejný druh použitých úvah při auditu účetního odhadu zaúčtovaného v účetní závěrce.

Zveřejňované údaje v souvislosti s účetními dohady

Vykazované údaje v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví (viz odstavec 19)

A120. Prezentace účetní závěrky v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví zahrnuje odpovídající vykázání významných skutečností. Platný rámec účetního výkaznictví může dovolit nebo nařídit vykázání související s účetními odhady a některé účetní jednotky mohou dobrovolně vykázat další informace v příloze k účetní závěrce. Tyto vykázané údaje mohou obsahovat například:
- Použité předpoklady.
- Použitou metodu odhadu včetně každého modelu.
- Základ pro výběr metody odhadu.
- Účinek každé změny na metodu odhadu od minulého období.
- Zdroje a důsledky nejistoty odhadu.

Tyto vykázané údaje jsou důležité pro uživatele pro pochopení účetních odhadů, o kterých se účtovalo nebo byly vykázány v účetní závěrce a je třeba získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, jestli jsou vykázané údaje v souladu s požadavky platného rámce účetního výkaznictví.

A121. V některých případech může platný rámec účetního výkaznictví vyžadovat specifické zveřejňování související s nejistotou. Například některé rámce účetního výkaznictví předepisují:
- Vykázání klíčových předpokladů a ostatních zdrojů nejistoty odhadu, které mají významné riziko potřeby významné úpravy hodnoty aktiv a závazků. Tyto požadavky mohou být popsány použitím termínů jako „Klíčové zdroje nejistoty odhadu“ nebo „Kritické účetní odhady.“
- Zveřejňování rozmezí odhadu možných výsledků a použitých předpokladů použitých při určování rozmezí.
- Zveřejňování informací týkajících se významu účetních odhadů reálné hodnoty pro finanční pozici a zisk účetní jednotky.
- Kvalitativní vykázání údajů jako odhalení rizik a jak vznikají, plány účetní jednotky, metody a postupy pro řízení rizika a metod použitých k hodnocení rizika a každé změny tohoto kvalitativního pojetí od minulého období.
- Kvalitativní zveřejňování údajů jako rozsah, v jakém je účetní jednotka vystavena riziku, založené na informacích poskytnutých vnitřně klíčovým osobám ve vedení účetní jednotky, včetně úvěrového rizika, likvidního rizika a tržního rizika.

Zveřejněné údaje o nejistotě odhadu u účetních odhadů, které způsobují vznik významných rizik (viz odstavec 20)

A122. Co se týče účetních odhadů, které mají významné riziko, dokonce když jsou vykázané údaje v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví, může auditor dojít k závěru, že vykázaný údaj o nejistotě odhadu je nevhodný ve světle okolností a skutečností,

které se ho týkají. Auditorovo zhodnocení vhodnosti vykázání údajů o nejistotě odhadu vzroste na významu, čím větší je rozmezí odhadu možných výsledků účetního odhadu ve srovnání s významností (viz související rozprava v odstavci A95).

A123. V některých případech může auditor považovat za vhodné navrhnout vedení, aby popsalo v příloze k účetní závěrce okolnosti související s nejistotou odhadu. (Navržený) ISA 705 (revidovaný a přeformulovaný)[24] poskytuje návod na důsledky pro zprávu auditora, když auditor věří, že vedením vykázané údaje o nejistotě odhadu v účetní závěrce jsou nevhodné nebo zavádějící.

Indikátory možného zkreslení způsobeného vedením (viz odstavec 21)

A124. Během auditu může auditor vzít v úvahu úsudky a rozhodnutí vedení, které způsobily vznik indikátorů možného zkreslení vedením. Tyto indikátory mohou ovlivnit auditorův závěr ohledně toho, jestli auditorovo hodnocení rizika a související reakce zůstanou přiměřené a auditor může považovat za nutné zvážit důsledky na zbytek auditu. Navíc mohou ovlivnit auditorovo hodnocení toho, jestli účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou nesprávnost, jak je řešeno v (navržený) ISA 700 (přeformulovaný)[25].

A125. Příklady indikátorů možného zkreslení způsobeného vedením v souvislosti s účetními odhady obsahují:

- Změny v účetním odhadu nebo metodě jeho tvorby, kde vedení přijalo subjektivní předpoklad, že došlo ke změně v okolnostech.
- Použití vlastních předpokladů účetní jednotky pro účetní odhady reálné hodnoty, když jsou v rozporu se zjistitelnými předpoklady trhu.
- Výběr nebo tvorba významných předpokladů, ze kterých vyplyne rozmezí odhadu příznivé pro cíle vedení.
- Výběr odhadu, které může naznačovat pesimismus nebo optimismus.

Písemná prohlášení vedení k auditu (viz odstavec 22)

A126. ISA 580 (revidovaný a přeformulovaný)[26] řeší použití písemného prohlášení vedení. V závislosti na povaze, významnosti a rozsahu nejistoty odhadu, prohlášení vedení k auditu o účetních odhadech účtovaných nebo vykázaných v účetní závěrce může zahrnovat prohlášení:

- Vhodnosti postupu ocenění včetně souvisejících předpokladů a modelů, které použilo vedení při určování účetních odhadů v souvislosti s platným rámcem účetního výkaznictví a důslednost při použití postupu.
- O tom, že předpoklady vhodně odráží záměr a schopnost vedení provést specifický postup kroků jménem účetní jednotky, kde je to významné pro účetní odhady a vykázání údajů.
- Že zveřejnění související s účetními odhady jsou kompletní a vhodné podle platného rámce účetního výkaznictví.
- Že žádné další události nevyžadují úpravy v účetních odhadech a vykázáních v účetní závěrce.

[24] Navržený ISA 705 (revidovaný)
[25] Navržený ISA 700 (revidovaný)
[26] ISA 580 (revidovaný a přeformulovaný)

A127. Pro účetní odhady účtované nebo vykázané v účetní závěrce, prohlášení vedení k auditu může také obsahovat prohlášení o:

- Vhodnosti podkladů použitých vedením pro určení, že kritéria účtování nebo zveřejnění platného rámce účetního výkaznictví nebyla splněna (viz odstavec A114).
- Vhodnosti podkladů použitých vedením k překonání předpokladu souvisejícího s použitím reálné hodnoty vysvětlené podle pro účetní jednotku platného rámce účetního výkaznictví, pro ty účetní odhady, které nebyly oceněny nebo zveřejněny v reálné hodnotě (viz odstavec A115).

Dokumentace (viz odstavec 23)

A128. Dokumentace indikátorů možného zkreslení způsobeného vedením odhalených během auditu pomohou auditorovi při posuzování toho, jestli auditorovo hodnocení rizika a související reakce jsou stále vhodné a při hodnocení, jestli účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti. Viz odstavec A125 pro příklady indikátorů možného zkreslení způsobeného vedením.

Příloha
(viz odstavec A1)

Ocenění reálnou hodnotou a její vykázání v rámci různých rámců účetního výkaznictví

1. Různé rámce účetního výkaznictví vyžadují nebo povolují v účetní závěrce různé způsoby ocenění reálnou hodnotou a jejího zveřejnění. Liší se také ve stupni poskytnutých vodítek pro stanovení ocenění aktiv a závazků nebo souvisejících vykazovaných informací v účetních závěrkách. Některé rámce účetního výkaznictví poskytují přesná, jiné pouze obecná vodítka a některé dokonce vodítka žádná. Kromě toho existují postupy ocenění reálnou hodnotou a jejího vykázání, které jsou specifické pro určitá odvětví.

2. Definice reálné hodnoty se mohou lišit v rámci systémů finančního výkaznictví nebo pro různá aktiva, závazky nebo vykazované údaje v rámci téhož systému. Například mezinárodní účetní standard (IAS) 39[27] definuje reálnou hodnotu jako „částku, za kterou by aktivum mohlo být směněno nebo pasivum zaplaceno mezi znalými, ochotnými a nespřízněnými stranami v transakci za obvyklých podmínek“. Koncept reálné hodnoty obvykle dává před vypořádáním k určitému minulému nebo budoucímu datu přednost transakci probíhající v běžném období. V souladu s tím by proces ocenění reálnou hodnotou měl být hledáním odhadované ceny, za kterou by se taková transakce uskutečnila. Různé systémy finančního výkaznictví mohou navíc používat termíny jako „hodnota specifická pro účetní jednotku“, „hodnota z používání“ nebo podobné termíny, ale tyto termíny mohou stále spadat do rámce konceptu reálné hodnoty podle tohoto ISA.

3. Změny ocenění reálnou hodnotou v čase mohou být různými rámci účetního výkaznictví posuzovány odlišně. Některé systémy mohou například požadovat, aby se změny ocenění reálnou hodnotou některých aktiv nebo závazků promítly přímo do vlastního kapitálu, zatímco v rámci jiných se mohou takové změny promítnout do výsledovky. V některých rámcích je stanovení toho, zda a jakým způsobem se použije účtování v reálné hodnotě, ovlivněno záměry vedení provést určitá opatření ve vztahu ke konkrétnímu aktivu nebo závazku.

4. Různé rámce účetního výkaznictví mohou v účetní závěrce vyžadovat určitý konkrétní způsob ocenění reálnou hodnotou a její vykázání a předepisují nebo povolují je v různé míře. Rámce účetního výkaznictví mohou:

   - Předepisovat požadavky na ocenění, prezentaci a zveřejňování pro určité informace obsažené v účetní závěrce nebo pro informace vykazované v příloze k účetní závěrce nebo prezentované jako doplňkové informace.
   - Povolovat účetní jednotce použít některé způsoby ocenění používající reálnou hodnotu dle svého uvážení, nebo jsou-li splněna jistá kritéria.
   - Předepisovat konkrétní metodu ocenění reálnou hodnotou, například prostřednictvím nezávislého odhadu hodnoty nebo specifikovaných způsobů použití diskontovaných peněžních toků.
   - Povolovat volbu metody stanovení reálné hodnoty z několika alternativních metod (kritéria volby rámce účetního výkaznictví může a nemusí stanovovat).

- Neposkytovat žádná jiná vodítka týkající se ocenění nebo vykázání reálné hodnoty než to, že jejich použití je zřejmé ze zvyklostí nebo praxe, například praxe obvyklé pro dané odvětví.

5. Některé rámce účetního výkaznictví mají jako předpoklad pro povinné nebo dobrovolné ocenění či zveřejnění reálné hodnoty požadavek, aby ocenění reálné hodnoty aktiv nebo závazků bylo možné provést spolehlivým způsobem. V některých případech se tento předpoklad nemusí striktně dodržet, pokud aktivum nebo závazek nemá kotovanou tržní cenu na aktivním trhu a jiné metody přiměřeného odhadu reálné hodnoty jsou zjevně nevhodné nebo neproveditelné. Některé rámce účetního výkaznictví mohou přesně stanovovat hierarchii reálné hodnoty, která rozlišuje vstupní údaje pro použití vstupní reálné hodnoty pohybující se od těch, které obsahují čistě „zjistitelné vstupy“ založené na udaných cenách a aktivních trzích a těch „nezjistitelných vstupech“, které obsahují vlastní úsudek účetní jednotky o předpokladech, které by použili účastníci trhu.

6. Některé rámce účetního výkaznictví vyžadují určité konkrétní úpravy nebo změny oceňovacích údajů, případně určují jiné podmínky jedinečné pro konkrétní aktiva nebo závazku. Například účtování o investicích do nemovitostí může vyžadovat provedení úprav tržní hodnoty dle odhadu znalce, jako je úprava o odhadované náklady na realizaci prodeje, úprava související se stavem a umístěním majetku a další. Obdobně, pokud není trh pro konkrétní aktivum aktivní, zveřejněné cenové kotace bude možná nutné upravit nebo změnit, aby se dospělo k vhodnějšímu ocenění reálnou hodnotou. Kotovaná tržní cena nemusí být vypovídající o reálné hodnotě například tehdy, když aktivita na trhu je nízká, trh není dostatečně etablován nebo pokud se v porovnání s celkovým objemem existujících obchodovatelných účetních jednotek obchoduje pouze jejich malý počet. V souladu s tím se pak musí tržní ceny upravit nebo pozměnit. Pro provedení takových úprav nebo změn mohou být nezbytné další zdroje tržních dat. Navíc v některých případech může být potřeba zvážit zaúčtování při určení reálné hodnoty nebo znehodnocení aktiva nebo závazku.

7. Ve většině rámců účetního výkaznictví, které jsou základem pojetí ocenění v reálné hodnotě je předpoklad, že účetní jednotka funguje na principu neomezeného trvání bez úmyslu nebo potřeby likvidace, významného zmenšení rozsahu její činnosti nebo provedení transakce za nepříznivých podmínek. Proto by v tomto případě neměla být reálnou hodnotou částka, kterou by měla účetní jednotka obdržet nebo zaplatit ve vynucené transakci, nedobrovolné likvidaci nebo nouzovém prodeji. Na druhou stranu, obecné ekonomické podmínky nebo specifické ekonomické podmínky v určitých odvětvích průmyslu mohou zapříčinit nelikviditu na trhu a vyžadovat předpověď reálné hodnoty na snížených cenách, potenciálně významně snížených cenách. Účetní jednotka však může potřebovat vzít v úvahu její běžnou ekonomickou nebo provozní situaci při určování reálných hodnot jejích aktiv a závazků, je-li předepsáno nebo dovoleno to udělat rámcem účetního výkaznictví a tento rámec může nebo nemusí upřesnit, jak to udělat. Například plán urychleně se zbavit aktiva, aby splnilo specifický obchodní plán, může být významné pro určení reálné hodnoty tohoto aktiva.

8. Ocenění a zveřejnění vycházející z reálné hodnoty získává v rámci rámců účetního výkaznictví stále větší převahu. Reálné hodnoty se mohou objevit v účetní závěrce a ovlivnit její sestavení mnoha způsoby, například oceněním reálnou hodnotou u následujících položek:
    - Konkrétních aktiv nebo závazků, jako jsou veřejně obchodovatelné cenné papíry nebo pasiva představující povinnost vypořádat závazek v rámci finančního nástroje, kontinuálně nebo periodicky vykazovaných v tržní hodnotě.
    - Konkrétních složek vlastního kapitálu, například při účtování, ocenění a prezentaci některých finančních nástrojů s rysy vlastního kapitálu, například konvertibilní dluhopisy.
    - Konkrétních aktiv nebo závazků získaných v rámci podnikové kombinace. Například výchozí stanovení goodwillu z akvizice účetní jednotky při podnikové kombinaci obvykle vychází z ocenění reálnou hodnotou samostatně identifikovatelných aktiv a závazků získaných v rámci akvizice a z reálné hodnoty poskytnutého protiplnění.
    - Konkrétních aktiv nebo závazků jednorázově upravených na reálnou hodnotu. Některé rámce účetního výkaznictví mohou vyžadovat použití ocenění reálnou hodnotou pro stanovení výše opravné položky aktiva nebo skupiny aktiv jako součást stanovení snížení hodnoty aktiva, například test snížení hodnoty goodwillu získaného při podnikové kombinaci vycházející z reálné hodnoty určené provozní účetní jednotky nebo vykazující účetní jednotky. Při odvození implicitního goodwillu pro porovnání s vykázaným goodwillem se pak tato hodnota alokuje mezi skupinu aktiv a závazků účetní jednotky.
    - Agregovaných aktiv a závazků. Za určitých okolností vyžaduje ocenění třídy nebo skupiny aktiv či závazků agregaci reálných hodnot některých jednotlivých aktiv nebo závazků z této třídy či skupiny. V rámci příslušného systému finančního výkaznictví účetní jednotky lze například ocenění diverzifikovaného úvěrového portfolia provést na základě reálné hodnoty některých kategorií úvěrů tvořících toto portfolio.
    - Informací zveřejňovaných v příloze k účetní závěrce nebo předkládaných jako doplňkové informace, ale nezaúčtovaných v účetní závěrce.