

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 540**

**AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ VČETNĚ ODHADŮ REÁLNÉ HODNOTY
A SOUVISEJÍCÍCH ZVEŘEJNĚNÝCH ÚDAJŮ**

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

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Povaha účetních odhadů	2 – 4
Datum účinnosti	5
Cíl	6
Definice	7
Požadavky	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	8 – 9
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti	10 – 11
Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti	12 – 14
Další testy věcné správnosti při reakci na významná rizika.....	15 – 17
Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a určení nesprávností.....	18
Zveřejněné údaje související s účetními odhady.....	19 – 20
Indikátory předpojatosti vedení.....	21
Písemná prohlášení.....	22
Dokumentace.....	23
Aplikační a vysvětlující část	
Povaha účetních odhadů.....	A1 – A11
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti	A12 – A44
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti	A45 – A51
Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti	A52 – A101
Další testy věcné správnosti při reakci na významná rizika.....	A102 – A115
Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a určení nesprávností.....	A116 – A119
Zveřejněné údaje související s účetními odhady.....	A120 – A123
Indikátory předpojatosti vedení.....	A124 – A125
Písemná prohlášení.....	A126 – A127

Příloha: Oceňování reálnou hodnotou a její zveřejnění v dle různých rámců účetního výkaznictví

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 540 „Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora, které se týkají účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů při auditu účetní závěrky. Tento standard konkrétně rozvádí použití ISA 315¹ a ISA 330² a dalších relevantních standardů ISA na účetní odhady. Obsahuje také požadavky a doporučení týkající se nesprávností jednotlivých účetních odhadů a indikátory možné předpojatosti vedení.

Povaha účetních odhadů

2. Některé položky účetní závěrky nemohou být oceněny přesně, 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 rizika významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů včetně jejich citlivosti k neúmyslné nebo úmyslné předpojatosti vedení. (viz odstavce A1 – A11)
3. Cíl stanovení účetních odhadů se může lišit v závislosti na příslušném rámci účetního výkaznictví a dané položce. Cílem stanovení některých účetních odhadů je předpověď výsledku jedné nebo více transakcí, událostí nebo podmínek, které jsou předmětem účetního odhadu. U jiných účetních odhadů, včetně řady účetních odhadů reálné hodnoty, je cíl jejich stanovení odlišný a má vyjadřovat hodnotu běžných transakcí nebo položek účetních výkazů vycházející z obvyklých podmínek v den ocenění, jako je například odhadovaná tržní cena pro určitý druh aktiva nebo závazku. Například příslušný rámec účetního výkaznictví může požadovat stanovení reálné hodnoty na základě předpokládané hypotetické běžné transakce mezi znalými, ochotnými a nespřízněnými stranami (někdy označovanými jako „účastníci trhu“) v transakci za obvyklých podmínek, spíše než vypořádání k určitému minulému nebo budoucímu datu³.
4. Rozdíl mezi výsledkem účetního odhadu a původně vykázanou nebo zveřejněnou částkou v účetní závěrce nepředstavuje nutně nesprávnost účetní závěrky. To platí zejména pro případ účetních odhadů reálné hodnoty, jelikož jakýkoliv zjištěný výsledek je neustále ovlivňován událostmi nebo podmínkami, které nastaly po datu, kdy bylo ocenění odhadováno pro účely účetní závěrky.

Datum účinnosti

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

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

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

C1

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 vykázané nebo zveřejněné, jsou přiměřené a
 - (b) související zveřejněné údaje v účetní závěrce jsou adekvátní, dle příslušného rámce účetního výkaznictví.

Definice

7. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:
- (a) účetní odhad – přibližná výše peněžní částky v případech, kdy nejsou k dispozici přesné metody ke stanovení její výše. Tento pojem se používá pro částky oceněné reálnou hodnotou, pokud existuje nejistota v jejich ocenění, i pro ostatní částky, jejich ocenění vyžaduje odhad. V případech, kdy tento standard používá pojem „účetní odhad reálné hodnoty“, má se na mysli výhradně ocenění reálnou hodnotou za použití odhadu,
 - (b) bodový odhad nebo rozpětí odhadu auditora – částka nebo rozpětí částek zjištěných na základě důkazních informací za účelem posouzení bodového odhadu vedení,
 - (c) nejistota odhadu – citlivost účetního odhadu a souvisejících zveřejněných údajů na přirozený nedostatek přesnosti v jeho ocenění,
 - (d) předpojatost vedení – nedostatek nezaujatosti v přístupu vedení při předkládání informací,
 - (e) bodový odhad vedení – částka zvolená vedením, vykázaná nebo zveřejněná v účetní závěrce jako účetní odhad,
 - (f) výsledek účetního odhadu – skutečná částka v peněžních jednotkách, která je výsledkem uskutečněných podkladových transakcí, událostí a podmínek, které byly předmětem účetního odhadu.

Požadavky

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

8. Při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností za účelem seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jak vyžaduje ISA 315⁴, je auditor povinen za účelem identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů se seznámit s:
- (a) požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantními pro účetní odhady včetně souvisejících zveřejněných údajů, (viz odstavce A13 – A15)
 - (b) tím, jak vedení identifikuje ty transakce, události a podmínky, které mohou vést k vykázaní nebo zveřejnění účetních odhadů v účetní závěrce. Při seznamování se s těmito záležitostmi je auditor povinen dotazovat se vedení na změny v okolnostech,

⁴ ISA 315, odstavce 5 – 6 a 11 – 12.

kteřé mohly způsobit vznik nových nebo potřeby revize existujících účetních odhadů, (viz odstavce A16 – A21)

- (c) tým, jak vedení stanovuje účetní odhady a seznamuje se s informacemi, na nichž jsou založeny, včetně: (viz odstavce A22 – A23)
- (i) metody, a kde je to relevantní, modelu použitého pro stanovení účetního odhadu, (viz odstavce A24 – A26)
 - (ii) relevantních kontrol, (viz odstavce A27 – A28)
 - (iii) toho, zda vedení využívá experta, (viz odstavce A29 – A30)
 - (iv) základních předpokladů stanovení účetních odhadů, (viz odstavce A31 – A36)
 - (v) toho, zda došlo nebo mělo dojít oproti minulému období ke změně metody stanovení účetních odhadů, a pokud ano, proč, a (viz odstavec A37)
 - (vi) toho, zda a jak vedení vyhodnotilo dopad nejistoty odhadu. (viz odstavec A38)

9. Auditor je povinen posoudit výsledek účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za minulé účetní období nebo, je-li to relevantní, jejich změnu v běžné účetním období. Povaha a rozsah posouzení auditorem bere v úvahu povahu účetních odhadů a to, zda informace získané z tohoto posouzení jsou relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za běžné období. Toto posouzení však nemá za cíl zpochybnit přesnost úsudků vytvořených v minulém období, které byly založeny na informacích dostupných v té době. (viz odstavce A39 – A44)

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

10. Při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, jak požaduje ISA 315⁵, je auditor povinen posoudit míru nejistoty odhadu související s účetním odhadem. (viz odstavce A45 – 46).
11. Auditor je povinen stanovit, zda dle jeho úsudku některé z účetních odhadů s vysokou nejistotou odhadu nezpůsobují významná rizika. (viz odstavce A47 – A51)

Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti

12. Na základě vyhodnocených rizik významné (materiální) nesprávnosti je auditor povinen zjistit, zda: (viz odstavec A52)
- (a) vedení vhodně aplikovalo požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní pro účetní odhady, a (viz odstavce A53 – A56)
 - (b) metody stanovení účetních odhadů jsou vhodné a byly používány konzistentně, a zda změny účetních odhadů nebo metod jejich stanovení oproti minulému období, pokud nastaly, jsou za daných okolností vhodné. (viz odstavce A57 – A58)
13. Při reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, jak vyžaduje ISA 330⁶, je auditor povinen provést jeden nebo více z následujících postupů a přitom vezme v úvahu povahu účetního odhadu: (viz odstavce A59 – A61)

⁵ ISA 315, odstavec 25.

⁶ ISA 330, odstavec 5.

- (a) stanovit, zda události, které nastaly do data zprávy auditora, poskytují důkazní informace týkající se účetních odhadů, (viz odstavce A62 – A67)
 - (b) testovat, jak vedení stanovuje účetní odhad a údaje, na kterých je založen. V rámci toho je auditor povinen posoudit, zda: (viz odstavce A68 – A70)
 - (i) použitá oceňovací metoda je za daných okolností vhodná a (viz odstavce A71 – A76)
 - (ii) předpoklady použité vedením jsou přiměřené z hlediska cílů, které pro oceňování stanovuje příslušný rámec účetního výkaznictví. (viz odstavce A77 – A83)
 - (c) testovat provozní účinnost kontrol, které se týkají stanovení účetních odhadů vedením spolu s vhodnými testy věcné správnosti, (viz odstavce A84 – A86)
 - (d) stanovit bodový odhad nebo rozpětí odhadu pro posouzení bodového odhadu vedení. Za tímto účelem: (viz odstavce A87 – A91)
 - (i) jestliže auditor používá předpoklady nebo metody, které se liší od těch, které použilo vedení, je auditor povinen dostatečně se seznámit s předpoklady a metodami použitými vedením tak, aby jeho bodový odhad nebo rozpětí odhadu braly v úvahu relevantní proměnné a mohl posoudit všechny významné rozdíly od bodového odhadu stanoveného vedením, (viz odstavce A92)
 - (ii) jestliže auditor usoudí, že je vhodné použít rozpětí odhadu, je povinen ho zúžit na základě dostupných důkazních informací do té míry, aby všechny výsledky v rámci rozpětí bylo možné považovat za přiměřené. (viz odstavce A93 – A95)
14. Při zjišťování záležitostí uvedených v odstavci 12 nebo v rámci reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti v souladu s odstavcem 13 je auditor povinen zvážit, zda je potřeba specializovaných dovedností nebo znalostí v souvislosti s jedním nebo více aspekty účetních odhadů pro to, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A96 – A101)

Další testy věcné správnosti při reakci na významná rizika

Nejistota odhadu

15. U účetních odhadů způsobujících významná rizika je auditor vedle testů věcné správnosti dle ISA 330⁷ povinen posoudit následující: (viz odstavec A102)
- (a) jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo nebo jak jinak vedení řešilo nejistotu odhadu při stanovení účetního odhadu, (viz odstavce A103 – A106)
 - (b) zda jsou významné předpoklady použité vedením přiměřené, (viz odstavce A107 – A109)
 - (c) je-li to relevantní, pro přiměřenost významných předpokladů použitých vedením nebo vhodnou aplikaci příslušného rámce účetního výkaznictví, úmysl a schopnost vedení realizovat konkrétní opatření. (viz odstavec A110)

⁷ ISA 330, odstavec 18.

16. Jestliže podle auditorova úsudku vedení neřešilo adekvátně vliv nejistoty odhadu na účetní odhady způsobující významná rizika, je auditor povinen, je-li to považováno za nutné, stanovit rozpětí, pomocí kterého posoudí přiměřenost účetního odhadu. (viz odstavce A111 – A112)

Kritéria pro účtování a ocenění

17. U účetních odhadů způsobujících významná rizika je auditor povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda:
- (a) rozhodnutí vedení o uvedení nebo neuvedení účetních odhadů v účetní závěrce a (viz odstavce A113 – A114)
 - (b) zvolená báze ocenění účetních odhadů (viz odstavec A115)
- jsou v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.

Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a určení nesprávností

18. Auditor je povinen na základě důkazních informací posoudit, zda jsou účetní odhady uvedené v účetní závěrce přiměřené s ohledem na příslušný rámec účetního výkaznictví, nebo jsou nesprávné. (viz odstavce A116 – A119)

Zveřejněné údaje související s účetními odhady

19. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda zveřejněné údaje v účetní závěrce související s účetními odhady jsou v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví. (viz odstavce A120 – A121)
20. U účetních odhadů způsobujících významná rizika je auditor povinen posoudit také adekvátnost zveřejnění nejistoty odhadu v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (viz odstavce A122 – A123)

Indikátory předpojatosti vedení

21. Auditor je povinen posoudit úsudky a rozhodnutí, ke kterým dospělo vedení při stanovování účetních odhadů, aby odhalil případné indikátory možné předpojatosti vedení. Indikátory předpojatosti vedení samy o sobě neznamenají nesprávnosti pro účely stanovení závěrů o přiměřenosti jednotlivých účetních odhadů. (viz odstavce A124 – A125)

Písemná prohlášení

22. Auditor je povinen získat písemné prohlášení vedení, a je-li to vhodné, osob pověřených správou a řízením, o tom, zda se domnívají, že významné předpoklady jimi použité při stanovení účetních odhadů jsou přiměřené.

Dokumentace

23. Auditor je povinen do dokumentace auditu uvést⁸:
- (a) podklady pro závěry auditora o přiměřenosti účetních odhadů a jejich zveřejnění, které způsobují vznik významných rizik, a
 - (b) indikátory možné předpojatosti vedení, jsou-li nějaké. (viz odstavec A128)

Aplikační a vysvětlující část

Povaha účetních odhadů (viz odstavec 2)

- A1. Kvůli nejistotám, které jsou podnikatelské činnosti vlastní, mohou být některé položky účetní závěrky pouze odhadnuty. Navíc specifické vlastnosti aktiv, závazků nebo složek vlastního kapitálu, nebo báze 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 konkrétní. 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 (materiální) nesprávnosti, jako například:
- účetní odhady vznikající v účetních jednotkách, které se zabývají činnostmi, které nejsou složité,
 - účetní odhady, které jsou často stanovovány 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. V souvislosti s účetním odhadem reálné hodnoty tyto údaje mohou být označovány jako „pozorovatelné“,
 - 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 pozorovatelné.
- A3. U některých 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 neobchodované 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.

⁸ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11, a A6.

- A4. Míra nejistoty odhadu se liší podle povahy účetního odhadu, míry, v jaké je všeobecně přijímaná metoda nebo model použitý při jeho stanovení, a subjektivity předpokladů použitých k jeho stanovení. V některých případech může být nejistota odhadu spojená s účetním odhadem tak velká, že kritéria příslušného rámce účetního výkaznictví pro jeho vykazání nejsou splněna a účetní odhad nemůže být stanoven.
- 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 obchodům, kdy v daném případě je existence zveřejněných cen zpravidla nejlepší důkazní informací reálné hodnoty. Avšak nejistota odhadu může existovat, i pokud jsou metoda a zdrojová data dobře definovány. Například, ocenění cenných papírů kotovaných na aktivním a otevřeném trhu za kotovanou cenu může vyžadovat úpravu, pokud je držba významná 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 pochybným pohledávkám,
 - opravná položka k zásobám,
 - závazky z poskytnutých záruk,
 - metoda odpisování nebo doba životnosti aktiv,
 - opravná položka k investici, existuje-li nejistota v souvislosti s její návratností,
 - výsledek smluv o zhotovení,
 - náklady vznikající v souvislosti s vypořádáním soudních sporů a s rozsudky.
- 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 barterová směna strojních zařízení v různých oborech.
- A8. Odhad odráží úsudek založený na informacích dostupných při sestavení účetní závěrky. V mnoha případech to představuje stanovení předpokladů o záležitostech, které jsou v době odhadu nejisté. Auditor neodpovídá 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. Rámce účetního výkaznictví často vyžadují neutralitu, což znamená vyvarovat se předpojatosti. Účetní odhady jsou však nepřesné a mohou být tak ovlivněny úsudkem vedení. Tento úsudek může zahrnovat neúmyslnou nebo úmyslnou předpojatost vedení (například, v důsledku motivace dosáhnout vytouženého výsledku). Citlivost účetních odhadů na předpojatost vedení se zvyšuje se subjektivitou jejich stanovení. Neúmyslná předpojatost vedení a možnost případné úmyslné předpojatosti jsou přirozené subjektivním rozhodnutím, kterých je často třeba ke stanovení účetních odhadů. Při pokračujících auditech indikátory možné předpojatosti vedení objevené při auditech předchozích období ovlivňují plánování, identifikaci a vyhodnocení rizik auditorem v běžném období.
- A10. Předpojatost vedení může být těžké odhalit na úrovni účtů. Může být odhalena pouze tehdy, jsou-li posuzovány skupiny účetních odhadů nebo všechny účetní odhady, nebo když je sledována řada účetních období. I když nějaká předpojatost vedení je přirozenou součástí subjektivního rozhodování, nemusí se při něm jednat o záměr vedení uvést uživatele účetní závěrky v omyl. Ovšem pokud je úmysl uvést uživatele v omyl, je předpojatost vedení ve své podstatě podvodná.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A11. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet 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 vyhodnocení rizik a související činnosti (viz odstavec 8)

- A12. Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti podle odstavce 8 tohoto ISA pomáhají auditorovi při tvorbě očekávání o povaze a typu účetních odhadů, které by účetní jednotka mohla mít. Prvotní úvaha auditora je, zda porozumění, které získal, je dostatečné k tomu, aby identifikoval a vyhodnotil rizika významné (materiální) nesprávnosti související s účetními odhady a navrhl povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů.

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

- A13. Seznámení se s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví pomáhá auditorovi, aby zjistil, zda rámec například:

- předepisuje určité podmínky pro vykázání účetních odhadů⁹ 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,
- stanovuje vyžadované nebo povolené zveřejnění.

Toto seznámení také poskytuje auditorovi podklad pro diskusi s vedením o tom, jak vedení aplikovalo tyto požadavky relevantní pro účetní odhad, a pro rozhodnutí o tom, zda byly aplikovány vhodně.

A14. Rámce účetního výkaznictví mohou poskytnout vedení návod na stanovení bodových odhadů, pokud existují alternativy. Některé rámce účetního výkaznictví vyžadují například, aby byl zvolený bodový odhad tou alternativou, která podle úsudku vedení odráží nejpravděpodobnější výsledek¹⁰. Jiné mohou například vyžadovat použití diskontovaných očekávaných hodnot vážených pravděpodobnostmi. V některých případech může být vedení schopné stanovit bodový odhad přímo. V jiných případech je vedení schopné stanovit spolehlivý bodový odhad pouze po uvážení alternativních předpokladů nebo výsledků, z nichž je schopné tento bodový odhad stanovit.

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

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

A16. Sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení stanovilo, zda je potřeba v důsledku transakce, události nebo podmínky provést účetní odhady, a aby zajistilo, že všechny nezbytné účetní odhady byly zaúčtovány, oceněny a zveřejněny v účetní závěrce v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

A17. Identifikace transakcí, událostí nebo podmínek vedením, které způsobí potřebu účetních odhadů, bývá založeno na:

- znalostech, které vedení má o podnikatelské činnosti účetní jednotky a odvětví, ve kterém účetní jednotka vyvíjí činnost,
- znalostech, které vedení má o implementaci podnikatelských strategií v běžném období,
- kumulované zkušenosti vedení ze sestavení účetní závěrky účetní jednotky v předcházejících obdobích, je-li to relevantní.

⁹ Většina rámců účetního výkaznictví vyžaduje uvést v rozvaze nebo výkazu zisků a ztrát položky, které vyhovují jejich požadavkům na vykázání. Zveřejnění účetních pravidel nebo rozšíření přílohy účetní závěrky nenapravuje pochybení spočívající v nevykázání těchto položek včetně účetních odhadů.

¹⁰ Různé rámce účetního výkaznictví mohou používat různou terminologii pro takto určené bodové odhady.

V těchto případech se auditor seznámí s tím, jak vedení identifikuje potřebu účetních odhadů zejména prostřednictvím dotazování se vedení. V jiných případech, kdy proces řízení je více strukturovaný, například vedení má formální funkci řízení rizik, auditor provede postupy vyhodnocení rizik zaměřené na metody a postupy, které vedení provádí při pravidelném posuzování okolností, které způsobují vznik účetních odhadů a přehodnocení účetních odhadů, je-li to nutné. Úplnost účetních odhadů je často pro auditora významným předmětem úvah, zvláště u účetních odhadů týkajících se závazků.

A18. Auditorovo porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí získané během provádění postupů vyhodnocení rizik spolu s ostatními důkazními informacemi získanými při provádění auditu pomáhají auditorovi při identifikaci okolností nebo jejich změn, které by mohly vést k potřebě účetního odhadu.

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

- účetní jednotka uskutečnila nové typy transakcí, které mohly způsobit vznik účetních odhadů,
- se změnily podmínky transakcí, které způsobily vznik účetních odhadů,
- se účetní pravidla související s účetními odhady změnila vlivem změn požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví nebo se jinak změnila,
- se vyskytly regulační nebo jiné změny, které nejsou pod kontrolou vedení, jež mohou vyžadovat od vedení přehodnocení nebo stanovení nových účetních odhadů,
- se 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 upravuje případy, ve kterých auditor identifikuje rizika významné (materiální) nesprávnosti, která nebyla identifikována vedením včetně toho, zda existují významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému s ohledem na postupy vyhodnocení rizik účetní jednotkou¹¹.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

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 vlastník-manažer, odhaluje potřeby stanovení účetních odhadů a auditor může zaměřit své dotazy podle toho.

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

A22. Sestavení účetní závěrky také vyžaduje, aby vedení vytvořilo postupy v rámci účetního výkaznictví pro stanovení účetních odhadů včetně adekvátního vnitřního kontrolního systému. Tyto postupy zahrnují následující:

- výběr vhodných účetních pravidel a stanovení postupů stanovení odhadů včetně vhodných metod stanovení odhadů nebo ocenění, včetně modelů, je-li to relevantní,

¹¹ ISA 315, odstavec 16.

- rozvíjení nebo identifikace relevantních údajů a předpokladů, které ovlivňují účetní odhady,
- pravidelné posuzování okolností, které způsobují vznik účetních odhadů, a případné přehodnocení účetních odhadů.

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

- typy účtů nebo transakcí, kterých se účetní odhady týkají (například zda účetní odhady vznikají z evidence běžných a opakujících se transakcí, nebo zda vznikají z jednorázových nebo neobvyklých transakcí),
- zda vedení použilo uznávané techniky ocenění pro stanovení zvláštních účetních odhadů, a pakliže ano, jak,
- zda byly účetní odhady stanoveny na základě informací dostupných k určitému datu uvnitř účetního období, a pakliže ano, zda 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 8(c)(i))

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

A25. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví nestanovuje konkrétní metodu, která má být použita za určitých okolností, záležitosti, které může auditor zvážit v rámci průběhu seznamování se s metodou, případně modelem, byl-li použit, použitými ke stanovení účetních odhadů, zahrnují například to:

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

A26. Vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti se může například vyskytovat v případech, kdy vedení interně vyvinulo model ke stanovení účetních odhadů nebo kdy se odklání od běžně užívané metody v konkrétním odvětví nebo prostředí.

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

A27. Záležitosti, které auditor zváží v průběhu seznámení se s relevantními kontrolami, zahrnují například zkušenost a schopnost těch, kteří stanovují účetní odhady, a kontroly související s:

- tím, jak vedení zjistí úplnost, relevanci a správnost informací použitých při vývoji účetních odhadů,

- posouzením a schválením účetních odhadů včetně předpokladů nebo vstupních údajů použitých při jejich vývoji příslušnou úrovní vedení a případně osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- oddělením odpovědností mezi těmi, kteří začleňují účetní jednotku k souvisejícím transakcím, a těmi, kdo jsou odpovědní za stanovení účetních odhadů, včetně toho, zda při určení odpovědností byla přiměřeně vzata v úvahu povaha účetní jednotky a jejích výrobků nebo služeb (například v případě velké finanční instituce relevantní rozdělení povinností může zahrnovat nezávislou funkci zodpovědnou za odhad a potvrzení ocenění reálnou hodnotou jedinečného finančního produktu obsazenou jedinci, jejichž odměny nejsou vázány na tyto produkty).

A28. V závislosti na daných okolnostech mohou pro stanovení účetních odhadů být relevantní další kontroly. Například používá-li účetní jednotka specifické modely pro stanovení účetních odhadů, vedení by mělo zavést pro tyto modely specifické pravidla a postupy. Relevantní kontroly by měly obsahovat například kontroly, které jsou založeny na:

- návrhu a vývoji nebo výběru určitého modelu za určitým účelem,
- použití modelu,
- údržbě a pravidelném ověření integrity modelu.

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

A29. Účetní jednotka může zaměstnávat jednotlivce se zkušeností a schopností nutnou ke stanovení potřebných bodových odhadů; tyto zkušenosti a schopnosti může mít vedení. V některých případech však vedení může potřebovat najmout experta, aby je stanovil nebo se na jejich stanovení podílel. Tato potřeba může vzniknout například kvůli:

- specifické povaze záležitosti vyžadující odhad, například ocenění nerostných nebo ropných zásob v těžebním průmyslu,
- technické vlastnosti modelů vyžadovaných ke splnění relevantních požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví, což se může týkat některých ocenění reálnou hodnotou,
- neobvyklé nebo vzácné povaze podmínky, transakce nebo události vyžadující účetní odhad.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A30. V menších účetních jednotkách je vlastník-manažer za okolností vyžadujících účetní odhad často schopen stanovení požadovaného bodového odhadu. V některých případech však bude experta třeba. Rozhovor na počátku auditu s vlastníkem-manažerem o povaze všech účetních odhadů, úplnosti vyžadovaných účetních odhadů a adekvátnosti procesu odhadu může pomoci vlastníkovi-manažerovi v určení potřeby použít experta.

Předpoklady (viz odstavec 8(c)(iv))

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

AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ VČETNĚ ODHADŮ REÁLNÉ HODNOTY
A SOUVISEJÍCÍCH ZVEŘEJNĚNÝCH ÚDAJŮ

- povahu předpokladů včetně toho, které předpoklady jsou pravděpodobně významné,
- jak vedení hodnotí, zda předpoklady jsou relevantní a úplné (tím se má na mysli, zda všechny relevantní varianty byly vzaty v úvahu),
- v případě potřeby, jak vedení určí, že použité předpoklady jsou vnitřně konzistentní,
- zda předpoklady souvisí se záležitostmi, které jsou pod kontrolou vedení (například předpoklady o plánech údržby, které mohou ovlivnit odhad životnosti aktiva), a jak jsou v souladu s podnikatelským plánem účetní jednotky a vnějším prostředím 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 případné dokumentace podporující předpoklady.

Předpoklady mohou být stanoveny nebo identifikovány expertem, aby pomohly vedení při stanovení 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 stanovení účetních odhadů, ačkoli termín vstupní údaje může být také použit pro odkaz na podkladové 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 relevantních 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 může být předpoklad více subjektivní, například pokud účetní jednotka nemá žádnou zkušenost nebo externí zdroje, z kterých 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 úhradě 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 příslušného 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 vykazující 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 založeného na nejlepších informacích

dostupných za daných okolností (někdy bývá označováno jako „nepozorovatelné 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. Míra subjektivity, např. zda je předpoklad nebo vstupní údaj pozorovatelný, ovlivňuje míru nejistoty odhadu a tím auditorovo vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti pro konkrétní účetní odhad.

Změny metod stanovení účetních odhadů (viz odstavec 8(c)(v))

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

Nejistota odhadu (viz odstavec 8(c)(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 více výsledných scénářů,
- zda vedení sleduje výsledky účetních odhadů stanovených v minulém období a zda vedení vhodně reagovalo na výsledky těchto monitorovacích procesů.

Posuzování 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 řídicích 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 zveřejněny v účetní závěrce.

- A40. Posouzení účetních odhadů minulého období v běžném období může také auditorovi pomoci odhalit okolnosti nebo podmínky, které zvyšují náchylnost účetních odhadů na možnou předpojatost vedení nebo naznačují možnou přítomnost této předpojatosti. Profesionální skepticismus by měl pomáhat auditorovi v jeho přístupu k identifikaci těchto okolností nebo podmínek a určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.
- A41. Zpětné posouzení úsudků vedení a předpokladů souvisejících s významnými účetními odhady je požadováno také ISA 240¹². Toto posouzení je součástí požadavku kladeného na auditora navrhnout a provést postupy k posouzení účetních odhadů, za účelem vyhodnocení jejich předpojatosti, která by mohla představovat riziko významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, a to v reakci na rizika potlačení kontrol vedením. Prakticky, auditorovo posouzení účetních odhadů minulého období v rámci procesu vyhodnocení rizik v souladu s tímto ISA by mělo být provedeno současně s posouzením vyžadovaným ISA 240.
- A42. Auditor může usoudit, že je potřeba detailnější posouzení 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 rutinních a opakujících se transakcí může auditor usoudit, že použití analytických postupů ve smyslu postupů vyhodnocení rizik je dostačující pro účely tohoto posouzení.
- 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 posouzení získávání informací relevantních pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. Například v některých případech průběh seznámení 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 pravděpodobnou účinnost současného procesu vedení.
- A44. Rozdíl mezi výsledkem účetního odhadu a hodnotou vykázanou v účetní závěrce minulého období nemusí nutně znamenat nesprávnost účetní závěrky minulého období. Může to tak však být, jestliže je například rozdíl identifikován 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 sestavení a vykázání této účetní závěrky. Mnoho rámců účetního výkaznictví obsahuje pokyny k rozlišení mezi změnami v účetních odhadech, které způsobují nesprávnosti a které ne, a jejich následné účetní řešení.

¹² ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavec 32 (b)(ii).

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

Nejistota odhadu (viz odstavec 10)

A45. Míra nejistoty odhadu související s účetním odhadem může být ovlivněna takovými faktory, jako:

- míra, v jaké 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,
- míra, v jaké je účetní odhad založen na pozorovatelných nebo nepozorovatelných zdrojových datech.

Míra nejistoty odhadu související s účetním odhadem může ovlivnit citlivost odhadu na předpojatost.

A46. Záležitosti, které auditor zvažuje při hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, mohou obsahovat také:

- skutečnou nebo očekávanou velikost účetního odhadu,
- zaúčtovanou částku účetního odhadu (což je bodový odhad vedení) ve vztahu k částce, jejíž zaúčtování auditor očekával,
- zda vedení využilo experta při stanovení účetního odhadu,
- výsledek posouzení účetních odhadů minulého období.

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

A47. Příklady účetních odhadů, které mohou mít vysokou míru nejistoty odhadu, zahrnují následující:

- účetní odhady, které jsou vysoce závislé na úsudku, například úsudky o výsledcích dosud neukončených soudních sporů nebo částka a načasování budoucích peněžních toků závislých na nejistých událostech za mnoho let,
- účetní odhady, při jejichž stanovení nebyly použity uznávané techniky ocenění,
- účetní odhady, kdy výsledky auditorova posouzení podobných účetních odhadů stanovených v účetní závěrce minulého účetního období naznačují značný rozdíl mezi původním účetním odhadem a skutečným výsledkem,
- účetní odhady reálné hodnoty, pro které je použit vysoce specializovaný model vyvinutý účetní jednotkou nebo pro které nejsou pozorovatelné vstupní údaje.

- A48. Zdánlivě nevýznamné (nemateriální) účetní odhady mohou potenciálně vést k významným (materiálním) nesprávnostem kvůli nejistotě odhadu související s odhadem; tím se má na mysli, že výše částky vykázané nebo zveřejněné v účetní závěrce jako účetní odhad nemusí být indikátorem nejistoty odhadu.
- A49. Za některých okolností je nejistota odhadu tak vysoká, že nemůže být stanoven přiměřený účetní odhad. Příslušný rámec účetního výkaznictví proto může znemožnit je vykázat v účetní závěrce nebo oceněním je reálnou hodnotou. V těchto případech nesouvisí významná rizika pouze s tím, zda by mělo být o účetním odhadu účtováno nebo zda by měl být oceněn v reálné hodnotě, ale také s adekvátností zveřejnění. Pro takové účetní odhady může příslušný rámec účetního výkaznictví vyžadovat zveřejnění účetních odhadů a s nimi související vysoké nejistoty odhadu (viz odstavce A120 – A123).
- A50. Jestliže auditor zjistí, že účetní odhad způsobuje vznik významného rizika, je po něm vyžadováno, aby porozuměl kontrolám účetní jednotky včetně jejich kontrolních činností¹³.
- 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. ISA 570¹⁴ stanovuje požadavky a poskytuje návod pro takové případy.

Reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 12)

- A52. ISA 330 vyžaduje od auditora navrhnout a provést auditorské postupy, jejichž povaha, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti ve vztahu k účetním odhadům jak na úrovni účetní závěrky, tak na úrovni tvrzení¹⁵. Odstavce A53 – A115 jsou zaměřené na specifické reakce pouze na úrovni tvrzení.

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

- A53. Mnoho rámců účetního výkaznictví stanovuje určité podmínky pro účtování o účetních odhadech a určuje metody pro jejich stanovení a požadované zveřejnění. Tyto požadavky mohou být složité a mohou vyžadovat použití úsudku. Na základě porozumění získaného při provádění postupů vyhodnocení rizik se požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví, které mohou být citlivé na nesprávné použití nebo odlišné vysvětlení, stanou středem zájmu pozornosti auditora.
- A54. Určení toho, zda 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.

¹³ ISA 315, odstavec 29.

¹⁴ ISA 570 „Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky“.

¹⁵ ISA 330, odstavec 5 – 6.

- A55. V některých situacích může být nutné provést další auditorské postupy, jako např. kontrola současného fyzického stavu aktiva, aby bylo možné určit, zda vedení vhodně použilo požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.
- A56. Aplikace požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví požaduje od vedení zvážit změny v prostředí nebo okolnostech, které ovlivňují účetní jednotku. Například zavedení aktivního trhu pro určitou skupinu aktiv nebo závazků může signalizovat, že použití diskontovaných peněžních toků ke zjištění reálné hodnoty tohoto aktiva nebo závazku už není vhodné.

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

- A57. Auditorovo zvážení změn v účetním odhadu nebo v metodě jeho stanovení 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 možné předpojatosti vedení.
- A58. Vedení je často schopné předložit dobrý důvod pro změnu v účetním odhadu nebo metodě jeho stanovení mezi obdobími na základě změny okolností. To, co zakládá dobrý důvod a adekvátní podporu tvrzení vedení, že došlo ke změně v okolnostech, která opravňuje ke změně účetního odhadu nebo metody jeho stanovení, je otázkou úsudku.

Reakce na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 13)

- A59. Rozhodnutí auditora, jak reagovat, individuálně nebo ve spojení, na rizika významné (materiální) nesprávnosti v odstavci 13, může být ovlivněno záležitostmi, jako jsou:
- povaha účetního odhadu včetně toho, zda vznikl z běžných nebo jednorázových transakcí,
 - zda se od daného postupu očekává, že účinně poskytne auditorovi dostatečné a vhodné důkazní informace,
 - vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti včetně toho, zda vyhodnocené riziko je významným rizikem.
- A60. Například při hodnocení přiměřenosti opravné položky k pohledávkám může být pro auditora účinným 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 vstupní údaje nepozorovatelné, může být kombinace reakcí na vyhodnocená 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 13(a))

A62. Určení, zda 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 zrušené výrokové řady 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 být relevantní pro ocenění účetního odhadu reálné hodnoty. Odstavec 13 ukazuje další reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti, které by auditor mohl provést.

A65. V některých případech události, které popírají účetní odhad, mohou upozorňovat na to, že vedení má nefunkční postup stanovení účetních odhadů nebo že došlo k předpojatosti vedení při stanovení účetního odhadu.

A66. I když se auditor může rozhodnout nezabývat se tímto přístupem s ohledem na specifické účetní odhady, je po něm vyžadováno, aby postupoval v souladu s ISA 560.¹⁶ Po auditorovi je vyžadováno, aby provedl auditorské postupy s cílem získat 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 identifikovány¹⁷ a byly vhodně zachyceny v účetní závěrce¹⁸. Protože ocenění mnoha jiných účetních odhadů než účetních odhadů reálné hodnoty obvykle závisí na výsledku budoucích podmínek, transakcí nebo událostí, je auditorova práce podle ISA 560 zvláště relevantní.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A67. Je-li delší období mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, auditorova posouzení událostí v tomto období může být účinnou 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.

¹⁶ ISA 560 „Události po datu účetní závěrky“.

¹⁷ ISA 560, odstavec 6.

¹⁸ ISA 560, odstavec 7.

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

A68. Testování toho, jak vedení stanovuje účetní odhady, a dat, na kterých jsou založeny, může být vhodnou reakcí, je-li účetní odhad účetním odhadem reálné hodnoty založeným na modelu, který používá pozorovatelné i nepozorovatelné vstupní údaje. Může být také vhodné, když například:

- účetní odhad je odvozen z běžného zpracování dat účetním systémem účetní jednotky,
- auditorovo posouzení podobných účetních odhadů stanovených v účetní závěrce minulého období naznačuje, že postup vedení v běžném období bude pravděpodobně funkční,
- účetní odhad je založen na velkém množství položek podobné povahy, které nejsou jednotlivě významné.

A69. Testování toho, jak vedení stanovuje účetní odhady, může zahrnovat například:

- testování míry, v jaké jsou data, na nichž je účetní odhad založen, přesná, úplná a relevantní a zda byl účetní odhad vhodně stanoven 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 stanovení účetního odhadu,
- přepočítání účetního odhadu a posouzení informací o účetním odhadu ohledně vnitřní konzistence,
- zvážení posuzovacích a schvalovacích procesů používaných vedením.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

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

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

A71. Když příslušný rámec účetního výkaznictví nepředepisuje metodu ocenění, posouzení toho, zda 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 přiměřené,
- vedení dostatečně posoudilo a vhodně aplikovalo případná kritéria stanovená v platném rámci účetního výkaznictví k podpoře zvolených metod,

- metoda je vhodná za daných okolností povahy oceňovaného aktiva nebo závazku a požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví relevantních pro 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 posouzení vhodnosti zvolené metody, pomoci auditorovi v posouzení vhodnosti zvolené metody.

Posouzení použití modelů

A74. V některých případech, zvláště při stanovení účetních odhadů reálné hodnoty, může vedení použít model. Zda 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. Míra, v jaké jsou níže uvedené úvahy relevantní, závisí na okolnostech včetně toho, zda model je komerčně dostupným pro použití v určitém sektoru nebo odvětví, nebo se jedná o jedinečný 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 zda:

- model je před svým použitím otestován včetně pravidelného posouzení za účelem ujištění, že je stále vhodný pro zamýšlené použití. Proces testování účetní jednotkou může zahrnovat posouzení:
 - teoretické bezvadnosti a matematické celistvosti modelu včetně přiměřenosti parametrů modelu,
 - konzistence a úplnosti vstupních údajů modelu s tržní praxí,
 - výsledků modelu v porovnání se skutečnými transakcemi.
- existují vhodná pravidla a postupy pro kontroly změn,
- model je pravidelně porovnáván a testován, zvláště když jsou vstupní údaje subjektivní,
- jsou prováděny úpravy na výsledcích modelu, včetně v případě účetního odhadu reálné hodnoty, zda tyto úpravy odráží předpoklady, které by účastníci trhu použili za stejných okolností,
- model je adekvátně zdokumentovaný, včetně zamýšleného použití modelu, jeho omezení a hlavních parametrů, vyžadovaných vstupních údajů a výsledcích provedených analýz platnosti.

Předpoklady použité vedením (viz odstavec 13(b)(ii))

A77. Auditorovo posouzení 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 výroku k předpokladům samotným.

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

- zda se individuální předpoklady zdají přiměřené,
- zda jsou předpoklady nezávislé a vnitřně konzistentní,
- zda se zdají předpoklady přiměřené, 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, zda předpoklady vhodně odrážejí pozorovatelné 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 přiměřenosti těchto předpokladů uvážením, například, zda jsou předpoklady v souladu s:

- všeobecným ekonomickým prostředím a ekonomickými okolnostmi účetní jednotky,
- plány účetní jednotky,
- předpoklady stanovenými v minulém období, jsou-li relevantní,
- zkušeností nebo předchozími podmínkami dle zkušenosti účetní jednotky v míře, v jaké tyto historické informace mohou být považovány za reprezentativní pro budoucí podmínky nebo události,
- dalšími předpoklady použitými vedením souvisejícími s účetní závěrkou.

A80. Smysluplnost použitých předpokladů může záležet na úmyslu a schopnosti vedení provést určité způsoby jednání. Vedení často dokumentuje plány a záměry relevantní pro zvláštní aktiva nebo závazky, což může být vyžadováno i rámcem účetního výkaznictví. Ačkoliv rozsah důkazních informací, které mají být získány o úmyslu a schopnosti vedení, je záležitostí odborného úsudku, auditorské postupy mohou zahrnovat následující:

- prověření průběhu provádění uvedených záměrů vedení v minulosti,
- prověření písemných plánů a ostatní dokumentace, včetně případných formálně schválených rozpočtů, schválení nebo zápisů,
- dotazování vedení o jeho důvodech pro určité jednání,
- prověření událostí, které nastaly po datu účetní závěrky až do data zprávy auditora,
- posouzení schopnosti účetní jednotky provést 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 stanovení 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 přiměřenosti předpokladů použitých vedením jako základ účetních odhadů reálné hodnoty, kromě záležitostí popsaných výše, mohou zahrnovat, kde je to vhodné, například:

- kde je to relevantní, zda vedení zahrnuje specifické tržní vstupní údaje do vytváření předpokladů, a pakliže ano, jak,
- zda jsou předpoklady v souladu s pozorovatelnými tržními podmínkami a vlastnostmi aktiva nebo závazku oceňovaného v reálné hodnotě,
- zda jsou zdroje předpokladů účastníků trhu relevantní a spolehlivé a jak vedení vybralo předpoklady k použití, pokud existuje řada různých předpokladů účastníků trhu,
- kde je to vhodné, zda vedení zvážilo předpoklady nebo informace o srovnatelných transakcích, aktivech nebo závazcích, a pakliže ano, jak.

A82. Navíc mohou být účetní odhady reálné hodnoty založené jak na pozorovatelných, tak i nepozorovatelných vstupních údajích. Jsou-li účetní odhady reálné hodnoty založené na nepozorovatelných vstupních údajích, záležitosti, které auditor zváží, obsahují například to, jak vedení dokládá následující:

- identifikaci vlastností účastníků trhu relevantních pro účetní odhad,
- úpravy v předpokladech použitých vedením tak, aby odrážely názor na předpoklady, které by použili účastníci trhu,
- zda byly zapracovány za daných okolností nejlepší dostupné informace,
- kde je to možné, jak tyto předpoklady vzaly v úvahu podobné transakce, aktiva nebo závazky.

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

A83. Při hodnocení přiměřenosti 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 13(c))

A84. Testování provozní účinnosti kontrol, jak vedení stanovuje účetní odhad, může být vhodnou reakcí na to, že postup vedení byl dobře navržen, zaveden a udržován, například:

- existují kontroly pro posouzení a schválení účetních odhadů příslušnou úrovní vedení a případně 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 vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je ovlivněno očekáváním, že kontroly procesu stanovení účetních odhadů jsou prováděny účinně, nebo
- (b) testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení¹⁹.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A86. Kontroly procesu stanovení 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 sestavení účetní závěrky. V případě menších účetních jednotek však nemusí být mnoho kontrol, které auditor může identifikovat. Z toho důvodu bude reakce auditora na hodnocená rizika pravděpodobně představovat testy věcné správnosti při tom, jak auditor provádí jednu nebo více dalších reakcí uvedených v odstavci 13.

Vytváření bodového odhadu nebo rozpětí odhadu (viz odstavec 13(d))

A87. Vytváření bodového odhadu nebo rozpětí odhadu k hodnocení bodového odhadu vedení může být vhodnou reakcí například v případech, kdy:

- účetní odhad není odvozen z běžného zpracování dat účetním systémem,
- auditorovo posouzení podobných účetních odhadů stanovených 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 zavedeny,
- události nebo transakce mezi koncem období a datem zprávy auditora odporují bodovému odhadu vedení,
- existují alternativní zdroje relevantních dat dostupných auditorovi, která mohou být použita při stanovení bodového odhadu nebo rozpětí odhadu.

A88. I v případech, kde jsou kontroly účetní jednotky dobře navrženy a vhodně zavedeny, může být stanovení bodového odhadu nebo rozpětí odhadu účinnou nebo efektivní reakcí na vyhodnocená rizika. V ostatních situacích může auditor zvážit tento přístup jako část určení, zda jsou nutné další postupy, a pakliže ano, jaká bude jejich povaha a rozsah.

A89. Přístup, který má auditor ke stanovení buď bodového odhadu nebo rozpětí odhadu, se může lišit na základě toho, co je považováno za nejúčinnější za daných okolností. Například auditor může nejprve stanovit předběžný bodový odhad a pak hodnotit jeho citlivost na změny v předpokladech, aby zjistil rozpětí, které použije na posouzení

¹⁹ ISA 330, odstavec 8.

bodového odhadu vedení. Alternativně auditor může začít stanovením rozpětí za účelem určení bodového odhadu, je-li to možné.

A90. Schopnost auditora stanovit bodový odhad, na rozdíl od rozpětí odhadu, závisí na několika faktorech včetně použitého modelu, povaze a rozsahu dostupných dat a nejistotě odhadu týkající se účetního odhadu. Navíc rozhodnutí stanovit bodový odhad nebo rozpětí odhadu může být ovlivněno příslušným rámcem účetního výkaznictví, který může stanovovat, že bodový odhad má být použit po zvážení jiných výsledků a předpokladů nebo stanovuje specifické metody ocenění (například použití diskontovaných očekávaných hodnot vážených pravděpodobností).

A91. Auditor může stanovit bodový odhad nebo rozpětí odhadu řadou způsobů, například:

- použitím modelu, například takového, který je komerčně dostupný pro použití v daném sektoru nebo odvětví průmyslu, nebo jedinečným nebo auditorem vyvinutým modelem,
- dalším vývojem úvahy vedení o alternativních předpokladech nebo výsledcích, například zavedením odlišného souboru předpokladů,
- zaměstnáním nebo najmutím osoby se speciálními znalostmi k vývoji nebo stanovení modelu nebo poskytnutí relevantních předpokladů,
- odkazem na jiné srovnatelné podmínky, transakce nebo události nebo případně na trhy pro srovnatelná aktiva nebo závazky.

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

A92. Když auditor stanoví bodový odhad nebo rozpětí odhadu a použije předpoklady nebo metodu odlišné od těch, které použilo vedení, vyžaduje odstavec 13(d)(i) po auditorovi, aby dostatečně porozuměl předpokladům nebo metodě použitými vedením při stanovení účetního odhadu. Toto porozumění poskytne auditorovi informace, které mohou být relevantní pro auditorovo stanovení vhodného bodového odhadu nebo rozpětí odhadu. Navíc pomůže auditorovi v porozumění a posouzení každého významného rozdílu od bodového 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 představovat významné riziko. Nebo může vzniknout rozdíl jako výsledek skutečné chyby, kterou udělalo vedení. Podle okolností může auditor pokládat za vhodné pro vytvoření si závěru projednat s vedením východisko pro použité předpoklady a jejich platnost a případný rozdíl v přístupu, který mělo vedení ke stanovení účetního odhadu.

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

A93. Když auditor usoudí, že je vhodné použít rozpětí k hodnocení přiměřenosti odhadu vedení (rozpětí odhadu auditora), odstavec 13(d)(ii) vyžaduje, aby rozpětí obsahovalo všechny „přiměřené výsledky“, nikoli všechny možné výsledky. Rozpětí nemůže obsahovat všechny možné výsledky, má-li být užitečné, jelikož by bylo příliš široké na to, aby bylo účinné pro účely auditu. Rozpětí odhadu auditora je užitečné a účinné, když je dostatečně úzké, aby umožnilo auditorovi usoudit, zda je účetní odhad nesprávný.

- A94. Obvykle, je-li rozpětí odhadu zúženo tak, aby bylo stejné jako prováděcí významnost (materialita) nebo menší než prováděcí významnost (materialita), je vhodné pro účely posouzení přiměřenosti bodového odhadu vedení. Avšak zvláště v určitých odvětvích nemusí být možné zúžit rozpětí odhadu 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 rozpětí odhadu tak, aby všechny výsledky v rámci rozpětí odhadu byly považovány za přiměřené, může být dosaženo:
- vyločením těch výsledků, které jsou na kraji rozpětí, a auditor soudí, že jejich výskyt je nepravděpodobný, a
 - pokračováním v zužování rozpětí založeném na dostupných důkazních informacích, dokud auditor nedojde k závěru, že všechny výsledky v rámci rozpětí jsou považovány za přiměřené. Ve vzácných případech může být auditor schopný zúžit rozpětí až tak, že důkazní informace naznačí přímo bodový odhad.

Zvážení, zda 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 auditní zakázky²⁰. To může zahrnovat, je-li to nutné, účast jedinců se speciálními dovednostmi nebo znalostmi. Navíc ISA 220 vyžaduje, aby partner odpovědný za zakázku byl ujištěn, že auditorský tým a každý externí auditorský expert, který není členem auditorského týmu, mají společně vhodnou odbornost a schopnost provést auditní zakázku²¹. 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, zda 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),
 - vysokou úroveň nejistoty odhadu,
 - jsou vyžadovány komplexní kalkulace nebo speciální modely, například při odhadech reálné hodnoty, pokud neexistuje pozorovatelný trh,
 - komplexnost požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví relevantních pro účetní odhady včetně toho, zda jsou oblasti, o kterých se ví, že podléhají různému výkladu, nebo u nichž je různorodá 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 nepravděpodobné, že bude třeba využít speciální dovednosti nebo znalosti. Například je nepravděpodobné, že

²⁰ ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“, odstavec 8(e).

²¹ ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavec 14.

by byly speciální dovednosti nebo znalosti nutné pro auditora pro posouzení opravných položek k pohledávkám.

- A99. Avšak auditor nemusí mít potřebné speciální dovednosti nebo znalosti, když se záležitost týká jiné oblasti než účetnictví nebo auditu, a může je potřebovat získat od experta. ISA 620²² stanovuje požadavky na určení potřeby zaměstnat nebo najmout experta 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 uvedeným v ISA 220.
- A101. V závislosti na auditorově porozumění a zkušenosti s prací experta nebo jinými jedinci se speciálními dovednostmi nebo znalostmi může auditor považovat za vhodné projednat záležitosti jako požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví se zapojenými jednotlivci, aby prokázal, že jejich práce je relevantní pro účely auditu.

Další testy věcné správnosti při reakci na významná rizika

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

Nejistota odhadu

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

- A103. Vedení může posoudit 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 vedení označovaných jako škála výsledků, 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. Tím se nechce naznačit, že jedna konkrétní metoda naložení s nejistotou odhadu (jako analýza citlivosti) je vhodnější než jiná, nebo že úvahy vedení o alternativních

²² ISA 620 „Využití práce auditorova experta“.

předpokladech nebo výsledcích musí být vedeny přes detailní postup podpořený rozsáhlou dokumentací. Jde o to, zda vedení posoudilo, jak může nejistota odhadu ovlivnit účetní odhad, nikoli o specifický způsob, kterým je toho dosaženo. Takže pokud 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.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A106. Menší účetní jednotky mohou použít jednoduché způsoby k hodnocení nejistoty odhadu. Vedle posouzení 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 sestavení účetní závěrky.

Významné předpoklady (viz odstavec 15(b))

A107. Předpoklad použitý při stanovení účetního odhadu může být považován za významný, jestliže by přiměřená odchylka předpokladu významně (materiálně) 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 posoudit předpoklady dotazováním a rozhovorem s vedením, spolu s dalšími auditorskými postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace.

A109. Úvahy auditora při hodnocení předpokladů stanovených vedením jsou popsány v odstavcích A77 – A83.

Úmysly a schopnosti vedení (viz odstavec 15(c))

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

Stanovení rozpětí odhadu (viz odstavec 16)

A111. Při sestavení účetní závěrky může být vedení přesvědčené, že adekvátně naložilo s účinky nejistoty odhadu na účetní odhady, které způsobují vznik významných rizik. Za určitých okolností však auditor může posuzovat snahy vedení jako neadekvátní. Může to být například v případech, kdy 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 velkých rozdílů ve výsledcích podobných účetních odhadů za podobných okolností,
- je nepravděpodobné, že mohou být získány další důkazní informace, například posouzením událostí, které nastaly do data zprávy auditora,

- mohou existovat indikátory předpojatosti vedení při stanovení účetních odhadů.

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

Kritéria vykazování a ocenění

Vykazování účetních odhadů v účetní závěrce (viz odstavec 17(a))

A113. Pokud vedení vykazalo účetní odhad v účetní závěrce, základem hodnocení auditora je, zda je ocenění účetního odhadu dostatečně spolehlivé ke splnění kritérií o účtování podle příslušného rámce účetního výkaznictví.

A114. Co se týče účetních odhadů, které nebyly vykázány, středem auditorova hodnocení je, zda ve skutečnosti nebyla splněna kritéria pro vykázáni dle příslušného 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 účetní závěrky. Auditor může také určit, že je třeba uživatele upozornit na významnou nejistotu přidáním odstavce obsahujícím zdůraznění skutečnosti do zprávy auditora. ISA 706²³ upravuje požadavky a poskytuje návod týkající se těchto odstavců.

Základ ocenění účetních odhadů (viz odstavec 17(b))

A115. Co se týče účetních odhadů reálné hodnoty, některé rámce účetního výkaznictví předpokládají, že nezbytným předpokladem buď k povinnému, nebo povolenému ocenění reálnou hodnotou a souvisejícího zveřejnění je to, že reálnou hodnotu lze spolehlivě stanovit. V některých případech může být tento předpoklad potlačen, když například není žádná vhodná metoda nebo základ pro ocenění. V těchto případech je středem hodnocení auditora, zda zdůvodnění vedení použité k potlačení předpokladu souvisejícího s použitím reálné hodnoty podle příslušného rámce účetního výkaznictví je vhodné.

Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a určení nesprávností (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. Pokud důkazní informace podporují bodový odhad, rozdíl mezi auditorovým bodovým odhadem a bodovým odhadem vedení představuje nesprávnost. Pokud auditor usoudí, že použití rozpětí odhadu auditora poskytuje dostatečné a vhodné důkazní informace, bodový odhad vedení, který leží mimo rozpětí odhadu auditora, není podpořen důkazními informacemi. V těchto případech není zkreslení menší než rozdíl mezi bodovým odhadem vedení a nejbližším bodem rozpětí odhadu auditora.

A117. Pokud vedení změnilo účetní odhad nebo metodu jeho stanovení od minulého období na základě subjektivního hodnocení, že došlo ke změně v okolnostech, může auditor dojít k závěru založenému na důkazních informacích, že účetní odhad je uveden

²³ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“.

nesprávně jako důsledek svévolné změny vedením nebo to může pokládat za indikátor možné předpojatosti vedení (viz odstavce A124 – A125).

A118. ISA 450²⁴ poskytuje návod týkající se posouzení nesprávnosti za účelem auditorova posouzení účinku neopravených nesprávností na účetní závěrku. Ve spojitosti s účetními odhady, nesprávnosti, ať už zapříčiněné podvodem nebo chybou, mohou vzniknout jako výsledek:

- nesprávností, o kterých nejsou žádné pochyby (faktické nesprávnosti),
- rozdílů vznikajících z úsudků vedení týkajících se účetních odhadů, které auditor považuje za nepřiměřené, nebo výběr nebo použití účetních pravidel, která auditor považuje za nevhodná (nesprávnosti v úsudku),
- auditorova nejlepšího odhadu nesprávnosti v základním souboru, tedy promítnutí nesprávností odhalených ve vzorcích auditu na základní soubor, z kterého byly vzorky vybrány (předpokládané nesprávnosti).

V některých případech týkajících se účetních odhadů může vzniknout nesprávnost jako výsledek kombinace těchto okolností, což činí oddělené odhalení obtížným nebo nemožným.

A119. Posouzení přiměřenosti účetních odhadů a souvisejících zveřejnění uvedených v příloze účetní závěrky, ať už vyžadovaných příslušným rámcem účetního výkaznictví nebo zveřejněných dobrovolně, zahrnuje v podstatě stejný druh použitých úvah při auditu účetního odhadu vykázaného v účetní závěrce.

Zveřejněné údaje související s účetními dohady

Zveřejněné údaje dle příslušného rámce účetního výkaznictví (viz odstavec 19)

A120. Předkládání účetní závěrky v souladu s platným rámcem účetního výkaznictví zahrnuje adekvátní zveřejnění významných (materiálních) skutečností. Příslušný rámec účetního výkaznictví může dovolit nebo nařídit zveřejnění související s účetními odhady a některé účetní jednotky mohou dobrovolně zveřejnit další informace v příloze účetní závěrky. Tyto zveřejněné údaje mohou obsahovat například:

- použité předpoklady,
- použitou metodu odhadu včetně každého použitelného modelu,
- základ pro výběr metody odhadu,
- účinek každé změny na metodu odhadu od minulého období,
- zdroje a důsledky nejistoty odhadu.

Tyto zveřejněné údaje jsou relevantní pro uživatele, aby pochopili účetní odhady, které byly vykázané nebo zveřejněny v účetní závěrce a je třeba získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda jsou zveřejněné údaje v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví.

²⁴ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“.

A121. V některých případech může příslušný rámec účetního výkaznictví vyžadovat specifické zveřejňování související s nejistotou. Například některé rámce účetního výkaznictví předepisují:

- zveřejnění klíčových předpokladů a ostatních zdrojů nejistoty odhadu, které mají významné riziko způsobující možné významné (materiální) úpravy hodnoty aktiv a závazků. Tyto požadavky mohou být popsány použitím termínů jako „Klíčové zdroje nejistoty odhadu“ nebo „Kritické účetní odhady“,
- zveřejnění rozpětí odhadu možných výsledků a použitých předpokladů použitých při určování rozpětí odhadu,
- zveřejnění informací týkajících se významu účetních odhadů reálné hodnoty pro finanční pozici a výkonnost účetní jednotky,
- kvalitativní zveřejnění údajů jako vystavení se riziku, a jak vzniká, plány účetní jednotky, pravidla a postupy pro řízení rizik a metod použitých k měření rizik a každé změny tohoto kvalitativního pojetí od minulého období,
- kvalitativní zveřejnění údajů jako míra, v jaké je účetní jednotka vystavena riziku, založené na informacích poskytnutých interně klíčovými osobám ve vedení účetní jednotky, včetně úvěrového rizika, likvidního rizika a tržního rizika.

Zveřejnění nejistoty odhadu účetních odhadů, které způsobují vznik významných rizik (viz odstavec 20)

A122. Co se týče účetních odhadů spojených s významným rizikem, dokonce i když jsou zveřejněné údaje v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, může auditor dojít k závěru, že zveřejnění nejistoty odhadu je neadekvátní vzhledem k souvisejícím okolnostem a skutečnostem. Auditorovo hodnocení adekvátnosti zveřejnění nejistoty odhadu vzroste na významu, čím větší je rozpětí odhadu možných výsledků účetního odhadu ve srovnání s významností (materialitou) (viz související pokyny v odstavci A94).

A123. V některých případech může auditor považovat za vhodné navrhnout vedení, aby popsalo v příloze účetní závěrky okolnosti související s nejistotou odhadu. ISA 705²⁵ obsahuje pokyny týkající se důsledků pro výrok auditora, když se auditor domnívá, že vedením zveřejněné údaje o nejistotě odhadu v účetní závěrce jsou neadekvátní nebo zavádějící.

Indikátory předpojatosti vedení (viz odstavec 21)

A124. Během auditu může auditor vzít v úvahu úsudky a rozhodnutí vedení, které způsobily vznik indikátorů možné předpojatosti vedení. Tyto indikátory mohou ovlivnit auditorův závěr ohledně toho, zda auditorovo hodnocení rizika a související reakce je přiměřené a auditor může považovat za nutné zvážit důsledky na zbytek auditu. Navíc mohou ovlivnit auditorovo hodnocení toho, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost, jak je řešeno v ISA 700²⁶.

²⁵ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

²⁶ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“.

A125. Příklady indikátorů možné předpojatosti vedení v souvislosti s účetními odhady obsahují:

- změny v účetním odhadu nebo metodě jeho stanovení, 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 s pozorovatelnými předpoklady trhu,
- výběr nebo stanovení významných předpokladů, ze kterých vyplyne bodový odhad příznivý pro cíle vedení,
- výběr bodového odhadu, který může naznačovat pesimismus nebo optimismus.

Písemná prohlášení (viz odstavec 22)

A126. ISA 580²⁷ řeší použití písemného prohlášení. V závislosti na povaze, významnosti (materialitě) a míře nejistoty odhadu, prohlášení vedení o účetních odhadech vykázaných nebo zveřejněných v účetní závěrce může zahrnovat prohlášení:

- o vhodnosti postupu ocenění včetně souvisejících předpokladů a modelů, které použilo vedení při určování účetních odhadů v souvislosti s příslušným rámcem účetního výkaznictví a konzistentnost při použití postupu,
- o tom, že předpoklady vhodně odráží záměr a schopnost vedení provést specifický postup kroků jménem účetní jednotky, je-li to relevantní pro účetní odhady a zveřejnění,
- že zveřejnění související s účetními odhady jsou úplná a vhodná podle příslušného rámce účetního výkaznictví,
- že žádné další události nevyžadují úpravy účetních odhadů a zveřejněných údajů v účetní závěrce.

A127. Pro účetní odhady nevykázané nebo nezveřejněné v účetní závěrce, písemné prohlášení může také obsahovat prohlášení o:

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

Dokumentace (viz odstavec 23)

A128. Dokumentace indikátorů možné předpojatosti vedení odhalených během auditu pomohou auditorovi při posuzování toho, zda auditorovo hodnocení rizika a související reakce jsou stále vhodné a při hodnocení, zda účetní závěrka jako celek

²⁷ ISA 580 „Písemná prohlášení“.

AUDIT ÚČETNÍCH ODHADŮ VČETNĚ ODHADŮ REÁLNÉ HODNOTY
A SOUVISEJÍCÍCH ZVEŘEJNĚNÝCH ÚDAJŮ

neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Viz odstavec A125 pro příklady indikátorů možné předpojatosti vedení.

Oceňování reálnou hodnotou a její zveřejnění dle různých rámců účetního výkaznictví

Tato příloha obsahuje pouze obecné úvahy na téma oceňování reálnou hodnotou a jejího zveřejnění dle různých rámců účetního výkaznictví za účelem pochopení kontextu a prostředí problematiky upravené tímto standardem.

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 souvisejícího zveřejnění v účetních závěrkách. Některé rámce účetního výkaznictví poskytují přesná, jiné pouze obecná vodítka a některé dokonce neposkytují vodítka žádná. Kromě toho existují postupy ocenění reálnou hodnotou a jejího zveřejnění, které jsou specifické pro určitá odvětví.
2. Definice reálné hodnoty se mohou lišit v rámci systémů účetního výkaznictví nebo pro různá aktiva, závazky nebo zveřejněné údaje v rámci téhož rámce. Například mezinárodní účetní standard (IAS) 39¹ definuje reálnou hodnotu jako „částku, za kterou by aktivum mohlo být směneno nebo pasivum zapláceno 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 účetního 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. Určitý rámec účetního výkaznictví může například požadovat, aby se změny ocenění reálnou hodnotou některých aktiv nebo závazků promítly přímo do vlastního kapitálu, zatímco v rámci jiného se mohou takové změny promítnout do výkazu zisku a ztráty. 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 zveřejnění a předepisují nebo povolují je v různé míře. Rámce účetního výkaznictví mohou:
 - předepisovat požadavky na ocenění, vykázání a zveřejnění pro určité informace obsažené v účetní závěrce nebo pro informace zveřejněné v příloze účetní závěrky nebo prezentované jako doplňkové informace,
 - povolovat účetní jednotce použít některé způsoby ocenění používající reálnou hodnotu dle svého uvážení, nebo jsou-li splněna jistá kritéria,

¹ IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování.

- 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 mohou a nemusejí stanovovat) nebo
 - neposkytovat žádná jiná vodítka týkající se ocenění nebo zveřejnění 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 „pozorovatelné vstupní údaje“ založené na udaných cenách a aktivních trzích, až po „nepozorovatelné vstupní údaje“, 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 závazky. Například účtování o investičním nemovitém majetku 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. Poslední věta není úplná
7. Ve většině rámců účetního výkaznictví, které jsou základem pojetí ocenění v reálné hodnotě, je předpoklad, že účetní jednotka funguje na principu nepřetržitého trvání bez úmyslu nebo potřeby likvidace, významného (materiálního) 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 ve snížených cenách, potenciálně významně snížených cenách. Účetní jednotka však může potřebovat vzít v úvahu svoji běžnou ekonomickou nebo provozní situaci při určování reálných hodnot svých 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 vedení urychleně se zbavit aktiva, aby splnilo specifický obchodní plán, může být relevantní pro určení reálné hodnoty tohoto aktiva.

Rozšiřování oceňování reálnou hodnotou

8. Ocenění a zveřejnění vycházející z reálné hodnoty se v rámci účetního výkaznictví stále více rozšiřuje. 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 závazky 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, které lze přeměnit v kmenové akcie emitenta,
 - konkrétních aktiv nebo závazků nabytých v rámci podnikové kombinace. Například výchozí stanovení goodwillu vzniklého 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 nabytého 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 účetního výkaznictví účetní jednotky lze například ocenění diverzifikovaného úvěrového portfolia provést na základě reálné hodnoty některých kategorií úvěrů tvořících toto portfolio,
 - informací zveřejňovaných v příloze účetní závěrky nebo předkládaných jako doplňkové informace, ale nevykázaných v účetní závěrce.