

Konečné znenie
október 2018

Medzinárodný auditorský štandard 540 (revidované znenie)

ISA 540 (revidované znenie)

a

Harmonizačné novely k ďalším
štandardom ISA v dôsledku
doplnkov a zmien v ISA 540
(revidované znenie)

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

O IAASB

Tento dokument vypracovala a schválila Medzinárodná rada pre audítorské a uisťovacie štandardy (IAASB).

Cieľom IAASB je slúžiť verejnému záujmu a prijímať vysoko kvalitné audítorské, uisťovacie a iné súvisiace štandardy, čím sa zvyšuje kvalita a konzistentnosť postupov na celom svete a posilňuje dôvera verejnosti v globálnu audítorskú a uisťovaciu profesiu.

IAASB vypracováva audítorské a uisťovacie štandardy a usmernenia, ktoré používajú všetci audítori, v rámci spoločného štandardného procesu stanovovania štandardov, ktorého sa zúčastňuje aj Rada pre dohľad nad verejným záujmom, ktorá dohliada na činnosť IAASB a Poradnej skupiny IAASB, ktorá k vypracovaniu štandardov a usmernení prispieva vstupom týkajúcim sa verejného záujmu. Štruktúry a procesy, podporujúce činnosti IAASB, umožňuje Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC).

Informácie o autorských právach, ochranných známkach a povoleniach sú uvedené na strane 78.

OBSAH

	Strana
ISA 540 (revidované znenie). Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia	4
Harmonizačné novely k ďalším medzinárodným štandardom	53

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 540 (REVIDOVANÉ ZNENIE)**AUDIT ÚČTOVNÝCH ODHADOV A SÚVISIACICH ZVEREJNENÍ**

(Platný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa
15. decembra 2019 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto štandardu	1
Charakter účtovných odhadov	2–3
Kľúčové koncepty tohto štandardu	4–9
Dátum nadobudnutia účinnosti	10
Cieľ	11
Definície	12
Požiadavky	
Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti	13–15
Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti	16–17
Reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti	18–30
Zverejnenia týkajúce sa účtovných odhadov	31
Indikátory možnej zaujatosti manažmentu	32
Celkové vyhodnotení na základe vykonaných audítorských postupov	33–36
Písomné vyhlásenia	37
Komunikácia s osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky, s jej manažmentom a ďalšími relevantnými subjektmi	38
Dokumentácia	39
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Charakter účtovných odhadov	A1–A7
Kľúčové koncepty tohto štandardu	A8–A13
Definície	A14–A18
Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti	A19–A63
Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti	A64–A80
Reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti	A81–A132
Indikátory možnej zaujatosti manažmentu	A133–A136
Celkové vyhodnotenie na základe vykonaných audítorských postupov	A137–A144
Písomné vyhlásenia	.A145

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky, s jej manažmentom a ďalšími relevantnými subjektmi A146–A148

Dokumentácia A149–A152

Príloha 1: Faktory prirodzeného rizika

Príloha 2: Komunikácia s osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 540 (revidované znenie) *Audít účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení* je nutné chápať v kontexte štandardu ISA 200 *Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi*.

ISA 540 (revidované znenie) bol schválený Radou pre dohľad nad verejným záujmom (*Public Interest Oversight Board, PIOB*), ktorá dospela k záveru, že pri tvorbe štandardu bol dodržaný riadny proces a verejný záujem bol náležite zohľadnený.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto štandardu ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora v súvislosti s účtovnými odhadmi a súvisiacimi zverejneniami pri audite finančných výkazov. Štandard uvádza požiadavky a usmernenia špecifikujúce, ako musí audítor uplatňovať požiadavky ISA 315 (revidované znenie)¹, ISA 330², ISA 450³, ISA 500⁴ a ďalšie relevantné štandardy na účtovné odhady a súvisiace zverejnenia. Obsahuje aj požiadavky a usmernenia, ktoré sa týkajú posúdenia nesprávnosti účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, a indikátory možnej zaujatosti manažmentu.

Charakter účtovných odhadov

2. Účtovné odhady sú najrôznejšieho charakteru. Vedenie účtovnej jednotky je povinné ich používať, ak peňažnú hodnotu nie je možné zistiť priamo. Stanovenie hodnoty odhadom je spojené s určitou mierou neistoty, ktorá vyplýva z prirodzených obmedzení poznatkov a údajov používaných pri odhade. Výsledky odhadov sú v dôsledku týchto obmedzení subjektívne a vyznačujú sa odchýlkami. Proces stanovenia účtovného odhadu zahŕňa voľbu a uplatňovanie metódy na základe použitých predpokladov a údajov, čo vyžaduje úsudok manažmentu a môže viesť k zložitosti stanovenia peňažnej hodnoty. Zložitosť, subjektivita a ostatné faktory prirodzeného rizika potom ovplyvňujú aj to, do akej miery sú peňažné hodnoty náchylné k nesprávnosti. (pozri: odseky A1–A6, príloha 1)
3. I keď tento štandard platí pre všetky účtovné odhady, je miera neistoty pri odhadovaní v prípade rôznych odhadov rôzna. Charakter, načasovanie a rozsah posúdenia rizík a ďalších audítorských postupov, ktoré vyžaduje tento štandard, sa líšia v závislosti od neistoty odhadov a vyhodnotenia súvisiacich rizík významnej nesprávnosti. V prípade niektorých účtovných odhadov môže byť spájaná neistota, vzhľadom na ich charakter, veľmi malá a podobne aj zložitosť stanovenia odhadu a súvisiaca subjektivita môžu byť nízke. Pri takýchto účtovných odhadov sa nepredpokladá, že by postupy posúdenia rizika a ďalšie audítorské postupy podľa tohto štandardu ISA boli rozsiahle. Ak sa neistota odhadu, zložitosť alebo subjektivita spájajú s veľmi vysokou mierou neistoty, potom sa predpokladá, že takéto postupy by mali byť rozsiahlejšie. Tento štandard ISA uvádza návod, ako je možné zatriediť požiadavky tohto štandardu ISA. (pozri: odsek A7)

Kľúčové koncepty tohto štandardu

4. Tento štandard vyžaduje, aby audítor pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia osobitne posúdil každé prirodzené riziko spojené s účtovnými odhadmi. V závislosti od charakteru konkrétneho účtovného odhadu môže byť náchylnosť tvrdenia k nesprávnosti, ktorá by mohla byť významná, ovplyvnená neistotou, zložitou alebo subjektivitou odhadu alebo ostatnými faktormi prirodzeného rizika a vzájomnými vzťahmi medzi týmito faktormi.

Ako je vysvetlené v štandarde ISA 200⁵, prirodzené riziko je pre niektoré tvrdenia, súvisiace skupiny transakcií, účtovné zostatky a zverejnenia vyššie ako pre iné. Posúdenie prirodzeného rizika preto závisí od toho, do akej miery faktory tohto rizika ovplyvňujú pravdepodobnosť alebo mieru nesprávnosti, a pohybuje sa na škále, ktorá sa v tomto štandarde označuje ako spektrum prirodzeného rizika. (pozri: odseky A8–A9, A65–A66, príloha 1)

¹ ISA 315 (revidované znenie) *Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia*

² ISA 330 *Reakcie audítora na posúdené riziká*

³ ISA 450 *Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu*

⁴ ISA 500 *Audítorské dôkazy*

⁵ ISA 200 *Celkové ciele nezávislého audítora a vykonávanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi*, odsek A40

5. Tento štandard odkazuje na príslušné požiadavky ISA 315 (revidované znenie) a ISA 330 a obsahuje usmernenia, ktorých cieľom je zdôrazniť dôležitosť rozhodnutí audítora o kontrolách účtovnej jednotky v oblasti účtovných odhadov, vrátane rozhodnutí o tom:
 - či existujú kontroly relevantné pre audit, pričom audítor je povinný posúdiť ich nastavenie a ich implementáciu;
 - či bude audítor testovať účinnosť príslušných kontrol.
6. Tento štandard rovnako vyžaduje, aby audítor pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia osobitne posúdil kontrolné riziko spojené s účtovnými odhadmi. Pri vyhodnocovaní tohto rizika audítor zohľadňuje, či sa pri výkone ďalších audítorských postupov hodlá spoliehať na účinné fungovanie kontrol. Ak audítor nevykoná testy kontrol, nemôže posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia zredukovať na základe účinnosti kontrol relevantných pre určité tvrdenie⁶. (pozri: odsek A10)
7. Tento štandard zdôrazňuje potrebu, aby ďalšie audítorské postupy (vrátane prípadných testov kontrol) reagovali na dôvody, ktoré audítora viedli k posúdeniu rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, a zohľadňovali dopad jedného alebo viacerých faktorov prirodzeného rizika na audítorovo posúdenie kontrolného rizika.
8. Uplatňovanie odborného skepticizmu vo vzťahu k účtovným odhadom je ovplyvnené tým, ako audítor posúdil faktory prirodzeného rizika a čím je väčšia miera neistoty spojená s účtovnými odhadmi, resp. čím sú účtovné odhady zložitejšie a subjektívnejšie a čím sú významnejšie ostatné faktory prirodzeného rizika, tým je odborný skepticizmus dôležitejší. Podobne dôležitosť uplatňovania odborného skepticizmu rastie s väčšou náchylnosťou tvrdenia k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo v dôsledku možných podvodov. (pozri: odsek A11)
9. Tento štandard vyžaduje, aby audítor na základe vykonaných audítorských postupov a získaných audítorských dôkazov vyhodnotil, či sú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia v kontexte platného rámca finančného vykazovania primerané⁷, alebo či sú nesprávne. Na účely tohto štandardu je účtovný odhad v kontexte platného rámca finančného vykazovania „primeraný“, ak boli náležite uplatnené relevantné požiadavky platného rámca finančného vykazovania, vrátane požiadaviek, ktoré sa týkajú nasledovného: (pozri: odseky A12–A13, A139–A144)
 - stanovenie účtovného odhadu, vrátane voľby metódy, predpokladov a údajov s ohľadom na charakter daného účtovného odhadu a na skutočnosti a okolnosti danej účtovnej jednotky;
 - výber konkrétného odhadu manažmentu;
 - zverejnenia o danom účtovnom odhade, okrem iného aj o tom, akým spôsobom bol účtovný odhad navrhnutý, a o charaktere, rozsahu a zdrojoch neistoty odhadu.

Dátum nadobudnutia účinnosti

10. Tento štandard ISA je platný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2019 alebo neskôr.

Cieľ

11. Cieľom audítora je získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či sú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia vo finančných výkazoch v kontexte platného rámca finančného vykazovania primerané.

⁶ ISA 530 *Výber vzorky v audite*, príloha 3

⁷ Pozri tiež ISA 700 (revidované znenie) *Formovanie stanoviska k finančným výkazom a správa k finančným výkazom*, odsek 13(c)

Definície

12. Na účely štandardov ISA majú nižšie uvedené výrazy nasledujúce významy:

- (a) účtovný odhad – peňažná suma, pri ktorej je ocenenie v súlade s požiadavkami platného rámca finančného vykazovania spojené s neistotou odhadu; (pozri: odsek A14)
- (b) audítorov konkrétny odhad alebo audítorovo rozpätie odhadu – konkrétna suma alebo rozpätie súm navrhnutých audítorom pri posudzovaní odhadu manažmentu; (pozri: odsek A15)
- (c) neistota odhadu – náchylnosť odhadu k prirodzenému nedostatku presnosti ocenenia; (pozri: odsek A16, príloha 1)
- (d) zaujatosť manažmentu – nedostatočná nestrannosť manažmentu pri príprave informácií; (pozri: odseky A17)
- (e) konkrétny odhad manažmentu – suma stanovená odhadom, ktorú si manažment zvolí na vykázanie alebo zverejnenie vo finančných výkazoch ako účtovný odhad;
- (f) výsledok účtovného odhadu – skutočná peňažná hodnota, ktorá je výsledkom transakcií, udalostí alebo podmienok, ktoré boli predmetom účtovného odhadu. (pozri: odsek A18)

Požiadavky

Postupy na posúdenie rizík a súvisiace činnosti

13. Pri zoznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, vrátane jej vnútorného kontrolného prostredia, v súlade s požiadavkami ISA 315 (revidované znenie)⁸, je audítor v súvislosti s účtovnými odhadmi povinný oboznámiť sa s nižšie uvedenými oblasťami. Audítorské postupy vykonávané na tento účel musí audítor vykonať v takom rozsahu, aby identifikoval a posúdil riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov aj na úrovni jednotlivých tvrdení. (pozri: odseky A19–A22)

Účtovná jednotka a jej prostredie

- (a) transakcie účtovnej jednotky, iné udalosti a podmienky, ktoré môžu viesť k potrebe stanoviť alebo revidovať účtovné odhady vykázané alebo zverejnené vo finančných výkazoch. (pozri: odsek A23)
- (b) požiadavky podľa platného rámca finančného vykazovania relevantné pre účtovné odhady (vrátane kritérií pre ich zaúčtovanie, oceňovací základ a súvisiace požiadavky na ich vykazovanie a zverejnenie vo finančných výkazoch); a ako sa tieto požiadavky uplatňujú s ohľadom na charakter a okolnosti účtovnej jednotky a jej prostredia, vrátane toho, ako sú transakcie a iné udalosti alebo podmienky ovplyvnené faktormi prirodzeného rizika; (pozri: odseky A24–A25)
- (c) regulačné faktory relevantné pre účtovné odhady stanovené účtovnou jednotkou, prípadne vrátane regulačného rámca stanoveného dohliadajúcimi inštitúciami; (pozri: odsek A26)
- (d) charakter účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré audítor na základe okolností, s ktorými sa oboznámil v odsekoch 13(a)–(c) vyššie, očakáva vo finančných výkazoch. (pozri: odsek A27)

Vnútorný kontrolný systém účtovnej jednotky

- (e) charakter a rozsah dohľadu a spravovania, ktoré manažment zaviedol v oblasti finančného vykazovania, ktorá sa týka účtovných odhadov; (pozri: odseky A28–A30).
- (f) spôsob, ako manažment identifikuje a naplňuje požiadavky na odborné schopnosti a znalosti v oblasti účtovných odhadov, okrem iného aj ako využíva expertov; (pozri: odsek A31)
- (g) ako účtovná jednotka v rámci procesu posúdenia svojich rizík identifikuje a rieši riziká súvisiace s účtovnými odhadmi; (pozri: odseky A32–A33)

⁸ ISA 315 (revidované znenie), odseky 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 a 20–21

- (h) informačný systém účtovnej jednotky súvisí s účtovnými odhadmi, vrátane nasledujúceho:
- (i) skupiny transakcií, udalostí a podmienok, ktoré sú významné pre finančné výkazy a pre ktoré je potrebné stanoviť alebo revidovať účtovné odhady a súvisiace zverejnenia; (pozri: odseky A34–A35)
 - (ii) spôsob, ako manažment v súvislosti s týmito odhadmi:
 - a. identifikuje relevantné metódy, predpoklady alebo zdroje údajov (a prípadne potrebu ich zmeny), ktoré sú primerané v kontexte platného rámca finančného vykazovania, okrem iného: (pozri: odseky A36–A37)
 - i. spôsob, ako manažment vyberá, navrhuje a uplatňuje metódy, vrátane používania modelov; (pozri: odseky A38–A39)
 - ii. spôsob, ako volí predpoklady, ktoré použije, vrátane posudzovania alternatív, a ako identifikuje významné predpoklady; (pozri: odseky A40–A43) a
 - iii. spôsob, ako volí údaje, ktoré použije; (pozri: odsek A44)
 - b. vníma mieru neistoty odhadu, vrátane toho, že posúdi rozpätie možných výsledkov oceňovania; (pozri: odsek A45)
 - c. rieši neistotu odhadu, vrátane výberu konkrétneho odhadu a súvisiacich zverejnení, ktoré budú uvedené vo finančných výkazoch; (pozri: odseky A46–A49)
 - (i) kontrolné činnosti relevantné pre audit procesu stanovenia účtovných odhadov manažmentom, ako je opísané v odseku 13(h)(ii); (pozri: odseky A50–A54)
 - (j) spôsob, ako manažment preveruje výsledok (výsledky) predchádzajúcich účtovných odhadov, a ako reaguje na závery tohto preverenia.
14. Audítor preverí výsledné účtovné odhady vykázané vo finančných výkazoch za predchádzajúce účtovné obdobie, alebo, ak je to vhodné, preverí ich následné prehodnotenie v rámci identifikovania a posudzovania rizík významnej nesprávnosti pre účely bežného účtovného obdobia. Pri určovaní charakteru a rozsahu takéhoto preverenia musí audítor zohľadniť charakteristické znaky daných odhadov. Cieľom preverenia však nie je spochybniť úsudky o účtovných odhadoch z predchádzajúceho obdobia, ktoré boli správne na základe informácií dostupných v danej dobe. (pozri: odseky A55–A60)
15. Audítor posúdi, či tím, ktorý pracuje na zákazke, potrebuje v súvislosti s účtovnými odhadmi nejaké špeciálne schopnosti a znalosti, aby mohol vykonať postupy posúdenia rizík, identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti, navrhnúť a vykonať audítorské postupy reagujúce na tieto riziká, alebo vyhodnotiť získané audítorské dôkazy. (pozri: odseky A61–A63)

Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti

16. Pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia v súlade s požiadavkami ISA 315 (revidované znenie)⁹ v prípade účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch audítor vyhodnotí zvlášť prirodzené riziko a zvlášť kontrolné riziko. Pri identifikácii a posudzovaní prirodzeného rizika musí audítor zohľadniť: (pozri: odseky A64–A71)
- (a) mieru neistoty spojenú s daným účtovným odhadom; (pozri: odseky A72–A75)
 - (b) do akej miery sú nasledujúce činnosti ovplyvnené zložitou, subjektivitou alebo inými faktormi prirodzeného rizika: (pozri: odseky A76–A79)
 - (i) voľba a použitie metódy, predpokladov a údajov pri stanovení účtovného odhadu;
 - (ii) výber konkrétneho odhadu manažmentu a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch.

⁹ ISA 315 (revidované znenie), odseky 25 a 26

17. Audítor rozhodne, či podľa jeho úsudku niektoré riziko významnej nesprávosti, ktoré identifikoval a posúdil v súlade s odsekom 16, predstavuje významné riziko¹⁰. Ak audítor dospeje k záveru že významné riziko existuje, musí sa oboznámiť s vnútornými kontrolami účtovnej jednotky, vrátane kontrolných činností, ktoré sú pre dané riziko relevantné¹¹. (pozri: odsek A80)

Reakcie na posúdené riziká významnej nesprávosti

18. V súlade s požiadavkami ISA 330¹² musia ďalšie audítorské postupy reagovať na posúdené riziká významnej nesprávosti na úrovni tvrdenia¹³, berúc do úvahy dôvody, ktoré viedli k posúdeniu daných rizík. Ďalšie audítorské postupy musia zahŕňať aspoň jeden z nasledujúcich postupov:
- (a) získanie audítorského dôkazu týkajúcich sa udalostí, ku ktorým došlo do dátumu správy audítora; (pozri: odsek 21)
 - (b) otestovanie spôsobu, ako manažment stanovil účtovný odhad (pozri: odseky 22–27), alebo
 - (c) navrhnutie konkrétneho odhadu audítora alebo rozpätia odhadu audítora. (pozri: odseky 28–29)

Ďalšie audítorské postupy musia zohľadniť požiadavku, že čím vyššie riziko významnej nesprávosti audítor vyhodnotil, tým presvedčivejší musí byť audítorský dôkaz¹⁴. Audítor navrhne a vykoná ďalšie audítorské postupy nezaujatým spôsobom, ktorý neuprednostní získanie audítorského dôkazu potvrdzujúceho tvrdenie vo finančných výkazoch, alebo naopak vylúči audítorské dôkazy, ktoré sú prípadne v rozpore s týmto tvrdením. (pozri: odseky A81–A84)

19. V súlade s požiadavkami ISA 330¹⁵ musí audítor navrhnúť a vykonať testy, prostredníctvom ktorých získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o účinnosti príslušných kontrol, ak:
- (d) audítor pri posúdení rizík významnej nesprávosti na úrovni tvrdenia predpokladal, že kontroly fungujú účinne; alebo
 - (e) samotné substantívne testy nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdenia.

Audítorské testy takýchto kontrol v súvislosti s účtovnými odhadmi musia reagovať na dôvody, ktoré viedli k posúdeniu rizík významnej nesprávosti. Pri navrhovaní a vykonávaní testov kontrol musí audítor získať tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím viac sa spolieha na účinné fungovanie týchto kontrol¹⁶. (pozri: odseky A85–A89)

20. V prípade účtovného odhadu spojeného s významným rizikom musia ďalšie audítorské postupy zahŕňať testy kontrol v bežnom účtovnom období, ak sa audítor plánuje na tieto kontroly spoliehať. Keď audítor reaguje na významné riziko iba vykonaním substantívnych testov, musia tieto postupy zahŕňať aj detailné testovanie¹⁷. (pozri: odsek A90)

Získanie audítorského dôkazu o udalostiach do dátumu správy audítora

21. Ak audítor do ďalších audítorských postupov zahrnul získanie audítorského dôkazu o udalostiach, ku ktorým došlo do dátumu správy audítora, musí posúdiť, či sú tieto audítorské dôkazy dostatočné a vhodné, aby pokryli riziká významnej nesprávosti súvisiace s účtovnými odhadmi, pričom musí zohľadniť skutočnosť, že na relevantnosť audítorského dôkazu v kontexte platného rámca finančného vykazovania môžu mať vplyv zmeny okolností a ostatných relevantných podmienok medzi dátumom udalosti a dátumom ocenenia. (pozri: odseky A91–A93)

¹⁰ ISA 315 (revidované znenie), odsek 27

¹¹ ISA 315 (revidované znenie), odsek 29

¹² ISA 330, odseky 6–15 a 18

¹³ ISA 330, odseky 6–7 a 21

¹⁴ ISA 330, odsek 7(b)

¹⁵ ISA 330, odsek 8

¹⁶ ISA 330, odsek 9

¹⁷ ISA 330, odseky 15 a 21

Overenie spôsobu, ako manažment stanovil účtovný odhad

22. Pri testovaní spôsobu, ako manažment stanovil účtovný odhad, musia ďalšie audítorské postupy zahrňovať postupy navrhnuté a vykonané v súlade s odsekmi 23–26, aby audítor získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o rizikách významnej nesprávnosti týkajúcich sa: (pozri: odsek A94)
- (a) voľby a uplatnenia metód, významných predpokladov a údajov, ktoré manažment použil pri stanovení účtovného odhadu;
 - (b) spôsobu, ako manažment vybral konkrétny odhad a formuloval súvisiace zverejnenia o neistote odhadu.

Metódy

23. Pokiaľ ide o metódy, musia ďalšie audítorské postupy s ohľadom na požiadavky odseku 22 riešiť nasledujúce oblasti:
- (a) či je zvolená metóda vhodná v kontexte platného rámca finančného vykazovania, a ak došlo k zmenám metódy v porovnaní s predchádzajúcimi účtovnými obdobiami, či sú tieto zmeny vhodné; (pozri: odseky A95, A97)
 - (b) či úsudky, ktoré manažment uplatnil pri voľbe metódy, nenaznačujú jeho možnú zaujatosť; (pozri: odsek A96)
 - (c) či sú príslušné výpočty uplatnené v súlade so zvolenou metódou a či sú matematicky správne;
 - (d) ak uplatnenie metódy zvolenej manažmentom zahrňuje komplexné modelovanie, či manažment uplatnil úsudok konzistentne a prípadne: (pozri: odseky A98–A100)
 - (i) či návrh modelu naplňuje ciele oceňovania stanovené platným rámcom finančného vykazovania, či je za daných okolností vhodný, a ak došlo k jeho zmenám v porovnaní s predchádzajúcimi účtovnými obdobiami, či sú tieto zmeny za daných okolností vhodné;
 - (ii) či sú úpravy výstupov modelu v súlade s cieľom oceňovania stanoveným platným rámcom finančného vykazovania a či sú za daných okolností vhodné;
 - (e) či pri uplatňovaní metódy bola zachovaná integrita významných predpokladov a údajov. (pozri: odsek A101)

Významné predpoklady

24. Pokiaľ ide o významné predpoklady, musia ďalšie audítorské postupy s ohľadom na požiadavky odseku 22 riešiť nasledujúce oblasti:
- (a) či sú významné predpoklady správne v kontexte platného rámca finančného vykazovania, a ak došlo k zmenám predpokladov v porovnaní s predchádzajúcimi účtovnými obdobiami, či sú tieto zmeny vhodné; (pozri: odseky A95, A102–A103)
 - (b) či úsudky, ktoré manažment uplatnil pri voľbe významných predpokladov, nenaznačujú jeho možnú zaujatosť; (pozri: odsek A96)
 - (c) či s ohľadom na poznatky, ktoré audítor pri výkone auditu získal, sú významné predpoklady konzistentné nielen navzájom, ale aj s významnými predpokladmi použitými pri iných účtovných odhadoch, alebo so súvisiacimi predpokladmi použitými v iných oblastiach ekonomickej činnosti danej účtovnej jednotky; (pozri: odsek A104)
 - (d) ak je to relevantné, či manažment hodlá vykonať nejaké konkrétne opatrenia a či je schopný ich realizovať. (pozri: odsek A105)

Údaje

25. Pokiaľ ide o údaje, musia ďalšie audítorské postupy s ohľadom na požiadavky odseku 22 riešiť nasledujúce oblasti:

- (a) či sú údaje správne v kontexte platného rámca finančného vykazovania, a ak došlo k zmenám v porovnaní s predchádzajúcimi účtovnými obdobiami, či sú tieto zmeny vhodné; (pozri: odseky A95, A106);
- (b) či úsudky, ktoré manažment uplatnil pri výbere údajov, nenaznačujú jeho možnú zaujatosť; (pozri: odsek A96)
- (c) či sú údaje za daných okolností relevantné a spoľahlivé; (pozri: odsek A107)
- (d) či manažment údaje správne pochopil a interpretoval, okrem iného aj so zohľadnením zmluvných podmienok. (pozri: odsek A108)

Výber konkrétneho odhadu manažmentu a súvisiace zverejnenia o neistote odhadu

26. Ďalšie audítorské postupy musia vzhľadom na požiadavky odseky 22 riešiť aj to, či v kontexte platného rámca finančného vykazovania manažment prijal príslušné opatrenia:
 - (a) s cieľom pochopiť neistotu účtovného odhadu; (pozri: odsek A109)
 - (b) s cieľom riešiť neistotu odhadu výberom vhodného konkrétneho odhadu a vypracovaním súvisiacich zverejnení o neistote odhadu. (pozri: odseky A110–A114)
27. Ak podľa úsudku audítora na základe získaného audítorského dôkazu manažment nevykonával primerané opatrenia, aby pochopil a riešil neistotu odhadu, audítor musí: (pozri: odseky A115–A117)
 - (a) požadovať od manažmentu, aby vykonal dodatočné postupy, ktoré mu umožnia pochopiť neistotu odhadu alebo prípadne túto neistotu riešiť novým výberom konkrétneho odhadu manažmentu alebo zvážiť ďalšie zverejnenia týkajúce sa neistoty odhadu, a v súlade s odsekom 26 vyhodnotiť, ako manažment na túto požiadavku zareagoval;
 - (b) navrhnúť, pokiaľ je to prakticky realizovateľné, vlastný konkrétny odhad alebo rozpätie odhadu v súlade s odsekmi 28–29, ak audítor zistí, že reakcia manažmentu na jeho požiadavku neistotu odhadu dostatočne neodstránila; a
 - (c) posúdiť, či sa interná kontrola vyznačuje nejakým nedostatkom, a ak áno, informovať o ňom v súlade s ISA 265¹⁸.

Navrhnutie konkrétneho odhadu audítora alebo rozpätia odhadu audítora

28. Ak na účely vyhodnotenia odhadu stanoveného manažmentom a súvisiacich zverejnení o neistote odhadu, vrátane vyhodnotení podľa odseku 27(b), audítor navrhne vlastný konkrétny odhad alebo rozpätie odhadu, musia ďalšie audítorské postupy zahŕňať aj vyhodnotenie toho, či sú použité metódy, predpoklady alebo údaje v kontexte platného rámca finančného vykazovania správne. Bez ohľadu na to, či audítor použije metódy, predpoklady a údaje manažmentu, alebo svoje vlastné metódy, predpoklady a údaje, musia byť tieto ďalšie audítorské postupy navrhnuté a vykonané tak, aby pokrývali záležitosti uvedené v odsekoch 23–25. (pozri: odseky A118–A123)
29. Ak audítor navrhne vlastný rozpätie odhadu, je povinný:
 - (a) sa uistiť, že rozpätie zahŕňa iba hodnoty podložené dostatočnými a vhodnými audítorskými dôkazmi, ktoré posúdil ako primerané v kontexte cieľov oceňovania a ďalších požiadaviek platného rámca finančného vykazovania; (pozri: odseky A124–A125)
 - (b) navrhnúť a vykonať ďalšie audítorské postupy, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o posúdených rizikách významnej nesprávnosti v súvislosti so zverejneniami vo finančných výkazoch o neistote odhadov.

Ďalšie aspekty týkajúce sa audítorského dôkazu

¹⁸ ISA 265 Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole

30. Pri získavaní audítorského dôkazu o rizikách významnej nesprávnosti týkajúcich sa účtovných odhadov musí audítor dodržiavať relevantné požiadavky ISA 500, a to bez ohľadu na zdroj týchto informácií, ktoré sa majú použiť ako audítorský dôkaz.

V prípade, že manažment využíva prácu experta, môžu požiadavky uvedené v odsekoch 21–29 tohto štandardu audítovi pomôcť pri posúdení vhodnosti práce experta ako audítorského dôkazu pre príslušné tvrdenie v súlade s odsekom 8(c) ISA 500. Pri posudzovaní práce experta manažmentu sú charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov ovplyvnené tým, ako audítor vyhodnotil odbornú spôsobilosť, schopnosť a nestrannosť experta a tiež tým, ako audítor rozumie charakteru práce vykonanej expertom a do akej miery je audítor oboznámený s danou odbornou oblasťou. (pozri: odseky A126–A132)

Zverejnenia o účtovných odhadoch

31. Audítor navrhne a vykoná ďalšie audítorské postupy, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o posúdených rizikách významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia pre zverejnenia súvisiace s účtovným odhadom iné ako zverejnenia súvisiace s neistotou účtovného odhadu, ktorou sa zaoberajú odseky 26(b) a 29(b).

Indikátory nožnej zaujatosti manažmentu

32. Audítor musí posúdiť, či úsudky a rozhodnutia manažmentu pri stanovovaní účtovných odhadov uvedených vo finančných výkazoch nesvedčia o nožnej zaujatosti manažmentu, aj keď jednotlivé sú primerané. Ak audítor zistí indikátory nožnej zaujatosti manažmentu, musí posúdiť dopady na audit. Ak zámerom bolo uviesť užívateľa finančných výkazov do omylu, má zaujatosť manažmentu podvodný charakter. (pozri: odseky A133–A136)

Celkové vyhodnotenie na základe vykonaných audítorských postupov

33. Pri uplatňovaní požiadaviek ISA 330 na účtovné odhady¹⁹ musí audítor na základe vykonaných audítorských postupov a získaných audítorských dôkazov posúdiť: (pozri: odseky A137–A138)
- (a) či je posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia naďalej správne, vrátane prípadu, keď boli zistené indikátory nožnej zaujatosti manažmentu;
 - (b) či sú rozhodnutia manažmentu týkajúce sa účtovania a stanovenia hodnoty účtovných odhadov, ich vykázania a zverejnenia vo finančných výkazoch v súlade s platným rámcom finančného vykazovania; a
 - (c) či získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.
34. Pri posudzovaní podľa odseku 33(c) audítor zohľadní všetky relevantné audítorské dôkazy, ktoré získal, bez ohľadu na to, či podporujú tvrdenie vo finančných výkazoch, alebo mu odporujú²⁰. Ak audítor nie je schopný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, musí posúdiť dopady, ktoré má táto skutočnosť v súlade s ISA 705 (revidované znenie)²¹ na samotný audit a na názor audítora na finančné výkazy v správe audítora.

Určenie primeranosti, resp. nesprávnosti účtovných odhadov

35. Audítor určí, či sú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia v kontexte platného rámca finančného vykazovania primerané, alebo či sú nesprávne. ISA 450²² poskytuje usmernenie, ako audítor môže rozlíšiť rôzne typy nesprávnosti (faktická nesprávnosť, nesprávnosť v úsudku a projektovaná nesprávnosť) na účely vyhodnotenia dopadu neopravených nesprávností na finančné výkazy. (pozri: odseky A12–A13, A139–A144)
36. V súvislosti s účtovnými odhadmi audítor vyhodnocuje:

¹⁹ ISA 330, odseky 25–26

²⁰ ISA 500, odsek 11

²¹ ISA 705 (revidované znenie) *Modifikácie stanoviska v správe nezávislého audítora*

²² ISA 450, odsek A6

- (a) v prípade rámca vernej prezentácie, či manažment vo finančných výkazoch okrem zverejnení stanovených daným rámcom finančného vykazovania uviedol aj ďalšie zverejnenia, ktoré sú nevyhnutné, aby finančné výkazy ako celok podávali verný obraz²³;
- (b) v prípade rámca dodržania súladu s požiadavkami, či sú vo finančných výkazoch uvedené zverejnenia, ktoré sú nevyhnutné, aby finančné výkazy neboli zavádzajúce²⁴.

Písomné vyhlásenia

37. Audítor je povinný si vyžiadať od manažmentu a prípadne od osôb poverených spravovaním a riadením účtovnej jednotky písomné vyhlásenia²⁵ o tom, že použité metódy, významné predpoklady a údaje, z ktorých vychádzajú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia, sú vhodné na to, aby vykazovanie, oceňovanie alebo zverejňovanie bolo v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Audítor musí tiež zvážiť, či je potrebné, aby si vyžiadal vyhlásenia o konkrétnych účtovných odhadoch, vrátane vyhlásenia o použitých metódach, významných predpokladoch a údajoch. (pozri: odsek A145)

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky, s manažmentom a ďalšími relevantnými subjektmi

38. V súlade s požiadavkami ISA 260 (revidované znenie)²⁶ a ISA 265²⁷ audítor informuje osoby poverené spravovaním a riadením účtovnej jednotky alebo členov manažmentu o niektorých záležitostiach, vrátane významných kvalitatívnych aspektov účtovných postupov používaných účtovnou jednotkou a o významných nedostatkoch vo vnútornom kontrolnom systéme. V takomto prípade musí zvážiť, o ktorých záležitostiach vo vzťahu k účtovným odhadom ich bude informovať a zohľadniť, či dôvody vedúce k rizikám významnej nesprávnosti vyplývajú z neistoty odhadov, alebo či vyplývajú zo zložitosti, subjektivity či ostatných faktorov prirodzeného rizika pri stanovení účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch. V niektorých prípadoch právne predpisy alebo nariadenia vyžadujú, aby audítor informoval o relevantných záležitostiach aj iné subjekty, napríklad regulačné orgány alebo iné orgány vykonávajúce dozor. (pozri: odseky A146–A148)

Dokumentácia

39. Audítor v dokumentácii auditu musí²⁸: (pozri: odseky A149–A152)
- (a) zhrnúť kľúčové poznatky, ktoré získal o účtovnej jednotke a jej prostredí, vrátane vnútorného kontrolného systému týkajúcich sa účtovných odhadov;
 - (b) uviesť prepojenie ďalších audítorských postupov s posúdenými rizikami významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia²⁹, pričom musí zohľadniť dôvody (či už súvisiace s prirodzeným rizikom, alebo kontrolným rizikom), ktoré k vyhodnoteniu týchto rizík viedli;
 - (c) uviesť, ako reagoval v prípade, že manažment neprijal primerané opatrenia na pochopenie a riešenie neistoty odhadu;
 - (d) uviesť indikátory možnej zaujatosti manažmentu týkajúcej sa účtovných odhadov, a opísať spôsob, ako v súlade s požiadavkami odseku 32 vyhodnotil jej dôsledky pre audit; a
 - (e) uviesť významné úsudky, ktoré uplatnil pri posúdení, či sú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia v kontexte platného rámca finančného vykazovania primerané, alebo či sú nesprávne.

* * *

²³ Pozri tiež ISA 700 (revidované znenie), odsek 14

²⁴ Pozri tiež ISA 700 (revidované znenie), odsek 19

²⁵ ISA 580 *Písomné vyhlásenia*

²⁶ ISA 260 (revidované znenie) *Komunikácia s osobami poverenými spravovaním*, odsek 16(a)

²⁷ ISA 265, odsek 9

²⁸ ISA 230 *Audítorská dokumentácia*, odseky 8–11, A6, A7 a A10

²⁹ ISA 330, odsek 28(b)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Charakter účtovných odhadov (pozri: odsek 2)

Príklady účtovných odhadov

A1. Príklady účtovných odhadov, ktoré sa týkajú skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení :

- opravné položky k zásobám;
- odpisy dlhodobého hmotného majetku;
- ocenenie infraštruktúrnych aktív;
- ocenenie finančných nástrojov;
- výsledok súdneho sporu;
- opravné položky súvisiace s očakávanou stratou zo znehodnotenia;
- ocenenie záväzkov z poistných zmlúv;
- záväzky z poskytnutých záruk;
- záväzky z dôchodkového poistenia zamestnancov;
- záväzky z podielových platieb;
- reálna hodnota aktív a záväzkov nadobudnutých na základe podnikovej kombinácie, vrátane stanovenia hodnoty goodwill a nehmotného majetku;
- zníženie hodnoty dlhodobých aktív, nehmotností a vybavení určených na odpredaj;
- nepeňažné výmeny aktív a záväzkov medzi nezávislými stranami;
- výnosy z dlhodobých zmlúv.

Metódy

A2. Metóda je technika oceňovania, ktorú používa manažment na stanovenie účtovného odhadu v súlade s príslušným oceňovacím základom. Jednou z uznávaných metód na stanovenie účtovného odhadu v prípade podielových platieb je napríklad stanovenie teoretickej kúpnej ceny opcie s použitím Black-Scholesovej rovnice. Metóda sa uplatňuje prostredníctvom výpočtového nástroja alebo procesu (v niektorých prípadoch označovaného ako „model“) a jej súčasťou je uplatňovanie predpokladov a údajov a zohľadňovanie vzťahov medzi nimi.

Predpoklady a údaje

A3. Predpoklady vychádzajú z úsudkov na základe dostupných informácií ohľadom záležitostí, akou je napríklad výber úrokovej sadzby, diskontnej sadzby alebo budúce podmienky či udalosti. V niektorých prípadoch vyberá manažment predpoklad z celej rady vhodných alternatív. Predpoklad navrhnutý expertom manažmentu sa stane predpokladom manažmentu, keď ho manažment použije na stanovenie účtovného odhadu.

A4. Na účely tohto štandardu údaje znamenajú informácie, ktoré je možné získať priamo alebo od externého neprepojeného subjektu. Informácie získané uplatnením dátových analytických alebo interpretačných techník sa označujú ako odvodené údaje v prípade, že ide o techniky na uznávanom teoretickom základe musí manažment uplatňovať vlastný úsudok v menšej miere. V opačnom prípade sú takéto informácie predpokladmi.

A5. Príklady údajov:

- ceny dohodnuté pri trhových transakciách;
- objem prevádzkových hodín alebo množstvo vyrobené určitým strojom;
- historické ceny alebo iné zmluvné podmienky, napríklad dohodnutá úroková sadzba, splátkový kalendár alebo podmienky úverovej zmluvy;

- výhľadové informácie, ako napríklad ekonomické prognózy, prognózy hospodárskeho výsledku získané z externých informačných zdrojov;
- budúca úroková sadzba stanovená na základe interpolácie z forwardových sadzieb (odvodené údaje).

A6. Údaje môžu pochádzať z najrôznejších zdrojov. Napríklad je ich možné:

- generovať interne v rámci účtovnej jednotky alebo externe;
- získať zo systému, ktorý je súčasťou hlavnej účtovnej knihy, alebo prípadne z iného systému;
- stanoviť zo zmluvy; alebo
- stanoviť na základe právnych alebo iných predpisov.

Zatriedenie požiadaviek (pozri: odsek 3)

A7. Usmernenia k možnému zatriedeniu požiadaviek tohto štandardu v konkrétnych prípadoch sú uvedené okrem iného aj v odsekoch A20–A22, A63, A67 a A84.

Kľúčové koncepty tohto štandardu

Faktory prirodzeného rizika (pozri: odsek 4)

- A8. Faktory prirodzeného rizika sú príznačné pre podmienky a udalosti, ktoré môžu ovplyvniť náchylnosť tvrdení k nesprávosti pred tým, ako sa do úvahy zoberú kontroly. V prílohe 1 je uvedené podrobnejšie vysvetlenie povahy týchto faktorov a ich vzájomných vzťahov v kontexte účtovných odhadov a ich vykazovania vo finančných výkazoch.
- A9. Okrem faktorov prirodzeného rizika v dôsledku neistoty, zložitosti a subjektivity odhadov existujú aj ďalšie faktory prirodzeného rizika, ktoré audítor môže zohľadniť pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávosti, ako napríklad veľkosť miery, do ktorej je účtovný odhad ovplyvnený:
- v dôsledku zmien charakteru či okolností relevantných položiek finančných výkazov, alebo zmien požiadaviek platného rámca finančného vykazovania, z ktorých môže vyplývať potreba zmeniť metódu, predpoklady alebo údaje použité pre účtovný odhad;
 - v dôsledku náchylnosti k nesprávosti z dôvodu zaujatosti manažmentu alebo podvodov na strane manažmentu pri stanovení odhadu.

Kontrolné riziko (pozri: odsek 6)

A10. Dôležitým aspektom, ktorý audítor zohľadňuje pri posudzovaní rizika kontroly na úrovni tvrdenia, je skutočnosť, do akej miery je účinné nastavenie kontrol, na ktoré sa audítor hodlá spoliehať, a do akej miery riešia posúdené prirodzené riziká na úrovni tvrdenia. Ak audítor dospeje k záveru, že nastavenie týchto kontrol je účinné a že kontroly boli zavedené, podporuje to jeho očakávania ohľadom účinnosti kontrol pri rozhodovaní, či ich bude testovať.

Odborný skepticizmus (pozri: odsek 8)

A11. Odseky A60, A95, A96, A137 a A139 uvádzajú príklady, ako audítor uplatňuje odborný skepticizmus. Usmernenia k zdokumentovaniu uplatňovania odborného skepticizmu sú uvedené v odseku A152, ktorý uvádza aj odseky tohto štandardu obsahujúce požiadavky, ktorých zdokumentovanie môže predstavovať dôkazy o tom, ako audítor uplatnil odborný skepticizmus.

Koncept primeranosti (pozri: odseky 9, 35)

- A12. Pri posudzovaní, či sú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia primerané v kontexte platného rámca finančného vykazovania, môžu byť pre audítora relevantné aj ďalšie aspekty, ako napríklad:
- či sú údaje a predpoklady použité na stanovenie účtovného odhadu konzistentné nielen navzájom, ale tiež s údajmi a predpokladmi použitými na iné účtovné odhady alebo iné ekonomické činnosti danej účtovnej jednotky;
 - či účtovný odhad zohľadňuje relevantné informácie, ako vyžaduje platný rámec finančného vykazovania.
- A13. Slovné spojenie „náležite uplatnený“ použité v odseku 9 znamená, že dané požiadavky boli uplatnené spôsobom, ktorý je nielen v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, ale tiež vychádza z úsudkov, ktoré sú v súlade s cieľmi oceňovacieho základu daného rámca.

Definície*Účtovný odhad (pozri: odsek 12(a))*

- A14. Účtovné odhady sú peňažné sumy, ktoré sa týkajú skupín transakcií alebo zostatkov na účtoch, ktoré sú vykázané alebo uvedené v zverejneniach zahrnutých do poznámok k finančným výkazom. Účtovné odhady zahŕňujú aj peňažné sumy, ktoré sú súčasťou zverejnení alebo z ktorých vychádza úsudok o skupine transakcií alebo zostatkoch na účtoch.

Konkrétny odhad audítora alebo rozpätie odhadu audítora (pozri: odsek 12(b))

- A15. Konkrétny odhad audítora alebo rozpätie odhadu audítora môže byť použité na priame posúdenie účtovného odhadu stanoveného účtovnou jednotkou (napr. výška opravnej položky alebo reálnej hodnoty rôznych typov finančných nástrojov), alebo nepriame posúdenie účtovného odhadu (napr. suma použitá ako významný predpoklad pri stanovení účtovného odhadu). Audítor môže postupovať podobne pri navrhnutí sumy alebo intervalu súm pri posúdení nepeňažnej položky údajov alebo posúdení predpokladu (napr. odhadovaná doba použiteľnosti majetku).

Neistota odhadu (pozri: odsek 12(c))

- A16. Nie všetky odhady sa spájajú s veľkou mierou neistoty odhadu. Napríklad v prípade niektorých položiek finančných výkazov môže existovať aktívny otvorený trh, ktorý umožňuje získať ľahko dostupné spoľahlivé informácie o cenách, za ktoré sa skutočné výmeny uskutočňujú. Odhad sa však môže spájať s neistotou aj v situácii, keď sú metóda ocenenia a údaje, z ktorých sa vychádza, jasne dané. Napríklad na ocenenie cenných papierov kótovaných na aktívnom otvorenom trhu v kótovanej trhovej cene možno bude potrebná úprava, ak je objem držaných cenných papierov vo vzťahu k trhu významný alebo ak ich predaj podlieha obmedzeniam. Neistotu odhadu môžu ovplyvniť aj všeobecné ekonomické podmienky existujúce v určitom čase, napr. nelikvidita trhu.

Zaujatosť manažmentu (pozri: odsek 12(d))

- A17. Rámce finančného vykazovania často zdôrazňujú potrebu nestrannosti manažmentu, t.j. aby manažment nebol zaujatý. Neistota odhadu však vedie k určitej subjektivite pri stanovení účtovného odhadu. Táto subjektivita vedie k nutnosti, aby manažment uplatňoval úsudok a aj k náchylnosti k nezámernej alebo zámernej zaujatosti manažmentu (napríklad ako dôsledok motivácie dosiahnuť stanovený zisk alebo kapitálové ukazovatele). Náchylnosť účtovného odhadu k zaujatosti manažmentu je tým väčšia, čím väčšia je miera subjektivity pri stanovení účtovného odhadu.

Výsledok účtovného odhadu (pozri: odsek 12(f))

- A18. Niektoré účtovné odhady vzhľadom k svojmu charakteru nevedú k výsledku, ktorý je relevantný pre prácu audítora podľa tohto štandardu. Účtovný odhad môže napríklad vychádzať z názorov účastníkov trhu v určitom okamžiku. Následne sa cena realizovaná pri predaji aktíva alebo pri prevode záväzku môže líšiť od pôvodného odhadu k súvahovému dátumu, pretože sa v priebehu času zmenil aj názor účastníkov trhu.

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím (pozri: odsek 13)

- A19. V súlade s odsekmi 11–24 ISA 315 (revidované znenie) sa audítor musí oboznámiť s účtovnou jednotkou a jej prostredím, vrátane jej vnútorného kontrolného systému. Požiadavky špecifikované v odseku 13 tohto štandardu sa konkrétne týkajú účtovných odhadov a vychádzajú zo všeobecných požiadaviek ISA 315 (revidované znenie).

Zatriedenie požiadaviek

- A20. Charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov, ktoré audítor vykonáva, aby sa oboznámil s účtovnou jednotkou a jej prostredím z hľadiska jej účtovných odhadov, vrátane jej vnútorného kontrolného systému, zvyčajne viac alebo menej závisí od rozsahu, do ktorého jednotlivé záležitosti sú relevantné za daných okolností. Účtovná jednotka môže mať napríklad iba niekoľko transakcií alebo iných udalostí a podmienok, pre ktoré je nutné stanoviť účtovné odhady, uplatňovanie platného rámca finančného vykazovania môže byť jednoduché a nemusia existovať žiadne relevantné regulačné faktory. Účtovné odhady potom zvyčajne nevyžadujú významné úsudky a proces stanovenia účtovného odhadu nebude zložitý. Za takýchto okolností budú účtovné odhady v menšej miere ovplyvnené neistotou, zložitou alebo subjektivitou odhadu či ostatnými faktormi prirodzeného rizika a aj počet kontrol relevantných pre audit bude menší. V takomto prípade audítorské postupy na posúdenie rizika pravdepodobne nebudú také rozsiahle a primárne ich bude možné realizovať kladením otázok členom manažmentu, ktorí sú zodpovední za finančné výkazy, a jednoduchým preskúmaním procesu, ktorý manažment používa na stanovenie odhadov.
- A21. V iných prípadoch môžu účtovné odhady vyžadovať od manažmentu významný úsudok a ich stanovenie môže byť zložitý, vrátane používania komplexných modelov. Okrem toho, účtovná jednotka môže mať zavedený pomerne zložitý informačný systém a rozsiahle kontroly v oblasti účtovných odhadov. Za takýchto okolností sú účtovné odhady zvyčajne vo väčšej miere ovplyvnené neistotou, zložitou, subjektivitou a inými faktormi prirodzeného rizika. Charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov na posúdenie rizika sa v takom prípade bude pravdepodobne líšiť od okolností uvedených v odseku A20, t. j. tieto postupy budú rozsiahlejšie.
- A22. Pre účtovné jednotky, ktorých podnikanie je jednoduché, vrátane celej rady menších účtovných jednotiek, môžu byť dôležité nasledujúce okolnosti:
- procesy relevantné v prípade stanovenia účtovných odhadov nie sú zložité, pretože podnikateľská činnosť danej účtovnej jednotky je jednoduchá, alebo pretože sa odhady spájajú s menšou neistotou;
 - účtovné odhady sa stanovujú mimo účtovných kníh, kontroly v oblasti odhadov sú iba obmedzené a vlastník - manažér môže mať na ich stanovenie významný vplyv. Je nutné, aby audítor jeho postavenie pri stanovení účtovných odhadov zohľadnil, a to pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti a aj pri posudzovaní rizika zaujatosti manažmentu.

Účtovná jednotka a jej prostredie

Transakcie účtovnej jednotky a iné udalosti alebo podmienky (pozri: odsek 13(a))

A23. Príklady zmien okolností, v dôsledku ktorých je nutné stanoviť alebo zmeniť účtovné odhady:

- účtovná jednotka má nové typy transakcií;
- zmenili sa podmienky transakcií;
- nastali nové udalosti alebo podmienky.

Požiadavky platného rámca finančného vykazovania (pozri: odsek 13(b))

A24. Znalosť požiadaviek platného rámca finančného vykazovania audítorovi umožňuje, aby prediskutoval s manažmentom účtovnej jednotky a prípadne s osobami poverenými jej spravovaním, ako manažment uplatňuje požiadavky rámca týkajúce sa účtovných odhadov a ako audítor posúdil, či sú správne uplatňované. Táto znalosť audítorovi pomáha aj pri komunikácii s osobami poverenými spravovaním, keď audítor posudzuje určitý významný účtovný postup, ktorý je podľa platného rámca finančného vykazovania síce prijateľný, ale podľa jeho názoru nie je v konkrétnych podmienkach účtovnej jednotky najvhodnejší³⁰.

A25. Pri zoznamovaní sa s platným rámcom finančného vykazovania sa audítor môže zamerať na to:

- či tento rámec:
 - stanovuje konkrétne kritériá vykazovania účtovných odhadov alebo metódy ich oceňovania;
 - špecifikuje kritériá umožňujúce alebo požadujúce oceňovanie reálnou hodnotou, napr. tak, že popisuje zámary manažmentu vykonať určité opatrenia týkajúce sa aktíva alebo záväzku; alebo
 - špecifikuje zverejnenia, ktoré je nutné uviesť vo finančných výkazoch, vrátane informácií o úsudkoch, predpokladoch či iných zdrojoch neistoty odhadov;
- či prípadné zmeny platného rámca finančného vykazovania vyžadujú zmenu účtovných pravidiel, ktoré účtovná jednotka uplatňuje v oblasti účtovných odhadov.

Regulačné faktory (pozri: odsek 13(c))

A26. Znalosť prípadných regulačných faktorov relevantných pre účtovné odhady audítorovi pomáha pri identifikácii príslušného regulačného rámca (napríklad regulačný rámec stanovený orgánmi dohľadu v bankovníctve alebo poisťovníctve) a pri posudzovaní, či tento rámec:

- upravuje podmienky vykazovania účtovných odhadov alebo metódy ich oceňovania, prípadne či obsahuje súvisiace usmernenia;
- špecifikuje alebo uvádza usmernenia o zverejneniach, ktoré je účtovná jednotka povinná uviesť vo finančných výkazoch nad rámec požiadaviek stanovených platným rámcom finančného vykazovania;
- uvádza oblasti, v ktorých v súvislosti s plnením regulačných požiadaviek hrozí možnosť zaujatosti manažmentu;
- obsahuje regulačné požiadavky, ktoré nezodpovedajú požiadavkám platného rámca finančného vykazovania, čo môže naznačovať existenciu potenciálnych rizík významnej nesprávnosti.

Regulačné orgány môžu napríklad stanoviť vyššiu minimálnu úroveň opravných položiek súvisiacich s očakávanou stratou zo znehodnotenia než platný rámec finančného vykazovania.

Charakter účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré audítor očakáva vo finančných výkazoch (pozri: odsek 13(d))

³⁰ ISA 260 (revidované znenie), odsek 16(a)

A27. Znalosť charakteru účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, ktoré audítor očakáva vo finančných výkazoch, mu pomáha získať poznatky o oceňovacom základe použitom pri účtovných odhadoch a o charaktere a rozsahu relevantných zverejnení vo finančných výkazoch. Tieto poznatky audítorovi umožňujú, aby s manažmentom prediskutoval spôsob stanovenia účtovných odhadov.

Vnútrotný kontrolný systém účtovnej jednotky relevantný pre audit Charakter a rozsah dohľadu a spravovania (pozri: odsek 13(e))

A28. Pri uplatňovaní požiadaviek ISA 315 (revidované znenie)³¹ môžu byť znalosti audítora o charaktere a rozsahu dohľadu a spravovania, ktoré účtovná jednotka zaviedla v oblasti manažérskych procesov používaných pre účtovné odhady, dôležité pri jeho posudzovaní:

- či manažment účtovnej jednotky pod dohľadom osôb poverených spravovaním vytvoril a udržal kultúru poctivosti a etického správania;
- či sú silné stránky jednotlivých častí kontrolného prostredia dostatočným základom pre ostatné zložky vnútorného kontrolného systému a či nie sú tieto ostatné zložky oslabené nedostatkami kontrolného prostredia.

A29. Audítor sa môže oboznámiť s tým, či osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky:

- majú schopnosti a znalosti, aby dokázali pochopiť význačné znaky konkrétnej metódy alebo modelu použitého pri účtovných odhadoch a rovnako aj riziká súvisiace s účtovnými odhadmi, napr. riziká vyplývajúce z metódy alebo z informačných technológií použitých na účely účtovných odhadov;
- majú schopnosti a znalosti, aby dokázali posúdiť, či manažment stanovil účtovné odhady v súlade s platným rámcom finančného vykazovania;
- sú nezávislé od manažmentu a či majú potrebné informácie, aby mohli bez zbytočného odkladu posúdiť, ako stanovil manažment účtovné odhady, rovnako aj či majú potrebné právomoci, aby mohli prípadne spochybniť kroky manažmentu, ktoré sa javia ako nedostatočné alebo nevhodné;
- vykonávajú dohľad nad procesom stanovenia účtovných odhadov manažmentom, vrátane dohľadu nad procesom používania modelov;
- vykonávajú dohľad nad monitorovacími činnosťami, ktoré vykonáva manažment, pričom takýto dohľad môže zahŕňať procesy dohľadu a previerky, ktorých cieľom je odhaliť a opraviť prípadné nedostatky v nastavení a účinnosti kontrol v oblasti účtovných odhadov.

A30. Poznatky o dohľade vykonávanom osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky môžu byť dôležité v prípadoch, keď:

- účtovné odhady vyžadujú od manažmentu významný úsudok, aby vyriešili subjektivitu;
- účtovné odhady sa spájajú s veľkou neistotou;
- stanovenie účtovných odhadov je zložité, pretože napríklad vyžaduje rozsiahle použitie informačných technológií, veľké objemy údajov, využitie rôznych zdrojov dát alebo predpokladov so zložitými vzájomnými vzťahmi;
- v súvislosti s účtovnými odhadmi došlo alebo malo dôjsť k zmene metódy, predpokladov alebo údajov v porovnaní s predchádzajúcim rokom;
- účtovné odhady zahŕňujú významné predpoklady.

³¹ ISA 315 (revidované znenie), odsek 14

Odborné schopnosti a znalosti manažmentu, vrátane využívania expertov (pozri: odseky 13(f))

A31. Audítor môže zvážiť, či nasledujúce okolnosti nezvyšujú pravdepodobnosť, že manažment potrebuje využiť služby experta³²:

- zvláštny charakter záležitosti vyžadujúcej odhad, napríklad stanovenie hodnoty zásob nerastných surovín alebo ropy v ťažobnom priemysle, alebo posudzovanie pravdepodobného výsledku komplexných zmluvných podmienok;
- zložitý charakter modelov požadovaných na splnenie relevantných požiadaviek platného rámca finančného vykazovania, napríklad v prípade niektorých typov oceňovania, napr. 3. úroveň hierarchie stanovenia reálnej hodnoty³³;
- nezvyčajné alebo ojedinelé podmienky, transakcie alebo udalosti vyžadujúce účtovný odhad.

Proces posúdenia rizík v rámci účtovnej jednotky (pozri: odsek 13(g))

A32. Poznatky o tom, ako účtovná jednotka v rámci procesu posúdenia rizík identifikuje a rieši riziká súvisiace s účtovnými odhadmi, môžu audítorovi pomôcť pri posudzovaní nasledujúcich zmien:

- zmeny požiadaviek platného rámca finančného vykazovania týkajúcich sa účtovných odhadov;
- zmeny dostupnosti alebo charakteru zdrojov údajov, ktoré sú relevantné pri stanovení účtovných odhadov alebo ktoré môžu ovplyvniť spoľahlivosť použitých údajov;
- zmeny informačných systémov alebo IT prostredia v rámci účtovnej jednotky; a
- personálne zmeny na kľúčových postoch.

A33. Záležitosti, ktoré audítor posudzuje pri získavaní poznatkov o tom, ako manažment identifikuje a rieši náchylnosť účtovných odhadov k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo k podvodom pri stanovení účtovného odhadu okrem iného zahŕňa:

- či manažment venuje pozornosť výberu a uplatňovaniu metód, predpokladov a údajov používaných na účely účtovných odhadov, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment sleduje kľúčové ukazovatele výkonnosti signalizujúce neočakávané alebo nekonzistentné výsledky hospodárenia v porovnaní s historickým či plánovaným výkonom či s inými známymi skutočnosťami, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment zisťuje existenciu finančných alebo iných stimulov, ktoré môžu prípadne motivovať jeho zaujatosť, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment sleduje, či nevznikla potreba zmeniť metódu, významné predpoklady alebo údaje používané na účely účtovných odhadov, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment zaviedol primeraný dohľad nad modelmi používanými pre účtovné odhady a či tieto modely kontroluje, a ak áno, akým spôsobom;
- či manažment vyžaduje dokumentáciu k zdôvodneniu významných úsudkov uplatnených v súvislosti s účtovnými odhadmi alebo ich nezávislú previerku, a ak áno, akým spôsobom.

³² ISA 500, odsek 8

³³ Pozri napr. IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*

Informačný systém účtovnej jednotky relevantný pre účtovné odhady (pozri: odsek 13(h)(i))

- A34. Skupiny transakcií, udalosti a podmienky podľa odseku 13(h) sú totožné so skupinami transakcií, udalosťami a podmienkami relevantnými pre účtovné odhady a pre súvisiace zverejnenia podľa odsekov 18(a) a (d) ISA 315 (revidované znenie). Pri získavaní poznatkov o informačnom systéme účtovnej jednotky relevantnom pre účtovné odhady audítor zvaží:
- či účtovné odhady vychádzajú z rutinných a opakujúcich sa transakcií, alebo naopak z neopakujúcich sa a neobvyklých transakcií;
 - akým spôsobom informačný systém zaisťuje úplnosť účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, predovšetkým z hľadiska účtovných odhadov týkajúcich sa záväzkov.
- A35. V priebehu auditu môže audítor identifikovať také skupiny transakcií, udalosti a podmienky, u ktorých je nutné stanoviť účtovné odhady a pre tieto odhady uviesť zverejnenia, ktoré manažment neidentifikoval. Prípady, keď audítor zistí riziká významnej nesprávnosti, ktoré manažment neidentifikoval, vrátane posudzovania prípadnej existencie významných nedostatkov vo vnútornom kontrolnom systéme týkajúcich sa procesu vyhodnotenia rizík účtovnou jednotkou, sú predmetom štandardu ISA 315 (revidované znenie)³⁴.

Identifikácia relevantných metód, predpokladov a zdrojov údajov manažmentom (pozri: odsek 13(h)(ii)(a))

- A36. Ak manažment zmenil metódu stanovenia účtovného odhadu, môže audítor posúdiť, či je nová metóda vhodnejšia, či reaguje na zmeny prostredia alebo okolností ovplyvňujúce účtovnú jednotku, alebo na zmeny platného rámca finančného vykazovania či zmeny regulačného prostredia, prípadne či mal manažment iný relevantný dôvod.
- A37. Ak manažment metódu stanovenia účtovného odhadu nezmenil, audítor môže zvažovať, či je ďalšie použitie predchádzajúcej metódy, predpokladov alebo údajov s ohľadom na aktuálne prostredie alebo podmienky naďalej vhodné.

Metódy (pozri: odsek 13(h)(ii)(a)(i))

- A38. Metóda účtovného odhadu môže byť predpísaná platným rámcom finančného vykazovania. V mnohých prípadoch však platný rámec finančného vykazovania žiadnu konkrétnu metódu nestanovuje, resp. oceňovací základ vyžaduje alebo umožňuje používanie niekoľkých alternatívnych metód.

Modely

- A39. V niektorých prípadoch manažment navrhuje a vykonáva kontroly týkajúce sa konkrétnych modelov používaných na stanovenie účtovných odhadov, či už sú to vlastné modely manažmentu alebo externé modely. Ak sa určitý model vyznačuje vyššou mierou zložitosti alebo subjektivity, ako je tomu napríklad v prípade modelu očakávaných úverových strát alebo modelu oceňovania reálnou hodnotou, ktorý používa vstupy z 3. úrovne hierarchie stanovenia reálnej hodnoty, potom kontroly, ktoré sa zaoberajú jeho zložitou alebo subjektívnou, sa vyznačujú vyššou pravdepodobnosťou, že ich audítor vyhodnotí ako kontroly dôležité z hľadiska auditu. Ak sa s modelom spája vyššia miera zložitosti, kontroly integrity údajov budú pre audit pravdepodobne tiež dôležité. Pri získavaní poznatkov o modeli a súvisiacich kontrolných činnostiach relevantných pre audit môže byť vhodné, aby audítor zvažoval nasledujúce faktory:
- ako manažment posudzuje relevantnosť a presnosť modelu;
 - či sa vykonáva validácia alebo spätné testovanie modelu, vrátane toho, či bol model validovaný pred prvým použitím a či je pravidelne opätovne validovaný v rámci posudzovania, či je naďalej vhodný na daný účel. Pri validácii sa účtovná jednotka môže zamerať na vyhodnotenie:
 - o teoretickej správnosti modelu;

³⁴ ISA 315 (revidované znenie), odsek 17

- matematickej integrity modelu;
- správnosti, úplnosti a vhodnosti údajov a správnosti použitých predpokladov;
- či je model primerane bez zbytočného odkladu menený alebo upravovaný tak, aby zohľadňoval zmeny na trhu alebo zmeny iných podmienok, a či boli zavedené vhodné pravidlá, ako tieto zmeny kontrolovať;
- či sú výstupy modelu upravované (v niektorých odvetviach sa takéto úpravy označujú výrazom „prekrytia“ („overlays“)) a či sú takéto úpravy za daných okolností v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vhodné. V prípade, že tieto úpravy nie sú vhodné, môžu byť indikátormi zaujatosti manažmentu;
- či bol model primerane zdokumentovaný, okrem iného aj jeho plánované aplikácie, jeho obmedzenia, kľúčové parametre, vstupné údaje a predpoklady, výsledky prípadných validácií a charakter a východiska prípadných úprav výstupov modelu.

Predpoklady (pozri: odsek 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Pri získavaní poznatkov o tom, ako manažment volil predpoklady použité na účely účtovných odhadov, audítor zváži napr. nasledujúce záležitosti:

- na akom základe manažment volil predpoklady a ako zdokumentoval ich výber. Platný rámec finančného vykazovania v niektorých prípadoch poskytuje kritériá výberu predpokladov alebo usmernenia k ich výberu;
- ako manažment vyhodnocuje, či sú použité predpoklady relevantné a úplné;
- ako prípadne manažment vyhodnocuje, či sú predpoklady konzistentné, a to nielen navzájom, ale aj s predpokladmi použitými pri iných účtovných odhadoch alebo v iných oblastiach obchodných činností účtovnej jednotky, prípadne či sú konzistentné s inými záležitosťami:
 - ktoré spadajú pod kontrolu manažmentu (napríklad predpoklady týkajúce sa programov údržby, ktoré môžu ovplyvniť dobu použiteľnosti majetku), a či sú konzistentné s ekonomickými plánmi účtovnej jednotky a vonkajším prostredím;
 - ktoré nespádajú pod kontrolu manažmentu (napríklad predpoklady týkajúce sa úrokových sadzieb, miery úmrtnosti, potenciálnych súdnych sporov alebo regulačných opatrení);
- požiadavky vyplývajúce z platného rámca finančného vykazovania na zverejnenia, ktoré je o použitých predpokladoch nutné uviesť vo finančných výkazoch.

A41. Pokiaľ ide o účtovné odhady reálnej hodnoty, predpoklady sa líšia z hľadiska zdrojov údajov a východísk úsudkov, o ktoré sa predpoklady opierajú, a možno ich rozdeliť takto:

- (a) predpoklady, ktoré odrážajú to, čo by účastníci trhu použili pri stanovení ceny aktíva alebo záväzku, a ktoré vychádzajú z trhových údajov získaných zo zdrojov nezávislých od vykazujúcej účtovnej jednotky;
- (b) predpoklady, ktoré odrážajú vlastné úsudky účtovnej jednotky o tom, aké predpoklady by účastníci trhu použili pri stanovení ceny aktíva alebo záväzku, a ktoré vychádzajú z najlepších údajov dostupných za daných okolností.

V praxi však nie je rozdiel medzi (a) a (b) vždy zrejmý a rozlíšenie medzi týmito dvomi kategóriami závisí na poznatkoch o zdrojoch údajov a o východiskách úsudkov, o ktoré sa predpoklady opierajú. Navyše, niekedy manažment musí vyberať z viacerých predpokladov použitých rôznymi účastníkmi na trhu.

A42. Predpoklady použité pre účtovný odhad sa v tomto štandarde označujú ako významné v prípade, že by opodstatnená zmena predpokladu významne ovplyvnila hodnotu účtovného odhadu. Na názorné preukázanie miery kolísania hodnoty účtovného odhadu v závislosti od zmeny jedného alebo viacerých použitých predpokladov môže byť použitá analýza citlivosti.

Neaktívne alebo nelikvidné trhy

A43. V prípade neaktívnych alebo nelikvidných trhov sa audítor pri získavaní poznatkov o tom, ako manažment volí predpoklady, môže oboznámiť okrem iného aj s nasledovnými skutočnosťami:

- či zaviedol manažment vhodné pravidlá, ako za takýchto okolností upraviť aplikáciu príslušnej metódy. Takéto prispôsobenie môže zahŕňať úpravy existujúceho modelu alebo vývoj nového modelu, ktorý bude za daných okolností vhodný;
- či má manažment k dispozícii zdroje s potrebnými schopnosťami a znalosťami nutnými na prispôsobenie existujúceho modelu alebo vývoj nového modelu, a to aj v čo najkratšom termíne, vrátane výberu oceňovacej techniky vhodnej za daných okolností;
- či vzhľadom k neistote spojenej s týmito trhmi má manažment k dispozícii zdroje na stanovenie intervalu výsledkov, napr. vykonaním analýzy citlivosti;
- či má manažment prostriedky, aby posúdil, pokiaľ je to relevantné, ako zhoršenie trhovských podmienok ovplyvnilo fungovanie účtovnej jednotky, jej prostredie a príslušné ekonomické riziká a aký dopad to má za daných okolností na účtovné odhady stanovené účtovnou jednotkou;
- či manažment správne rozumie, ako môžu cenové údaje z určitého externého informačného zdroja a ich relevantnosť za daných okolností kolísať.

Údaje (pozri: odsek 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Pri získavaní poznatkov, ako manažment vyberá údaje, z ktorých vychádzajú účtovné odhady, audítor zváži napríklad nasledujúce záležitosti:

- aký je charakter a zdroj údajov, vrátane informácií získaných z externých zdrojov;
- ako manažment posudzuje vhodnosť údajov;
- či sú údaje správne a úplné;
- či sú údaje konzistentné s údajmi použitými v predchádzajúcich účtovných obdobiach;
- do akej miery sú zložité IT systémy používané pre získavanie a spracovanie údajov, vrátane prípadov vyžadujúcich spracovanie veľkého objemu týchto údajov;
- spôsob získavania, prenášania a spracovania údajov a ako je zaistená ich integrita.

Ako manažment chápe a rieši neistotu odhadu (pozri: odseky 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Pri získavaní poznatkov o tom, či a ako manažment chápe mieru neistoty odhadu, môže byť vhodné, aby audítor zvážil napríklad nasledujúce záležitosti:

- či a ako manažment zistil, ktoré alternatívne metódy, významné predpoklady alebo zdroje údajov sú vhodné v kontexte platného rámca finančného vykazovania;
- či a ako manažment zvážil alternatívne výsledky, napríklad vykonaním analýzy citlivosti, aby posúdil dopady, ktoré majú zmeny významných predpokladov alebo údajov použitých pre účtovný odhad.

A46. Požiadavky platného rámca finančného vykazovania môžu špecifikovať metódu výberu konkrétneho odhadu manažmentu z reálne možných výsledkov stanovenia. Rámec finančného vykazovania môže stanoviť, že vhodnou sumou je tá suma, ktorá je príslušne vybraná z reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty, prípadne aj uvádza, že najrelevantnejšia suma sa môže nachádzať v strednej časti intervalu.

- A47. Pokiaľ ide napríklad o odhady reálnej hodnoty, IFRS 13³⁵ uvádza, že ak je na stanovenie reálnej hodnoty použité niekoľko techník, výsledky (t.j. príslušné údaje o reálnej hodnote) budú posúdené s ohľadom na primeranosť intervalu hodnôt identifikovaných týmito výsledkami. Stanovenie reálnej hodnoty je bodom v intervale, ktorý je za daných okolností pre reálnu hodnotu najreprezentatívnejší. V iných prípadoch môžu rámce finančného vykazovania predpisovať použitie metódy pravdepodobnostne váženého priemeru reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty, prípadne použitie najpravdepodobnejšej sumy, alebo sumy, ktorá je skôr pravdepodobná než nepravdepodobná.
- A48. Platný rámec finančného vykazovania zvyčajne predpisuje aj zverejnenia o účtovných odhadoch, ktoré má účtovná jednotka uviesť vo finančných výkazoch, prípadne stanovuje ciele týchto informácií, pričom sa účtovné jednotky niekedy dobrovoľne rozhodnú tieto informácie zverejniť v rozsahu väčšom, než požaduje rámec. Zverejnenia obsahujú napríklad:
- metódu použitú na stanovenie odhadu, vrátane prípadného modelu a východísk výberu metódy;
 - informácie získané z modelov alebo iných výpočtov použitých na stanovenie odhadov vykázaných alebo zverejnených vo finančných výkazoch, vrátane informácií o východiskových údajov a predpokladoch použitých v modeloch, ako napríklad:
 - interne odvodené predpoklady;
 - údaje ovplyvnené faktormi, ktoré účtovná jednotka nemá pod svojou kontrolou;
 - dopad prípadných zmien metódy v porovnaní s metódou použitou v predchádzajúcom účtovnom období;
 - zdroje neistoty odhadu;
 - informácie o reálnej hodnote;
 - informácie o analýze citlivosti odvodené z finančných modelov, ktoré preukazujú, že manažment zvážil alternatívne možnosti predpokladov.
- A49. Platný rámec finančného vykazovania môže vyžadovať, aby účtovná jednotka vo finančných výkazoch uviedla konkrétne zverejnenia týkajúce sa neistoty odhadu, napríklad:
- zverejnenia o predpokladoch týkajúcich sa budúcnosti alebo o iných významných zdrojoch neistoty odhadu, ktoré zvyšujú pravdepodobnosť alebo rozsah významnej úpravy účtovnej hodnoty aktív alebo záväzkov po skončení účtovného obdobia. Tieto požiadavky môžu byť vo finančných výkazoch označené výrazmi ako napríklad „Kľúčové zdroje neistoty odhadu“ alebo „Dôležité účtovné odhady“. Zvyčajne sa týkajú účtovných odhadov, ktoré od manažmentu vyžadujú najnáročnejšie, najsubjektívnejšie a najzložitejšie úsudky. Tieto úsudky sú obvykle subjektívnejšie a zložitejšie, a preto zvyšujú riziko následných významných úprav účtovnej hodnoty aktív a záväzkov, pričom budúce vyriešenie neistoty odhadu ovplyvňuje celý rad položiek údajov a predpokladov. Vo finančných výkazoch sa v tejto súvislosti uvádzajú okrem iného aj nasledovné informácie:
 - charakter predpokladu alebo iného zdroja neistoty odhadu;
 - citlivosť účtovných hodnôt voči použitým metódam a predpokladom, vrátane zdôvodnenia citlivosti;
 - očakávané vyriešenia neistoty odhadu a rozpätie reálne možných výsledkov pre účtovné hodnoty aktív a záväzkov ovplyvnených neistotou odhadu;
 - vysvetlení zmien minulých predpokladov týkajúcich sa týchto aktív a záväzkov ak neistota zostáva nevyriešená,
 - informácie o intervale možných výsledkov a o predpokladoch použitých pri stanovení tohto intervalu;

³⁵ IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, odsek 63

- ďalšie konkrétne informácie, ako napríklad:
 - informácie o významnosti účtovných odhadov reálnej hodnoty pre finančnú situáciu účtovnej jednotky a o jej výsledkoch hospodárenia;
 - informácie o trhovej neaktivite alebo trhovej nelikvidite;
- kvalitatívne zverejnenia, ako napríklad riziko, ktorému je účtovná jednotka vystavená, a jeho príčiny vzniku, ciele, zásady a postupy riadenia rizík, metódy používané pri kvantifikácii rizika a prípadné zmeny konceptov týchto kvalitatívnych informácií oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu;
- kvantitatívne zverejnenia, ako napríklad miera rizika, ktorému je účtovná jednotka vystavená, a to na základe informácií získaných interne, ktoré majú k dispozícii kľúčoví členovia manažmentu, vrátane úverového rizika, rizika likvidity a trhového rizika.

Kontrolné činnosti relevantné pre audit procesu stanovenia účtovných odhadov manažmentom (pozri: odsek 13(ii))

A50. Predmetom úsudku audítora, keď zisťuje, ktoré kontroly sú relevantné pre audit a či je nutné, aby vyhodnotil nastavenie týchto kontrol a zistil, či boli zavedené, je proces, ktorý vykonáva manažment podľa odseku 13(h)(ii). Audítora pravdepodobne nie vždy identifikuje relevantné kontrolné činnosti ku všetkým prvkom uvedeným v odseku 13(h)(ii), v závislosti od zložitosti spojenej s daným účtovným odhadom.

A51. Pri získavaní poznatkov o kontrolných činnostiach účtovnej jednotky relevantných pre audit audítora zväži napríklad:

- ako manažment rozhoduje o vhodnosti údajov používaných na stanovenie účtovných odhadov, vrátane toho, či využíva externé informačné zdroje alebo údaje nepochádzajúce z účtovných kníh;
- ako členovia príslušných úrovní manažmentu alebo prípadne osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky preskúmajú a schvaľujú účtovné odhady, vrátane predpokladov alebo údajov použitých pri ich stanovení;
- ako je rozdelená zodpovednosť medzi osobami zodpovednými za stanovenie účtovných odhadov a osobami oprávnenými zaviazat' účtovnú jednotku k transakcii, vrátane toho, či pridelovanie zodpovedností náležite zohľadňuje charakter účtovnej jednotky a výrobky, ktoré vyrába, alebo služby, ktoré poskytuje. Napríklad v prípade veľkých finančných inštitúcií môže byť súčasťou rozdelenia zodpovedností aj vytvorenie nezávislého oddelenia, ktoré je zodpovedné za odhady a validáciu reálnej hodnoty finančných produktov účtovnej jednotky, pričom personálne obsadenie tohto oddelenia tvoria pracovníci, ktorých odmeňovanie nie je viazané na tržby z týchto produktov;
- aká je účinnosť nastavenia kontrolných činností. Vo všeobecnosti platí, že pre manažment je náročnejšie nastaviť kontroly týkajúce sa subjektivity a neistoty odhadov tak, aby bolo možné účinne predchádzať, zisťovať a opravovať významné nesprávnosti, než je tomu v prípade kontroly týkajúcej sa zložitosti odhadov. Kontroly zaoberajúce sa subjektivitou a neistotou odhadov zvyčajne vyžadujú viacero manuálnych prvkov, ktoré môžu byť menej spoľahlivé než automatizované kontroly, pretože ich manažment môže ľahšie obísť, ignorovať alebo potlačiť. Účinnosť nastavenia kontrol pokrývajúcich zložitosť odhadov bude rôzna v závislosti od ich príčin a charakteru. Pravdepodobne je ľahšie nastaviť účinnejšie kontroly napríklad v prípade rutinne používanej metódy alebo zabezpečenia integrity údajov.

A52. Ak pri stanovení účtovných odhadov manažment vo veľkej miere využíva informačné technológie, budú kontroly relevantné pre audit pravdepodobne zahŕňať všeobecné kontroly IT a aplikačné kontroly. Tieto kontroly sa zvyčajne zameriavajú na riziká z nasledujúcich oblastí:

- či IT systém dokáže spracovať veľké objemy údajov a či je na tieto účely vhodne konfigurovaný;

- či si metóda vyžaduje zložité výpočty. Ak spracovanie zložitých transakcií vyžaduje rôzne systémy, je nutné pravidelné odsúhlasovanie, najmä v prípade neexistencie automatického rozhrania, alebo keď sa niektoré zásahy v nich vykonávajú manuálne;
- či sú návrh a kalibrácia modelov pravidelne vyhodnocované;
- či údaje, ktoré sú extrahované zo záznamov účtovnej jednotky alebo z externých zdrojov a týkajú sa účtovných odhadov, sú úplné a správne;
- riziká súvisiace s údajmi, vrátane toku údajov cez účtovné systémy účtovnej jednotky a či si údaje v takom prípade zachovávajú úplnosť a presnosť, riziká súvisiace s prípadnými modifikáciami údajov použitých na stanovenie účtovných odhadov a či je v prípade takej modifikácie zachovaná integrita a bezpečnosť údajov;
- v prípade využívania externých informačných zdrojov, riziká súvisiace so spracovaním a zaznamenávaním údajov z týchto zdrojov;
- či manažment zaviedol kontroly v oblasti prístupu k modelom a kontroly zmien a udržiavania modelov tak, aby bol u schválených verzií modelov zabezpečený spoľahlivý audítorský revízný záznam a aby sa predišlo neoprávnenému prístupu k týmto modelom alebo ich neoprávneným zmenám;
- či boli zavedené primerané kontroly zamerané na prenos informácií o účtovných odhadoch do účtovných kníh, vrátane náležitých kontrol zápisov v účtovnom denníku.

A53. V niektorých odvetviach, akými sú napríklad bankovníctvo alebo poisťovníctvo, sa výraz „spravovanie“ používa aj na činnosti, ktoré sú súčasťou kontrolného prostredia, vrátane monitorovania kontrol a ďalších zložiek kontrolného prostredia, ako ich stanovuje ISA 315 (revidované znenie)^{36, 36}.

A54. Ak zaviedla účtovná jednotka funkciu interného auditu, jej práca môže byť pre audítora osobitným prínosom pri získavaní poznatkov o nasledujúcich záležitostiach:

- charakter a rozsah využívania účtovných odhadov manažmentom;
- nastavenie a zavedenie kontrolných činností, ktorá sa zameriavajú na riziká súvisiace s údajmi, predpokladmi a modelmi používanými na stanovenie účtovných odhadov;
- aspekty informačného systému účtovnej jednotky, ktorý generuje údaje, z ktorých účtovné odhady vychádzajú;
- spôsob identifikovania, posudzovania a riadenia rizík súvisiacich s účtovnými odhadmi.

Kontrola výsledkov alebo revízie účtovných odhadov stanovených v minulosti (pozri: odsek 14)

A55. Kontrola výsledkov alebo revízie účtovných odhadov (spätná kontrola) audítorovi pomáha pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti v situácii, keď účtovné odhady stanovené v minulosti sú v bežnom účtovnom období vyriešené prevodom aktíva alebo splnením záväzku, alebo keď dôjde k revízii účtovného odhadu na účely bežného účtovného obdobia. Spätná kontrola audítorovi umožňuje získať:

- informácie o tom, ako účinne manažment stanovoval účtovné odhady v minulosti, na základe čoho môže audítor získať audítorské dôkazy o pravdepodobnej účinnosti účtovných odhadov stanovených vedením v súčasnosti;
- audítorské dôkazy o záležitostiach, ktoré musia byť prípadne uvedené vo finančných výkazoch, napríklad dôvody zmien;
- informácie o zložitosti alebo neistote účtovných odhadov;

³⁶ ISA 315 (revidované znenie), odsek A77

- informácie o náchylnosti účtovných odhadov k nožnej zaujatosti manažmentu, alebo o ukazovateľoch poukazujúcich na takúto zaujatosť. Pri identifikovaní takýchto okolností alebo podmienok a pri posudzovaní charakteru, načasovania a rozsahu ďalších auditorských postupov pomáha audítorovi jeho odborný skepticizmus.

- A56. Spätná kontrola môže audítorovi poskytnúť auditorské dôkazy, ktoré podporujú identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti v bežnom účtovnom období. Takáto spätná kontrola nemusí zahŕňať iba účtovné odhady týkajúce sa finančných výkazov za predchádzajúce účtovné obdobia, a kontrola môže byť vykonaná aj za niekoľko účtovných období, alebo naopak za kratšiu dobu (napr. za polrok alebo štvrtrok). Ak je výsledok účtovného odhadu otázkou dlhšieho časového obdobia, je vhodné, aby spätná kontrola pokrývala niekoľko účtovných období.
- A57. Rovnako aj ISA 240³⁷ vyžaduje, aby audítor vykonal spätnú kontrolu úsudkov a predpokladov, ktoré manažment uplatnil v súvislosti s účtovnými odhadmi. V praxi tak audítor môže spojiť kontrolu minulých účtovných odhadov, ktorú vykonáva na účely posúdenia rizík podľa tohto štandardu, s kontrolou podľa ISA 240.
- A58. Audítor môže na základe predchádzajúceho posúdenia rizík významnej nesprávnosti, keď napríklad v niektorých oblastiach vyhodnotil vyššie prirodzené riziko významnej nesprávnosti, dospieť k záveru, že je nutná podrobnejšia spätná kontrola. Ak je to uskutočniteľné, môže sa v jej rámci sústrediť na účinnosť údajov a významných predpokladov použitých na stanovenie odhadov v minulosti. Na druhej strane, napríklad v prípade účtovných odhadov týkajúcich sa rutinných a opakujúcich sa transakcií môže dospieť k záveru, že na účely postupov posúdenia rizík postačí, ak uplatní analytické postupy.
- A59. V prípade účtovných odhadov reálnej hodnoty a iných účtovných odhadov, ktoré vychádzajú z aktuálnych podmienok existujúcich k dátumu ocenenia, cieľ ocenenia rešpektuje predstavy o hodnote v určitom okamžiku. Tieto predstavy sa však môžu výrazne a rýchle meniť spolu so zmenou prostredia, v ktorom účtovná jednotka pôsobí. Preto by sa audítor pri spätnej kontrole mal zamerať na získanie informácií, ktoré môžu byť relevantné pri identifikácii a posúdení rizík významnej nesprávnosti. Napríklad poznatky o dôvodoch, prečo účastníci trhu zmenili svoje predpoklady, čo následne ovplyvnilo výstupy účtovných odhadov reálnej hodnoty v predchádzajúcom období, nebudú zrejme vždy predstavovať relevantný auditorský dôkaz. V takýchto prípadoch je vhodnejšie sa zamerať na pochopenie výstupov pôvodných predpokladov (ako sú napr. prognózy peňažných tokov) a na posudzovanie účinnosti procesu stanovenia odhadov v minulosti, ktorý je relevantný pri identifikovaní a vyhodnotení rizika významnej nesprávnosti v aktuálnom účtovnom období.
- A60. Rozdiel medzi výsledkom účtovného odhadu a sumou vykázanou vo finančných výkazoch za predchádzajúce účtovné obdobia nemusí nutne znamenať, že finančné výkazy obsahujú nesprávnosť. Takýto rozdiel však môže naznačovať nesprávnosť, ako napríklad, že tento rozdiel vplyva z informácií, ktoré manažment mal k dispozícii už pri dokončovaní finančných výkazov za predchádzajúce účtovné obdobia, resp. o ktorých je v kontexte platného rámca finančného vykazovania dôvodné predpokladať, že mali byť získané a zohľadnené³⁸. Existencia takéhoto rozdielu môže spochybniť spôsob, ktorým manažment pri stanovení účtovných odhadov zohľadňuje dostupné informácie. V dôsledku tohto potom audítor môže v niektorých prípadoch prehodnotiť kontrolné riziko a dospieť k záveru, že o danej záležitosti potrebuje získať presvedčivejší auditorský dôkaz. Mnohé rámce finančného vykazovania obsahujú usmernenia, ako odlíšiť zmeny účtovných odhadov, ktoré predstavujú nesprávnosť, od zmien, ktoré takúto nesprávnosť nepredstavujú, a ako je v takýchto prípadoch nutné postupovať.

³⁷ ISA 240 *Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov*, odsek 32(b)(ii)

³⁸ ISA 560 *Následné udalosti*, odsek 14

Špeciálne schopnosti alebo znalosti (pozri: odsek 15)

A61. Medzi príklady záležitostí, ktoré ovplyvňujú posudzovanie toho, či tím pracujúci na zákazke potrebuje v súvislosti s účtovnými odhadmi nejaké špeciálne schopnosti alebo znalosti, patrí okrem iného nasledovné³⁹:

- charakter účtovných odhadov relevantných pre určité odvetvie alebo oblasť podnikania (napr. zásoby nerastných surovín, aktíva v oblasti poľnohospodárstva, zložité finanční nástroje, záväzky z poisťných zmlúv);
- miera neistoty odhadu;
- zložitosť použitej metódy alebo modelu;
- náročnosť požiadaviek platného rámca finančného vykazovania na účtovné odhady, okrem iného či existujú nejaké oblasti, o ktorých je známe, že sa v nich uplatňujú rôzne interpretácie, alebo praktiky alebo oblasti, kde sa účtovné odhady nestanovujú konzistentne;
- postupy, ktoré audítor plánuje vykonať ako reakciu na posúdené riziká významnej nesprávnosti;
- potreba úsudku v súvislosti so záležitosťami, ktoré nie sú špecifikované platným rámcom finančného vykazovania;
- miera úsudku potrebná pri výbere údajov a predpokladov;
- zložitosť informačných technológií, ktoré účtovná jednotka používa pri stanovení účtovných odhadov, a rozsah ich používania.

Charakter, načasovanie a rozsah zapojenia odborníkov so špeciálnymi schopnosťami a znalosťami sa v rôznych fázach auditu môže líšiť.

A62. Audítor nemusí nevyhnutne mať potrebné špeciálne schopnosti a znalosti, pokiaľ sa špeciálna záležitosť netýka účtovníctva ani auditu (napr. ocenenia). V takom prípade môže byť nutné využiť prácu experta nominovaného audítorom⁴⁰.

A63. Mnohé účtovné odhady žiadne špeciálne schopnosti ani znalosti nevyžadujú, ako je tomu napríklad v prípade jednoduchých výpočtov opravných položiek k zastaraným zásobám. Avšak v prípade očakávaných úverových strát bankovej inštitúcie alebo záväzkov poisťovne z poisťných zmlúv audítor pravdepodobne dôjde k záveru, že špeciálne schopnosti alebo znalosti sú potrebné.

Identifikovanie a posúdenie rizík významnej nesprávnosti (pozri: odseky 4, 16)

A64. Dôležitosť identifikovania a posúdenia rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia sa vzťahuje na všetky účtovné odhady, nielen na tie, ktoré sú vykázané v účtovných výkazoch, ale aj na tie, ktoré sú uvedené v zverejnení vo finančných výkazoch.

A65. V odseku A42 ISA 200 sa uvádza, že štandardy ISA sa obvykle nevzťahujú zvlášť na prirodzené riziko a zvlášť na kontrolné riziko. Tento štandard však vyžaduje, aby audítor posúdil zvlášť prirodzené riziko a zvlášť kontrolné riziko a na základe toho, aby navrhol a vykonal ďalšie audítorské postupy, ktorými bude v súlade s ISA 330⁴¹ reagovať na riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia týkajúcich sa účtovných odhadov, vrátane rizík významných nepresností.

³⁹ ISA 220 *Kontrola kvality auditu finančných výkazov*, odsek 14, a ISA 300 *Plánovanie auditu finančných výkazov*, odsek 8(e)

⁴⁰ ISA 620 *Použitie práce experta nominovaného audítorom*

⁴¹ ISA 330, odsek 7(b)

A66. Pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti a posudzovaní prirodzeného rizika musí audítor zohľadniť, do akej miery je účtovný odhad ovplyvnený neistotou, zložitou alebo subjektivitou či inými faktormi prirodzeného rizika. Posúdením faktorov prirodzeného rizika môže audítor získať ďalšie informácie, ktoré použije pri určení:

- toho, kde sa na spektre prirodzeného rizika nachádza konkrétne prirodzené riziko;
- dôvodov, ktoré ho viedli k posúdeniu rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, a určení, či ďalšie audítorské postupy v súlade s odsekom 18 na tieto dôvody reagujú.

Vzťahy medzi faktormi prirodzeného rizika sú podrobnejšie vysvetlené v prílohe 1.

A67. Dôvody, ktoré audítora vedú k vyhodnoteniu prirodzeného rizika na úrovni tvrdenia, môžu vyplývať z faktorov prirodzeného rizika, t.j. z neistoty, zložitosti alebo subjektivity odhadov, prípadne z ostatných faktorov prirodzeného rizika. Napríklad:

- (a) účtovné odhady týkajúce sa očakávaných úverových strát budú pravdepodobne zložité, pretože tieto straty nie je možné zistiť priamo, a zvyčajne je nutné použiť komplexný model. Taký model môže pracovať so zložitými súbormi historických údajov a predpokladov týkajúcich sa budúceho vývoja a využíva ich pre rôzne scenáre upravené špecificky pre danú účtovnú jednotku. Tieto scenáre je však zvyčajne náročné predvídať. S účtovnými odhadmi týkajúcimi sa očakávaných úverových strát sa pravdepodobne bude spájať aj veľká neistota odhadu a subjektivita úsudku o budúcich udalostiach alebo podmienkach. Podobné úvahy platia aj pre záväzky z poistných zmlúv;
- (b) účtovná jednotka, ktorá má množstvo rôznych typov zásob, pre účtovné odhady týkajúce sa tvorby opravných položiek k zastaraným zásobám obvyčajne používa zložité systémy a procesy. Súvisiaca miera subjektivity a neistoty odhadu však môže byť nízka v závislosti od charakteru zásob;
- (c) iné účtovné odhady nemusia byť zložité, ale môže byť s nimi spojená veľká miera neistoty odhadu a vyžadujú značnú mieru úsudku. Príkladom môže byť účtovný odhad vyžadujúci významný úsudok o záväzku, ktorého výška závisí od výsledku súdneho sporu.

A68. Relevantnosť a významnosť faktorov prirodzeného rizika je v prípade rôznych účtovných odhadov rôzna. Faktory prirodzeného rizika, či už jednotlivé alebo vo vzájomnej kombinácii, ovplyvňujú jednoduché účtovné odhady menej a audítor v týchto prípadoch väčšinou identifikuje menej rizík, alebo prípadne vyhodnotí, že prirodzené riziko je na dolnej hranici jeho spektra.

A69. Naopak, v prípade zložitých účtovných odhadov sa faktory prirodzeného rizika, či už jednotlivé alebo vo vzájomnej kombinácii, zvyčajne prejavujú vo väčšej miere a v takýchto prípadoch audítor pravdepodobne vyhodnotí, že prirodzené riziko je na hornej hranici jeho spektra. To, ako audítor vyhodnotí dopady faktorov prirodzeného rizika, bude mať u týchto účtovných odhadov pravdepodobne priamy vplyv na počet a charakter identifikovaných rizík významnej nesprávnosti, na ich vyhodnotenie a v konečnom dôsledku aj na mieru presvedčivosti audítorského dôkazu, ktorý je v reakcii na tieto posúdené riziká nutné získať. V súvislosti s takýmito účtovnými odhadmi môže byť zvlášť dôležité aj uplatňovanie odborného skepticizmu.

A70. Udalosti, ku ktorým dôjde po dátume finančných výkazov, môžu audítorovi poskytnúť ďalšie informácie relevantné pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia. Napríklad výsledok záležitosti, ktorá bola predmetom účtovného odhadu, sa stane známy už v priebehu auditu. V takýchto prípadoch audítor môže posúdiť alebo prehodnotiť riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia^{42, 42} bez ohľadu na mieru neistoty, zložitosti, subjektivity či ostatných faktorov prirodzeného rizika, ktoré boli s daným účtovným odhadom spojené. Udalosti po dátume finančných výkazov môžu ovplyvniť aj voľbu metódy testovania účtovných odhadov v súlade s odsekom 18. Ak napríklad účtovná jednotka zaúčtováva výdaje nasledujúcich období z titulu budúcich odmien zamestnancov jednoducho percentom ich príjmov, môže audítor dospieť k záveru, že taký odhad je relatívne málo zložitý a je s ním spojená relatívne malá miera subjektivity, a že preto môže posúdiť prirodzené riziko na úrovni tvrdenia na dolnej hranici jeho spektra. Následná výplata odmien po skončení účtovného obdobia poskytne dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na účely posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia.

A71. Kontrolné riziko môže audítor posudzovať rôznym spôsobom, podľa toho, ktoré audítorské postupy a metódy uprednostňuje. Posúdenie kontrolného rizika môže byť vyjadrené kvantitatívnymi kategóriami (audítor ho môže vyhodnotiť napríklad ako maximálne, stredné či minimálne) alebo z hľadiska audítorských očakávaní, do akej miery je účinná kontrola pri riešení identifikovaného rizika, t.j. do akej miery sa hodlá spoliehať na ich účinné fungovanie. Ak je napríklad kontrolné riziko vyhodnotené ako maximálne, znamená to, že sa audítor nehodlá spoliehať na účinné fungovanie kontrol. Naopak, ak je vyhodnotené na nižšej než maximálnej úrovni, audítor sa na ich účinné fungovanie hodlá spoliehať.

Neistota odhadu (pozri: odsek 16(a))

A72. Pri zohľadňovaní miery neistoty účtovného odhadu audítor zváži:

- či platný rámec finančného vykazovania vyžaduje, aby účtovná jednotka:
 - použila pre účtovný odhad metódu, s ktorou sa prirodzene spája vysoká miera neistoty. Účtovný rámec môže napríklad vyžadovať použitie objektívne nezistiteľných vstupov;
 - použila predpoklady, s ktorými sa prirodzene spája vysoká miera neistoty odhadu, napríklad predpoklady týkajúce sa dlhého budúceho obdobia, predpoklady vychádzajúce z údajov, ktoré nie sú objektívne zistiteľné, a ich generovanie preto kladie vysoké nároky na manažment, prípadne rôzne predpoklady, ktoré sú vzájomne prepojené;
 - zahrnula zverejnenia o neistote odhadu;
- ekonomické prostredie: Účtovná jednotka môže pôsobiť na trhu, ktorý čelí vážnym problémom či možnému narušeniu trhu (napr. v dôsledku menových výkyvov alebo neaktívnych trhov), a účtovné odhady preto musia vychádzať z údajov, ktoré nie sú objektívne zistiteľné;⁴²
- či je možné (resp. prakticky realizovateľné, pokiaľ to pripúšťa platný rámec finančného vykazovania), aby manažment:
 - presne a spoľahlivo predpovedal budúci výsledok určitej transakcie, ktorá prebehla v minulosti (napr. sumu, ktorú je nutné vyplatiť na základe zmluvných podmienok), alebo výskyt a dopad budúcich udalostí či podmienok (napr. sumu budúcej úverovej straty alebo výšku a termín likvidácie poisťného nároku);
 - získal presné a úplné informácie o súčasnej situácii (napríklad pri odhadovaní reálnej hodnoty informácie o tom, ktoré oceňovacie atribúty odrážajú stanovisko účastníkov trhu k dátumu finančných výkazov).

A73. Samotná výška súm vykázaných alebo zahrnutých vo zverejneniach uvedených vo finančných výkazoch na účely účtovného odhadu nie je indikátorom náchylnosti odhadu k nesprávnosti. Účtovný odhad môže byť aj podhodnotený.

⁴² ISA 315 (revidované znenie), odsek 31

- A74. V niektorých prípadoch môže byť neistota odhadu taká vysoká, že primeraný účtovný odhad nie je možné stanoviť. Platný rámec finančného vykazovania môže zakazovať vykazovanie určitej položky vo finančných výkazoch alebo jej ocenenie reálnou hodnotou. V takýchto prípadoch budú pravdepodobne existovať riziká významnej nesprávnosti týkajúce sa nielen toho, či by účtovný odhad mal byť vykázaný, resp. ocenený reálnou hodnotou, ale aj riziká týkajúce sa primeranosti zverejnení vo finančných výkazoch. Platný rámec finančného vykazovania môže vyžadovať, aby tieto účtovné odhady a súvisiace neistoty boli zahrnuté vo zverejneniach uvedených vo finančných výkazoch. (pozri: odseky A112–A113, A143–A144).
- A75. Neistota spojená s účtovným odhadom môže v niektorých prípadoch významne spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti. Požiadavky a usmernenia relevantné pre tieto situácie stanovuje ISA 570 (revidované znenie)⁴³.

Zložitosť a subjektivita (pozri: odsek 16(b))

Vplyv zložitosti stanovenia odhadu na voľbu a uplatňovanie metódy

- A76. Pri zohľadňovaní vplyvu, ktorý má zložitosť stanovenia odhadu na voľbu a uplatňovanie metódy, audítor zváži:
- či manažment potreboval na stanovenie účtovného odhadu špeciálne schopnosti a znalosti, čo môže naznačovať, že použitá metóda je svojou podstatou zložitá, a preto odhad môže byť náchylnejší k významnej nesprávnosti. Väčšia náchylnosť k významnej nesprávnosti môže vzniknúť v prípade, keď manažment interne vyvinul vlastný model napriek tomu, že má s tým pomerne málo skúseností, alebo keď používa model založený na metóde, ktorá nie je v danom odvetví či prostredí zavedená, ani bežne užívaná;
 - o charakter oceňovacieho základu stanovený platným rámcom finančného vykazovania, čo môže viesť k použitiu zložitej metódy vyžadujúcej rôzne zdroje historických i prognostických údajov a predpokladov, prepojených početnými vzájomnými väzbami. Napríklad tvorba opravných položiek súvisiacich s očakávanou stratou zo znehodnotenia bude zrejme vyžadovať úsudky o budúcich splátkach úverov a ďalších peňažných tokoch. Tento úsudok bude vychádzať z historických údajov i prognostických predpokladov. Podobne aj ocenenie záväzku z poisťnej zmluvy obvykle vyžaduje úsudok o budúcich poisťných platiach, ktorých prognóza bude spracovaná na základe historických skúseností a existujúcich aj očakávaných budúcich trendov.

Vplyv zložitosti stanovenia odhadu na výber a uplatňovanie údajov

- A77. Pri zohľadňovaní vplyvu, ktorý na výber a uplatňovanie údajov použitých na účely odhadu má zložitosť stanovenia odhadu, audítor zváži:
- zložitosť procesu generovania údajov, pričom zohľadní relevantnosť a spoľahlivosť ich zdrojov. Údaje z niektorých zdrojov sú spoľahlivejšie než údaje z iných zdrojov. Niektoré externé informačné zdroje navyše v dôsledku zachovania mlčanlivosti alebo ochrany duševného vlastníctva nezverejňujú (alebo zverejňujú nie všetky) informácie relevantné pri posudzovaní spoľahlivosti údajov, ktoré poskytujú, napríklad nezverejňujú zdroje podkladových údajov, ani informácie o ich zbere a spracovaní;
 - prirodzenú zložitosť zabezpečenia integrity údajov. V prípade veľkých objemov dát pochádzajúcich z rôznych zdrojov môže byť zložité zabezpečiť integritu údajov používaných na stanovenie účtovného odhadu;
 - nutnosť interpretácie zložitých zmluvných podmienok. Napríklad stanovenie peňažných tokov plynúcich medzi dodávateľom a odberateľom z titulu poskytnutých zliav často závisí od zložitých zmluvných podmienok, ktorých interpretácia vyžaduje špecifické skúsenosti a odbornú spôsobilosť.

⁴³ ISA 570 (revidované znenie) *Nepretržité pokračovanie v činnosti*

Miera vplyvu subjektivity pri stanovení odhadu na voľbu a uplatňovanie metódy, predpokladov a údajov

A78. Pri zohľadňovaní vplyvu subjektivity na voľbu a uplatňovanie metódy, predpokladov a údajov, audítor zváži:

- mieru, do ktorej platný rámec finančného vykazovania nešpecifikuje prístupy, koncepty a techniky oceňovania a ďalšie faktory používané pri metóde odhadu;
- neistotu spojenú so sumou alebo časovými aspektmi, vrátane dĺžky obdobia, pre ktoré sa určuje prognóza. Suma a časové aspekty sú zdrojom neistoty odhadu a vyžadujú od manažmentu uplatňovanie úsudku pri výbere konkrétneho odhadu, čo na druhej strane vytvára priestor pre zaujatosť manažmentu. Napríklad, s účtovným odhadom, ktorý zahŕňa prognostické predpoklady, sa zvyčajne spája vysoká miera subjektivity, a manažment je preto náchylnejší k zaujatosti.

Ďalšie faktory prirodzeného rizika (pozri: odsek 16(b))

A79. Miera subjektivity spojená s účtovným odhadom ovplyvňuje jeho náchylnosť k nesprávnosti spôsobenej zaujatosťou manažmentu alebo podvodom. Ak odhad vykazuje vysokú mieru subjektivity, bude pravdepodobne náchylnejší k nesprávnosti spôsobenej zaujatosťou manažmentu alebo podvodom. Toto zase môže viesť k širokému intervalu možných výsledkov. Manažment si z tohto intervalu môže vybrať konkrétny odhad, ktorý je za daných okolností nevhodný alebo ktorý je nevhodne ovplyvnený zámernou alebo nezámernou zaujatosťou manažmentu, a ktorý je preto nesprávny. Ak audítor, ktorý u účtovnej jednotky vykonáva opakujúce sa audity, zistil v predchádzajúcich účtovných obdobiach indikátory novej zaujatosti manažmentu, bude to mať pravdepodobne vplyv na plánovanie a postupy posúdenia rizík v bežnom období.

Významné riziká (pozri: odsek 17)

A80. Posúdenie prirodzeného rizika, pri ktorom audítor zohľadní, do akej miery je účtovný odhad ovplyvnený neistotou, zložitou alebo subjektivitou či ostatnými faktormi prirodzeného rizika, pomáha audítorovi pri rozhodovaní, či je niektoré z identifikovaných rizík významnej nesprávnosti významné.

Reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti

Ďalšie audítorské postupy (pozri: odsek 18)

A81. Pri navrhovaní a vykonávaní ďalších audítorských postupov môže audítor uplatniť ktorýkoľvek z troch testovacích postupov uvedených v odseku 18 (môže ich použiť samostatne, alebo ich môže vzájomne kombinovať). Ak je napr. účtovný odhad založený na viacerých predpokladoch, je možné pre každý predpoklad použiť iný testovací postup

Získanie relevantného audítorského dôkazu, ktorý tvrdenie podporuje, alebo tvrdeniu odporuje

A82. Súčasťou audítorského dôkazu sú informácie, ktoré podporujú a dosvedčujú tvrdenia manažmentu vo finančných výkazoch, ale aj informácie, ktoré týmto tvrdeniam odporujú⁴⁴. Získanie audítorského dôkazu nezaujatým spôsobom môže znamenať získanie informácií z rôznych zdrojov v rámci účtovnej jednotky aj mimo nej. Povinnosťou audítora však nie je vykonať vyčerpávajúce vyhľadávanie a zisťovanie všetkých možných zdrojov audítorského dôkazu.

A83. Podľa požiadaviek ISA 330 audítor musí získať tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím vyššie riziko posúdiť⁴⁵. Posúdenie charakteru alebo množstva audítorského dôkazu preto môže byť dôležitejšie v prípadoch, keď je prirodzené riziko súvisiace s účtovným odhadom posúdené na hornej hranici spektra.

⁴⁴ ISA 500, odsek A1

⁴⁵ ISA 330, odseky 7(b) a A19

Zatriedenie požiadaviek

A84. Na charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov majú vplyv napríklad:

- posúdené riziká významnej nesprávnosti, pretože ovplyvňujú presvedčivosť audítorského dôkazu, ktorý audítor musí získať, a ovplyvňujú to, akú metódu audítor vyberie na účely auditu účtovných odhadov. Napríklad, posúdené riziká významnej nesprávnosti týkajúce sa tvrdení o existencii alebo ocenení pre výdaje budúcich období z titulu odmien, ktoré budú zamestnancom vyplatené krátko po skončení roku, pravdepodobne nebudú také veľké. V takomto prípade je praktickejšie, keď audítor namiesto iných postupov získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy tým, že posúdi udalosti, ktoré nastali do dátumu správy audítora;
- dôvody vyhodnotenia rizík významnej nesprávnosti.

Zámer audítora spoliehať sa na účinné fungovanie príslušných kontrol (pozri: odsek 19)

A85. Testy účinného fungovania relevantných kontrol sú vhodné v prípadoch, keď je prirodzené riziko, vrátane významných rizík, posúdené na spektre prirodzeného rizika ako vyššie. Takáto situácia môže nastať, keď je účtovný odhad ovplyvnený vysokou mierou zložitosti. Ak je ovplyvnený vysokou mierou subjektivity, a preto vyžaduje od manažmentu významný úsudok, audítor sa vzhľadom na prirodzené obmedzenia účinnosti nastavenia kontrol obvykle viac zameria na substantívne testy než na testy účinného fungovania kontrol.

A86. Pri určovaní charakteru, načasovania a rozsahu testov účinného fungovania kontrol týkajúcich sa účtovných odhadov audítor zváži napríklad nasledujúce faktory:

- charakter, početnosť a objem transakcií;
- účinnosť nastavenia kontrol, vrátane toho, či sú kontroly nastavené tak, aby vhodne reagovali na posúdené prirodzené riziko, a kvalita spravovania účtovnej jednotky;
- dôležitosť daných kontrol z hľadiska celkových kontrolných cieľov a procesov, ktoré účtovná jednotka zaviedla, vrátane miery zložitosti informačného systému podporujúceho príslušné transakcie;
- monitoring kontrol a nedostatky zistené vo vnútornom kontrolnom systéme;
- charakter rizík, ktorých sa dané kontroly majú týkať, napríklad kontroly, ktorých predmetom je uplatňovanie úsudku v porovnaní s kontrolami podkladových údajov;
- spôsobilosť pracovníkov zapojených do kontrolných činností;
- početnosť vykonávania kontrol;
- zdokumentovanie vykonaných kontrol.

Samotné substantívne testy neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy

A87. V niektorých odvetviach, napríklad v oblasti finančných služieb, manažment na účely podnikateľských činností vo veľkej miere využíva informačné technológie. V týchto prípadoch môže byť vyššia pravdepodobnosť, že sa v súvislosti s účtovnými odhadmi vyskytujú riziká, pre ktoré samotné substantívne testy neposkytnú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

A88. Situácie, keď sa vyskytujú riziká, v súvislosti s ktorými samotné substantívne testy nemôžu poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdenia, zahŕňujú okrem iného nasledovné príklady:

- kontroly sú potrebné na zníženie rizík súvisiacich s generovaním, zaznamenávaním, spracovávaním alebo vykazovaním informácií získaných zo zdrojov mimo účtovnej knihy;

- informácie podporujúce jedno, alebo viacero tvrdení sú generované, zaznamenávané, spracovávané, alebo vykazované elektronicky. Takáto situácia je bežná v prípade veľkých objemov transakcií a dát, alebo zložitých modelov, ktoré vzhľadom na zabezpečenie správnosti a úplnosti informácií vyžadujú rozsiahle používanie informačných technológií. Môže nastať prípad potreby zložitej tvorby opravných položiek súvisiacich s očakávanou stratou zo znehodnotenia v prípade finančných inštitúcií alebo spoločností dodávajúcich energie. Údaje používané na výpočet opravných položiek v prípade spoločností dodávajúcich energie môžu zahŕňať veľké množstvo malých zostatkov vyplývajúcich z veľkého počtu transakcií. V takomto prípade môže audítor dospieť k záveru, že bez testovania kontrol vzťahujúcich sa na modely na výpočet opravných položiek súvisiacich s očakávanou stratou zo znehodnotenia nie je možné získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

V týchto prípadoch bude dostatočnosť a vhodnosť audítorského dôkazu závisieť od účinnosti kontrol, ktorých predmetom je správnosť a úplnosť informácií.

A89. V niektorých prípadoch právne predpisy vyžadujú, aby audítor v rámci auditu finančných výkazov (napr. banky alebo poisťovne) vykonal aj ďalšie postupy týkajúce sa vnútorného kontrolného systému, prípadne aby k nemu vydal záver poskytujúci uistenie. V týchto a podobných prípadoch môže audítor použiť informácie, ktoré pri vykonávaní týchto postupov získal ako audítorský dôkaz, ak sa uistí, že následne nedošlo k zmenám, ktoré by mohli ovplyvniť relevantnosť týchto informácií na účely auditu.

Významné riziká (pozri: odsek 20)

A90. Ak ďalšie audítorské postupy, ktoré audítor vykonáva ako reakciu na posúdené významné riziko, pozostávajú výhradne zo substantívnych testov, požiadavky ISA 330⁴⁶ vyžadujú, aby ich súčasťou bolo detailné testovanie. Detailné testovanie údajov je možné navrhnuť a vykonať v rámci všetkých jednotlivých postupov popísaných v odseku 18 tohto štandardu na základe odborného úsudku audítora. Príklady detailného testovania údajov pre významné riziká týkajúce sa účtovných odhadov okrem iného zahŕňujú nasledujúce:

- preskúmanie, napríklad preskúmanie zmlúv s cieľom overiť zmluvné podmienky alebo predpoklady;
- prepočítanie, napríklad preverenie matematickej správnosti modelu;
- porovnanie predpokladov s podkladovou dokumentáciou, napríklad s informáciami od tretích strán.

Získanie audítorského dôkazu na základe udalostí do dátumu audítorskej správy (pozri: odsek 21)

A91. V niektorých prípadoch môže audítor zabezpečiť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na riešenie rizík významnej nesprávnosti aj posúdením udalostí, ku ktorým došlo medzi dátumom finančných výkazov a dátumom správy audítora. Napríklad, predaj celých zásob produktu, ktorého výroba bola ukončená krátko po konci účtovného obdobia, môže audítorovi poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy pri posudzovaní odhadu čistej realizovateľnej hodnoty, ktorý manažment stanovil k dátumu finančných výkazov. Tento prístup môže byť vhodný aj v prípade ostatných postupov uvedených v odseku 18.

A92. V niektorých prípadoch účtovných odhadov je nepravdepodobné, že udalosti medzi dátumom finančných výkazov a dátumom audítorskej správy poskytnú o účtovnom odhade dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Pri niektorých účtovných odhadoch je vývoj súvisiacich podmienok a udalostí dlhodobou záležitosťou. V prípade účtovných odhadov reálnej hodnoty nemusia informácie po dátume finančných výkazov odrážať udalosti a okolnosti, ktoré existovali k tomuto dátumu, a preto nemusia byť pre odhad reálnej hodnoty relevantné.

⁴⁶ ISA 330, odsek 21

A93. Aj v prípade, že sa audítor rozhodne, že neuplatní tento prístup testovania jednotlivých odhadov, je povinný postupovať v súlade s požiadavkami ISA 560, ktoré vyžadujú, aby audítor vykonal postupy, ktoré mu umožnia získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, že boli identifikované všetky udalosti, ktoré nastali medzi dátumom finančných výkazov a dátumom audítorskej správy a ktoré vyžadujú úpravu finančných výkazov, alebo ktoré je uviesť v zverejneniach vo finančných výkazoch⁴⁷, a že tieto udalosti boli náležite zohľadnené vo finančných výkazoch⁴⁸. Pretože ocenenie mnohých odhadov, okrem odhadov reálnej hodnoty, obvykle závisí od výsledku budúcich podmienok, transakcií alebo udalostí, je práca audítora podľa ISA 560 zvlášť dôležitá.

Testovanie spôsobu, ako manažment stanovil účtovný odhad (pozri: odsek 22)

A94. Testovanie spôsobu, ako manažment stanovil účtovný odhad, môže byť vhodné napríklad v nasledujúcich prípadoch:

- audítor na základe preskúmania podobných účtovných odhadov uvedených vo finančných výkazoch za predchádzajúce účtovné obdobia predpokladá, že aj v bežnom období je proces stanovenia účtovných odhadov primeraný;
- účtovný odhad je založený na veľkom množstve položiek podobného charakteru, ktoré jednotlivo nie sú významné;
- spôsob, ako manažment stanovuje účtovný odhad, je určený platným rámcom finančného vykazovania, napr. tvorba opravných položiek súvisiacich s očakávanou stratou zo znehodnotenia;
- účtovný odhad vychádza z rutinného spracovania dát.

Testovanie spôsobu, ako manažment stanovil účtovný odhad, môže byť vhodné aj v prípadoch, keď žiadny iný prístup nie je z praktických dôvodov použiteľný, prípadne keď je vhodné tento prístup kombinovať s iným prístupom.

Zmeny metód, významných predpokladov a údajov z predchádzajúcich účtovných období (pozri: odseky 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Ak dôvodom zmeny metódy, významného predpokladu alebo údajov v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím nie sú nové okolnosti, ani nové informácie, alebo ak významné predpoklady nie sú konzistentné navzájom, ani s významnými predpokladmi použitými na iné účtovné odhady alebo iné ekonomické činnosti účtovnej jednotky, je v niektorých prípadoch nutné, aby audítor s manažmentom podrobnejšie prediskutoval dané okolnosti, prípadne aby v rámci takejto diskusie spochybnil vhodnosť predpokladov, ktoré manažment použil.

Indikátory zaujatosti manažmentu (pozri: odseky 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Ak audítor zistí indikátory zaujatosti manažmentu, je v niektorých prípadoch nutné, aby danú záležitosť s vedením podrobnejšie prediskutoval a aby znovu zvážil, či získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, že metóda, predpoklady a údaje, ktoré manažment použil, sú za daných okolností vhodné a zdôvodniteľné. Príkladom indikátora zaujatosti manažmentu v súvislosti s konkrétnym účtovným odhadom je situácia, keď má manažment pre niekoľko rôznych predpokladov, s ktorými pracuje, správne navrhnuté intervaly, ale predpoklad z intervalu volí vždy tak, aby bol výsledok stanovenia hodnoty čo najpriaznivejší.

⁴⁷ ISA 560, odsek 6

⁴⁸ ISA 560, odsek 8

Metódy

Výber metódy (pozri: odsek 23(a))

A97. Audítor pri posudzovaní, či metóda, ktorú manažment pre odhad vybral, je vhodná v kontexte daného rámca finančného vykazovania, prípadne či je vhodná zmena metódy v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím, zvažuje okrem iného:

- či manažment výber metódy vhodne zdôvodnil;
- či je metóda za daných okolností vhodná s ohľadom na charakter účtovného odhadu, požiadavky platného rámca finančného vykazovania, iné oceňovacie koncepty alebo techniky, ktoré sú dostupné, rovnako ako aj s ohľadom na regulačné požiadavky, oblasť podnikania, odvetvie alebo prostredie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí;
- ak manažment zistil, že rôzne metódy vedú k celému radu odhadov, ktoré sa významne líšia, ako preskúmal dôvody rozdielov; a
- či dôvodom zmeny metódy sú nové okolnosti alebo nové informácie. Pokiaľ tomu tak nie je, zmena môže byť prípadne neodôvodnená, alebo nemusí byť v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Náhodné zmeny vedú k nekonzistentnosti finančných výkazov medzi jednotlivými účtovnými obdobiami, alebo môžu viesť k ich nesprávnosti, prípadne môžu naznačovať možnú zaujatosť manažmentu. (Pozri tiež odseky A133–A136)

Tieto záležitosti sú dôležité v prípadoch, keď platný rámec finančného vykazovania nestanovuje, ktorú metódu je nutné použiť na stanovenie účtovného odhadu, respektíve keď umožňuje voľbu medzi niekoľkými alternatívnymi metódami.

Komplexné modelovanie (pozri: odsek 23(d))

A98. Model a súvisiaca metóda sú s väčšou pravdepodobnosťou komplexné v nasledujúcich prípadoch:

- pochopenie a aplikovanie metódy, vrátane návrhu modelu a výberu a použitia vhodných údajov a predpokladov, vyžaduje špeciálne schopnosti a znalosti;
- je náročné získať údaje potrebné pre model, pretože je obmedzená ich dostupnosť či zistiteľnosť alebo prístup k nim; alebo
- pri používaní modelu je náročné zabezpečiť integritu (t.j. správnosť, konzistentnosť a úplnosť) údajov a predpokladov, pretože model pracuje s rôznymi oceňovacími atribútmi, medzi ktorými sú komplikované vzťahy, alebo pretože sa výpočty mnohokrát opakujú.

A99. Ak manažment používa na účely odhadu zložité modely, audítor zváži okrem iného:

- či je model validovaný pred prvým použitím alebo po prípadnej zmene a či je pravidelne kontrolovaný, aby sa zabezpečilo, že je na daný účel stále vhodný. V rámci procesu validácie účtovná jednotka overuje napríklad:
 - teoretickú správnosť modelu;
 - matematickú správnosť modelu;
 - správnosť a úplnosť údajov a predpokladov použitých v modeli;
 - výstupy modelu v porovnaní s výsledkami skutočných transakcií;
- či boli zavedené vhodné zásady a postupy, ako kontrolovať zmeny modelu;
- či manažment pri používaní modelu uplatňuje vhodné schopnosti a znalosti.

Posúdenie týchto aspektov môže byť prínosom i pre metódu, ktorá zložité modelovanie nevyužíva.

A100. Manažment niekedy upravuje výstupy modelu, aby boli v súlade s požiadavkami platného rámca finančného vykazovania. V niektorých odvetviach sa pre takéto úpravy používa výraz „prekrytia“ („overlays“). V prípade účtovných odhadov reálnej hodnoty môže byť v niektorých prípadoch relevantné posúdiť, či prípadné úpravy výstupov modelu odrážajú predpoklady účastníkov trhu za podobných okolností.

Zachovanie integrity významných predpokladov a údajov použitých pri aplikovaní metódy (pozri: odsek 23(e))

A101. Zachovanie integrity významných predpokladov a údajov použitých pri aplikovaní metódy spočíva v zachovaní ich správnosti a úplnosti vo všetkých fázach spracovania informácií. Ak nie je integrita zachovaná, môže to viesť k poškodeniu údajov a predpokladov a následne k nesprávnosti vo finančných výkazoch. V tejto súvislosti môže byť vhodné, aby audítor okrem iného posúdil, či vo vzťahu k údajom a predpokladom boli počas činností, ako sú napríklad zadávanie údajov, ukladanie, generovanie, prenos či spracovanie, vykonané všetky zmeny, ktoré manažment plánoval, a naopak, či neboli vykonané zmeny, ktoré plánované neboli.

Významné predpoklady (pozri: odsek 24)

A102. Pri posudzovaní, či významné predpoklady, ktoré manažment vybral pre odhad, sú vhodné v kontexte daného rámca finančného vykazovania, prípadne či je vhodná zmena predpokladov oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu, audítor zvažuje okrem iného:

- ako manažment zdôvodnil výber predpokladu;
- či je predpoklad vhodný za daných okolností vzhľadom na charakter účtovného odhadu, na požiadavky platného rámca finančného vykazovania a na oblasť podnikania alebo odvetvia a vzhľadom na prostredie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí;
- či sú dôvodom zmeny pri výbere predpokladu oproti predchádzajúcim účtovným obdobiam nové okolnosti alebo nové informácie. Ak tomu tak nie je, zmena môže byť neodôvodnená alebo nemusí byť v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Náhodné zmeny účtovného odhadu môžu viesť k nesprávnosti finančných výkazov, alebo môžu signalizovať možnú zaujatosť manažmentu. (pozri: odseky A133–A136).

A103. Manažment môže pri posudzovaní alternatívnych predpokladov či výsledkov účtovných odhadov používať najrôznejšie metódy v závislosti od okolností. Jednou z možností je analýza citlivosti, ktorá skúma, ako sa výška peňažných súm mení so zmenou predpokladov. K výkyvom môže dôjsť aj v prípade účtovných odhadov reálnej hodnoty, pretože rôzni účastníci trhu vychádzajú z rôznych predpokladov. Analýza citlivosti môže viesť k vzniku celého radu scenárov (manažment ich niekedy označuje ako rozpätie výsledkov), vrátane „pesimistických“ a „optimistických“ scenárov.

A104. Pri výkone auditu sa audítor môže stretnúť s predpokladmi, ktoré účtovná jednotka použila v iných oblastiach svojej činnosti, napríklad v ekonomických prognózach, alebo s predpokladmi použitými v strategických dokumentoch, či s predpokladmi týkajúcimi sa budúcich peňažných tokov. Ak partner zodpovedný za zákazku uskutočnil pre danú účtovnú jednotku aj ďalšie zákazky, musí v súlade s požiadavkami ISA 315 (revidované znenie)⁴⁹ posúdiť, či informácie, ktoré získal pri výkone týchto ďalších zákaziek, nie sú relevantné aj pre identifikovaní rizík významnej nesprávnosti. Tieto informácie môžu byť užitočné aj pri posudzovaní, či sú významné predpoklady konzistentné navzájom a tiež s významnými predpokladmi použitými pre účtovné odhady.

A105. Vhodnosť významných predpokladov v kontexte požiadaviek platného rámca finančného vykazovania v niektorých prípadoch závisí od toho, či manažment hodlá prijať nejaké konkrétne opatrenia a či ich je schopný implementovať. Manažment často dokumentuje plány a zámery týkajúce sa konkrétnych aktív a záväzkov, pričom od manažmentu to platný rámec finančného vykazovania niekedy priamo vyžaduje. Charakter a rozsah audítorských dôkazov, ktoré audítor získa v súvislosti so zámermi manažmentu a jeho schopnosťami ich realizovať, je vecou odborného úsudku audítora. Audítorské postupy môžu v prípade relevantnosti zahrňovať:

- previerku toho, ako sa manažmentu darilo realizovať zámery stanovené v minulosti;
- preskúmanie písomných plánov a inej dokumentácie, prípadne vrátane formálne schválených rozpočtov, splnomocnení alebo zápisov z jednaní;
- dopytovanie sa manažmentu o dôvodoch, ktoré viedli ku konkrétnemu opatreniu;
- preskúmanie udalostí, ktoré nastali medzi dátumom finančných výkazov a dátumom audítorskej správy;
- posúdenie schopnosti účtovnej jednotky uskutočniť určité opatrenia vzhľadom k jej ekonomickej situácii, vrátane existujúcich záväzkov a právnych, regulačných alebo zmluvných obmedzení, ktoré by mohli ovplyvniť realizovateľnosť určitého opatrenia;
- posudzovaní, či manažment splnil prípadné požiadavky na dokumentáciu stanovené platným rámcom finančného vykazovania.

Niektoré rámce finančného vykazovania však nedovoľujú, aby manažment pri stanovení účtovného odhadu zohľadnil svoje plány alebo zámery. Často je tomu tak v prípade účtovných odhadov reálnej hodnoty, pretože u nich vzhľadom k cieľu oceňovania platí požiadavka, aby významné predpoklady odrážali predpoklady účastníkov trhu.

Údaje (pozri: odsek 25(a))

A106. Pri posudzovaní, či údaje, ktoré manažment na účely odhadu vybral, sú vhodné v kontexte daného rámca finančného vykazovania, prípadne či je vhodná zmena oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu, Audítor zvažuje okrem iného:

- ako manažment výber údajov zdôvodnil;
- či sú údaje za daných okolností vhodné s ohľadom na charakter účtovného odhadu, na požiadavky platného rámca finančného vykazovania alebo na oblasť podnikania a na odvetvie alebo prostredie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí;
- či sú dôvodom zmeny údajov oproti predchádzajúcim účtovným obdobiam, t.j. zmeny zdrojov údajov, vybraných položiek alebo samotných údajov, nové okolnosti alebo nové informácie. Ak tomu tak nie je, zmena pravdepodobne nebude opodstatnená a nebude v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Náhodné zmeny výsledku účtovného odhadu vedú k nekonzistentnosti finančných výkazov medzi jednotlivými účtovnými obdobiami a môžu tiež viesť k ich nesprávnosti a prípadne naznačovať zaujatosť manažmentu. (pozri: odseky A133–A136).

⁴⁹ ISA 315 (revidované znenie), odsek 8

Relevantnosť a spoľahlivosť údajov (pozri: odsek 25(c))

A107. Ak audítor používa informácie, ktoré generuje účtovná jednotka, musí v súlade s požiadavkami ISA 500 posúdiť, či sú takéto informácie na jeho účely dostatočne spoľahlivé, prípadne, ak to okolnosti vyžadujú, musí získať auditorské dôkazy o správnosti a úplnosti týchto informácií a vyhodnotiť, či sú tieto informácie na jeho účely dostatočne presné a podrobné⁵⁰.

Zložité právne a zmluvné podmienky (pozri: odsek 25(d))

A108. Ak účtovný odhad vychádza zo zložitých právnych a zmluvných podmienok, audítor okrem iného zváži nasledujúce postupy:

- posúdenie, či pochopenie a interpretácia príslušnej zmluvy vyžaduje špeciálne schopnosti a znalosti;
- dopytovanie sa u právneho zástupcu účtovnej jednotky na dané právne alebo zmluvné podmienky;
- preskúmanie podkladových zmlúv s cieľom:
 - vyhodnotiť ekonomický účel transakcie alebo dohody;
 - posúdiť, či zmluvné podmienky zodpovedajú tomu, čo manažment tvrdí.

Výber konkrétneho odhadu manažmentu a zverejnenia o neistote odhadu

Ako manažment rieši neistotu odhadu (pozri: odsek 26(a))

A109. Audítor pri posudzovaní, či manažment podnikol príslušné opatrenia, aby pochopil a vyriešil neistotu odhadu, okrem iného zváži, či manažment:

- (a) pochopil neistotu odhadu na základe identifikovania zdrojov a posúdenia miery prirodzenej variability výsledkov stanovenia hodnoty a z toho vyplývajúceho intervalu možných výsledkov stanovenia hodnoty;
- (b) identifikoval, do akej miery pri procese stanovenia hodnoty ovplyvňuje zložitosť a subjektivita riziko významnej nesprávnosti, a či toto riziko manažment riešil:
 - (i) účtovnými odhadmi stanovenými použitím vhodných schopností a znalostí;
 - (ii) uplatnením odborného úsudku, okrem iného aj identifikovaním a riešením náchylnosti k zaujatosti manažmentu;
- (c) vyriešil neistotu odhadu vhodným výberom konkrétneho odhadu manažmentu a súvisiacich zverejnení o neistote odhadu zahrnutých vo finančných výkazoch.

Výber konkrétneho odhadu manažmentu a zverejnenia o neistote odhadu (pozri: odsek 26(b))

A110. Pri posudzovaní toho, ako manažment zvolil konkrétny odhad a aké zverejnenia o neistote odhadu zahrnul vo finančných výkazoch, relevantné môžu byť aj nasledujúce záležitosti:

- či použité metódy a údaje boli vhodne vybrané, najmä v prípadoch, keď existovalo niekoľko alternatívnych metód, resp. viacero alternatívnych zdrojov údajov;
- či použité oceňovacie atribúty sú vhodné a úplné;
- či použité predpoklady boli vybrané z intervalu reálne možných súm a podložené vhodnými údajmi, ktoré sú relevantné a spoľahlivé;
- či použité údaje sú vhodné, relevantné a spoľahlivé a či bola zachovaná ich integrita;
- či výpočty boli vykonané v súlade so zvolenou metódou a či sú matematicky správne;
- či konkrétny odhad manažmentu bol náležite vybraný z reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty;

⁵⁰ ISA 500, odsek 9

- či súvisiace zverejnenia uvádzajú, že daná suma je odhadom, a či vysvetľujú charakter a obmedzenia procesu stanovenia odhadu, vrátane variability reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty.

A111. Pri posudzovaní, či manažment vhodne stanovil konkrétny odhad, audítor okrem iného zváži:

- či manažment dodržal požiadavky platného rámca finančného vykazovania v prípade, keď požiadavky daného rámca určujú, aký konkrétny odhad má manažment na základe posudzovania alternatívnych výsledkov a predpokladov vybrať, prípadne keď určujú konkrétnu metódu stanovenia hodnoty;
- či manažment uplatnil úsudok a zohľadnil požiadavky platného rámca finančného vykazovania: v prípade, keď daný rámec konkrétne neurčuje výber jednej sumy z reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty.

A112. Pri posudzovaní zverejnení, ktoré manažment zahrnul vo finančných výkazoch o neistote odhadu, audítor zváži požiadavky platného rámca finančného vykazovania. Rámec môže okrem iného požadovať zverejnenie nasledujúcich informácií:

- skutočnosť, že daná suma je odhadom, a vysvetlenie charakteru procesu stanovenia odhadu a jeho obmedzení, vrátane variability reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty. Rámec môže požadovať aj ďalšie informácie, aby boli naplnené jeho ciele týkajúce sa zverejnení⁵¹;
- informácie o významných účtovných pravidlách vzťahujúcich sa na účtovné odhady. V závislosti od okolností môžu účtovné pravidlá okrem iného zahŕňať konkrétne účtovné princípy, základy, zvyklosti, zásady či prax používanú pri zostavovaní a vykazovaní účtovných odhadov vo finančných výkazoch;
- informácie o významných alebo kľúčových úsudkoch (napríklad o úsudkoch, ktoré majú najzásadnejší vplyv na sumy vykázané vo finančných výkazoch) a o významných prognostických predpokladoch či iných zdrojoch neistoty odhadu.

V niektorých prípadoch je nutné, aby finančné výkazy uvádzali aj ďalšie informácie okrem tých, ktoré výslovne požaduje platný rámec finančného vykazovania, aby finančné výkazy verne zobrazovali skutočnosť, alebo aby v prípade rámca dodržania požiadaviek neboli zavádzajúce.

A113. Čím sa s účtovným odhadom spája väčšia miera neistoty, tým je pravdepodobnejšie, že riziká významnej neistoty budú posúdené na vyššej úrovni a tým musia byť získané audítorské dôkazy presvedčivejšie, aby audítor v súlade s odsekom 35 mohol určiť, či konkrétny odhad manažmentu a súvisiace zverejnenia vo finančných výkazoch sú v kontexte platného rámca finančného vykazovania primerané, alebo či sú nesprávne.

A114. Ak posudzovanie neistoty spojenej s účtovným odhadom, prípadne posudzovanie súvisiacich zverejnení vyžaduje významnú pozornosť audítora, môže sa jednať o kľúčovú záležitosť auditu⁵².

Prípady, keď manažment neprijal príslušné opatrenia, aby pochopil a riešil neistotu odhadu (pozri: odsek 27)

A115. Ak audítor dospeje k záveru, že manažment neprijal príslušné opatrenia, aby pochopil a riešil neistotu odhadu, audítor môže žiadať, aby manažment vykonal ďalšie opatrenia, aby na ich základe pochopil neistotu odhadu, napr. aby manažment zvážil iné predpoklady, prípadne aby vykonal analýzu citlivosti.

A116. Audítor pri posudzovaní, či je prakticky realizovateľné, aby navrhol vlastný konkrétny odhad alebo rozpätie odhadu, zohľadňuje okrem iného aj to, či tak môže konať bez toho, aby ohrozil dodržiavanie požiadaviek na svoju nezávislosť, vrátane etických požiadaviek, ktoré mu zakazujú preberať manažérsku zodpovednosť.

A117. Ak audítor po posúdení reakcie manažmentu na svoju žiadosť dôjde k záveru, že prakticky nie je realizovateľné, aby navrhol vlastný konkrétny odhad alebo rozpätie odhadu, musí v súlade s odsekom 34 posúdiť dopady, ktoré táto skutočnosť má na audit a na výrok audítora k finančným výkazom.

⁵¹ IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, odsek 92

⁵² ISA 701 *Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora*

A118. Navrhnuť vlastný, audítorov konkrétny odhad alebo rozpätie odhadu na účely vyhodnotenia konkrétneho odhadu manažmentu a na účely zverejnení, ktoré manažment zahrnul o neistote odhadu vo finančných výkazoch, môže byť vhodné napríklad v nasledujúcich prípadoch:

- audítor na základe preskúmania podobných účtovných odhadov uvedených vo finančných výkazoch za predchádzajúce účtovné obdobie dôjde k záveru, že ani v aktuálnom účtovnom období nie je proces, ktorým manažment stanovuje účtovné odhady, účinný;
- Vnútročné kontroly účtovnej jednotky v oblasti manažérskych procesov používaných na účely účtovných odhadov nie sú dobre nastavené a ani náležite implementované;
- manažment príslušne nezohľadnil udalosti či transakcie, ktoré sa uskutočnili medzi dátumom finančných výkazov a dátumom správy audítora, a tieto udalosti alebo transakcie sú podľa všetkého v rozpore s odhadom manažmentu;
- existujú vhodné alternatívne predpoklady alebo alternatívne zdroje relevantných údajov, ktoré môže audítor použiť na navrhnutie vlastného konkrétneho odhadu alebo rozpätia odhadu;
- manažment nepodnikol vhodné opatrenia, aby pochopil alebo vyriešil neistotu odhadu (pozri: odsek 27).

A119. Rozhodnutie audítora, že navrhne vlastný konkrétny odhad alebo rozpätie odhadu, môže byť ovplyvnené platným rámcom finančného vykazovania, ktorý v niektorých prípadoch určuje, aký konkrétny odhad, má byť použitý na základe posudzovania alternatívnych výsledkov a predpokladov, prípadne určuje konkrétnu metódu stanovenia hodnoty (napríklad použitie diskontovanej očakávanej hodnoty váženej pravdepodobnosťou, alebo najpravdepodobnejší výsledok).

A120. Rozhodnutie audítora, že navrhne konkrétny odhad, a nie rozpätie odhadu, obvykle závisí od charakteru odhadu a úsudku audítora za daných okolností. Napríklad, charakter odhadu môže byť taký, že sa očakáva menšia variabilita reálne možných výsledkov. Zvlášť to platí v prípadoch, keď je konkrétny odhad možné navrhnuť s väčšou mierou presnosti.

A121. Pri navrhovaní vlastného konkrétneho odhadu alebo rozpätia odhadu môže audítor postupovať rôznymi spôsobmi, napríklad:

- môže použiť iný model, ako použil manažment, napríklad komerčne dostupný model pre určitý sektor alebo odvetvie, model chránený patentom alebo model navrhnutý audítorom;
- môže použiť rovnaký model ako manažment, ale navrhnuť iné predpoklady alebo iné zdroje údajov ako manažment;
- môže použiť vlastnú metódu a navrhnuť iné predpoklady ako manažment;
- môže zamestnať alebo najatť osobu so špeciálnou odbornosťou, aby navrhla model a vytvorila alebo aby mu poskytla relevantné predpoklady;
- môže posúdiť iné porovnateľné podmienky, transakcie alebo udalosti, prípadne trhy s porovnateľnými aktívami a záväzkami.

A122. Audítor môže navrhnuť konkrétny odhad alebo rozpätie odhadu iba pre časť účtovného odhadu stanoveného manažmentom (napr. pre určitý predpoklad, alebo pre tú časť účtovného odhadu, ktorá vedie k vzniku rizika významnej nesprávnosti).

A123. Keď audítor na účely návrhu konkrétneho odhadu alebo rozpätia odhadu používa vlastné metódy, predpoklady alebo údaje, môže súčasne získať audítorské dôkazy o tom, či metódy, predpoklady alebo údaje, ktoré použil manažment, sú vhodné. Napríklad, ak audítor používa vlastné predpoklady na návrh rozpätia odhadu, na základe ktorého vyhodnotí primeranosť konkrétneho odhadu manažmentu, môže si súčasne vytvoriť názor, či úsudky, ktoré manažment uplatnil pri výbere významných predpokladov použitých na účely účtovného odhadu, naznačujú jeho možnú zaujatosť.

A124. Požiadavka odseku 29(a) o tom, že povinnosťou audítora je uistiť sa, že rozpätie zahrňuje výhradne sumy podložené dostatočnými a vhodnými audítorskými dôkazmi, neznamená, že sa od audítora očakáva, aby získal audítorské dôkazy dokazujúce každý jednotlivý potenciálny výsledok, ktorý spadá do daného intervalu. Audítor obvykle získa audítorské dôkazy, ktoré mu umožňujú rozhodnúť, že oba hraničné body intervalu sú za daných okolností primerané, takže sumy medzi týmito dvomi bodmi sú tiež primerané.

A125. Veľkosť intervalu, ktorý audítor vyberie, môže byť násobkom kritéria významnosti stanoveného pre finančné výkazy ako celok, najmä v prípadoch, keď je významnosť určená na základe prevádzkových výsledkov (napr. zisku pred zdanením) a toto kritérium je v porovnaní s aktívami alebo inými položkami súvahy relatívne malé. Takáto situácia je pravdepodobnejšie za okolností, že aj neistota spojená s účtovným odhadom je násobkom významnosti, čo býva bežnejšie v prípade niektorých typov účtovných odhadov, alebo v niektorých ekonomických odvetviach, napríklad poisťovníctve alebo bankovníctve, ktoré sa vyznačujú vyššou mierou neistoty odhadu. V týchto prípadoch platný rámec finančného vykazovania niekedy obsahuje konkrétne požiadavky vzťahujúce sa na platný rámec finančného vykazovania v súvislosti s touto problematikou. Audítor môže na základe vykonaných postupov a získaného audítorského dôkazu v súlade s požiadavkami tohto štandardu dospieť k záveru, že rozpätie odhadu, ktoré je násobkom významnosti, je podľa jeho úsudku za daných okolností vhodné. V takomto prípade bude potom zvlášť dôležité, ako audítor vyhodnotí primeranosť zverejnení o neistote odhadu zahrnutých vo finančných výkazoch, najmä to, či tieto informácie primerane vyjadrujú vysokú mieru neistoty odhadu a rozpätie možných výsledkov. V odsekoch A139–A144 sú uvedené ďalšie aspekty relevantné za týchto okolností.

Ďalšie aspekty pri posudzovaní audítorského dôkazu (pozri: odsek 30)

A126. Informácie, ktoré audítor používa ako audítorsky dôkaz na účely posudzovania rizika významnej nesprávnosti účtovných odhadov, môžu byť generované účtovnou jednotkou, spracované na základe práce vykonanej expertom, ktorého nominoval audítor, alebo môžu pochádzať z externého zdroje.

Externé informačné zdroje

A127. Ako je vysvetlené v ISA 500⁵³, je spoľahlivosť informácií z externých informačných zdrojov ovplyvnená ich zdrojom, jeho charakterom a okolnosťami, za ktorých boli informácie získané. Preto charakter a rozsah ďalších audítorských postupov, ktoré audítor vykoná, aby posúdil spoľahlivosť informácií, ktoré manažment použil na účely účtovného odhadu, sa bude líšiť v závislosti od charakteru týchto faktorov. Napríklad:

- keď manažment získal údaje týkajúce sa daného trhu, odvetvia, cien alebo stanovenia cien z jediného externého zdroja, ktorý sa na tieto informácie špecializuje, môže audítor na účely porovnania vyhľadať údaje o cene z iného nezávislého zdroja;
- keď manažment získal údaje týkajúce sa daného trhu, odvetvia, cien alebo stanovenia cien z viacerých nezávislých externých informačných zdrojov a získané informácie ukazujú, že tieto zdroje sa zhodujú, audítorovi môže prípadne postačovať menej audítorských dôkazov o spoľahlivosti údajov z jednotlivých zdrojov;
- keď informácie získané z niekoľkých informačných zdrojov poukazujú na rozdielne trhové názory, audítor sa môže zamerať na pochopenie dôvodov rozdielov. Rozdiely môžu byť výsledkom použitia rôznych metód, predpokladov alebo údajov. Napríklad, jeden zdroj môže používať aktuálne ceny, kým iný zdroj budúce ceny. Ak rozdiely súvisia s neistotou odhadu, audítor musí podľa odseku 26(b) získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či sú zverejnenia vo finančných výkazoch o neistote odhadu primerané v kontexte platného rámca finančného vykazovania. V týchto prípadoch je dôležitý aj odborný úsudok uplatnený pri posudzovaní informácií o použitých metódach, predpokladoch alebo údajoch;
- keď informácie získané z externého informačného zdroje vypracoval samotný zdroj a použil pri tom svoj vlastný model(y). Usmernenie pre tieto prípady uvádza odsek A33f štandardu ISA 500.

⁵³ ISA 500, odsek A31

A128. V prípade účtovných odhadov reálnej hodnoty môžu ďalšie aspekty pri posudzovaní relevantnosti a spoľahlivosti informácií získaných z externých informačných zdrojov okrem iného zahŕňať nasledujúce záležitosti:

- (a) či bola reálna hodnota stanovená na základe obchodov s tým istým nástrojom alebo na základe údajov z aktívneho trhu;
- (b) či bola reálna hodnota stanovená na základe transakcií s porovnateľnými aktívami alebo záväzkami, resp. podľa akých kritérií sa tieto transakcie považujú za porovnateľné;
- (c) pokiaľ neexistujú žiadne transakcie pre rovnaké aktívum či záväzok, ani pre porovnateľné aktíva alebo záväzky, ako boli informácie generované, vrátane toho, či použité vstupy zodpovedajú predpokladom, ktoré by účastníci trhu použili pri prípadnom stanovení ceny aktíva alebo záväzku;
- (d) keď bola reálna hodnota stanovená na základe ponuky makléra, či táto ponuka:
 - (i) pochádza od tvorcu trhu, ktorý obchoduje s rovnakým typom finančného nástroja;
 - (ii) je záväzná, alebo nezáväzná, pričom väčšiu váhu má záväzná ponuka;
 - (iii) odráža podmienky na trhu k dátumu finančných výkazov v prípadoch, keď to platný rámec finančného vykazovania vyžaduje.

A129. Ak audítor používa ako audítorský dôkaz informácie z externého informačného zdroja, je pre audítora pravdepodobne relevantné, či môže získať dostatočne podrobné údaje o metódach, predpokladoch a iných údajoch, z ktorých tento externý zdroj vychádzal. Tieto údaje môžu byť v niektorých aspektoch obmedzené, čo ovplyvní posudzovanie charakteru, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov, ktoré sa audítor rozhodne vykonať. Napríklad, účtovná jednotka pôsobiaca v oblasti cenových služieb často poskytuje informácie o použitých metódach a predpokladoch pre celú triedu aktív, a nie iba pre jednotlivé cenné papiere. Makléri navyše často poskytujú iba obmedzené informácie o tom, aké vstupy a predpoklady použili v prípade indikatívnej ponuky týkajúcej sa konkrétneho cenného papiera. Usmernenia týkajúce sa obmedzení, ktoré externý informačný zdroj zvyčajne predstavuje pre poskytovanie audítorských dôkazov, sú uvedené v odseku A33g štandardu ISA 500.

Expert manažmentu

A130. Ak manažment pri stanovení účtovného odhadu použije predpoklad, ktorý navrhol alebo určil jeho expert, takýto predpoklad sa stáva predpokladom manažmentu a audítor naňho uplatňuje požiadavky tohto štandardu.

A131. Ak expert manažmentu pri svojej práci používa metódy alebo zdroje údajov týkajúce sa účtovných odhadov, alebo ak formuluje alebo určuje zistenia či závery týkajúce sa konkrétneho odhadu alebo súvisiacich zverejnení, ktoré majú byť uvedené vo finančných výkazoch, audítor môže pri uplatňovaní odsekov 8(c) štandardu ISA 500 vychádzať z požiadaviek odsekov 21–29 tohto štandardu.

Organizácie poskytujúce služby

A132. Otázka audítorského pochopenia služieb organizácie poskytujúcej služby, vrátane vnútorných kontrol, a reakcia audítora na riziká významnej nesprávnosti posúdené v tejto súvislosti je predmetom štandardu ISA 40⁵⁴2⁵⁴. Ak využíva účtovná jednotka pri stanovení účtovných odhadov služby organizácie poskytujúcej služby, môže sa audítor pri uplatňovaní požiadaviek tohto štandardu opierať aj o požiadavky a usmernenia ISA 402.

⁵⁴ ISA 402 *Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby*

Indikátory nožnej zaujatosti manažmentu (pozri: odsek 32)

A133. Odhaliť zaujatosť manažmentu na úrovni účtu je zvyčajne náročné. Audítor môže zaujatosť identifikovať iba pri posudzovaní skupiny účtovných odhadov, súhrnne všetkých účtovných odhadov, alebo keď sa zameriava na niekoľko účtovných období. Napríklad, keď sú jednotlivé účtovné odhady uvedené vo finančných výkazoch primerané, avšak konkrétne odhady manažmentu vykazujú neustálu tendenciu k hornej, resp. dolnej hranici intervalu primeraných výsledkov, ktoré stanovil audítor, a to k tej, ktorá je pre manažment z hľadiska finančného vykazovania priaznivejšia, môže to svedčiť o zaujatosti manažmentu.

A134. Príklady indikátorov nožnej zaujatosti manažmentu v súvislosti s účtovnými odhadmi:

- zmeny účtovných odhadov, resp. metódy ich stanovenia, keď manažment subjektívne vyhodnotil, že došlo k zmene okolností;
- výber alebo navrhnutie významných predpokladov alebo údajov, ktoré vedú k priaznivejšiemu konkrétnemu odhadu z hľadiska jeho cieľov;
- výber konkrétneho odhadu, ktorý môže naznačovať optimistický alebo naopak pesimistický spôsob uvažovania.

Ak audítor zistí takéto indikátory, môže hroziť riziko významnej nesprávnej bud' na úrovni tvrdenia, alebo na úrovni finančných výkazov. Na účely formulovania záverov o primeranosti jednotlivých účtovných odhadov samotné indikátory nožnej zaujatosti manažmentu nepredstavujú nesprávnosť. V niektorých prípadoch však audítorské dôkazy môžu poukazovať priamo na nesprávnosť, a nie iba na zaujatosť manažmentu.

A135. Indikátory nožnej zaujatosti manažmentu môžu mať dopad na audítorské závery ohľadom toho, či audítor správne posúdil riziká a či na tieto riziká primerane reagoval. V niektorých prípadoch je tiež nutné, aby audítor zvažil dopady na ďalšie oblasti auditu, vrátane nutnosti ďalej spochybniť vhodnosť úsudkov uplatnených manažmentom pri stanovení účtovných odhadov. Indikátory nožnej zaujatosti manažmentu môžu mať vplyv aj na závery audítora podľa ISA 700 (revidované znenie)⁵⁵ týkajúce sa toho, či finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti.

A136. V súlade s požiadavkami ISA 240 musí audítor posúdiť, či úsudky a rozhodnutia manažmentu pri stanovení účtovných odhadov uvedených vo finančných výkazoch nepoukazuje na možnú zaujatosť manažmentu, ktorá by mohla viesť k významnej nesprávnej spôsobenej podvodom⁵⁶. Úmyselné skresľovanie účtovných odhadov, vrátane úmyselného podhodnocovania alebo nadhodnocovania, je častým nástrojom podvodného finančného vykazovania. Indikátory nožnej zaujatosti manažmentu môžu byť súčasne aj faktorom rizika podvodu a môžu audítora viesť k tomu, aby znovu posúdil, či jeho posúdenie rizík je správne, predovšetkým rizika podvodu, a či sú správne aj jeho reakcie na tieto riziká.

⁵⁵ ISA 700 (revidované znenie), odsek 11

⁵⁶ ISA 240, odsek 32(b)

Celkové vyhodnotenie na základe vykonaných audítorských postupov (pozri: odsek 33)

A137. V niektorých prípadoch sa audítor na základe audítorského dôkazu, ktorý získava pri vykonávaní naplánovaných audítorských postupov, môže rozhodnúť, že upraví charakter, načasovanie alebo rozsah týchto postupov⁵⁷. Pri získavaní audítorského dôkazu v rámci týchto postupov môže zistiť nové skutočnosti o účtovných odhadoch, ktoré sa môžu zásadne líšiť od informácií, z ktorých vychádzal pri posúdení rizík. Napríklad, môže zistiť, že jediným dôvodom posúdenia rizika významnej nesprávnej subjektivity pri stanovení účtovného odhadu. Pri vykonávaní postupov reagujúcich na posúdené riziká významnej nesprávnej môže však tiež zistiť, že účtovný odhad je zložitejší, než sa pôvodne domnieval, čo ale môže spochybniť jeho posúdenie rizika významnej nesprávnej (napr. je nutné opätovne vyhodnotiť prirodzené riziko na hornej hranici jeho spektra v dôsledku zložitosti odhadu). V takejto situácii bude potom zrejmé nutné, aby audítor vykonal ďalšie audítorské postupy s cieľom získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy⁵⁸.

A138. Pokiaľ ide o účtovné odhady, ktoré účtovná jednotka nevykázala, audítor sa zameriava hlavne na to, či v súvislosti s nimi boli skutočne naplnené kritériá na vykazovanie v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. V prípadoch, keď účtovná jednotka účtovný odhad nevykázala a audítor vyhodnotí takýto postup ako správny, môžu niektoré rámce finančného vykazovania vyžadovať zverejnenie súvisiacich okolností v poznámkach k finančným výkazom.

Určenie primeranosti, resp. nesprávnej účtovných odhadov (pozri: odseky 9, 35)

A139. Pri určovaní, či konkrétny odhad manažmentu a súvisiace zverejnenia uvedené vo finančných výkazoch sú s ohľadom na vykonané audítorské postupy a získané audítorské dôkazy primerané, alebo nesprávne:

- Keď získané audítorské dôkazy podporujú stanovené rozpätie, môže byť toto rozpätie široké a môže byť násobkom významnosti stanovenej pre finančné výkazy ako celok (pozri tiež odsek A125). Aj keď je široké rozpätie za daných okolností vhodné, môže byť pre audítora signálom, že je nutné prehodnotiť, či získal o primeranosti súm daného rozpätia dostatočné a vhodné audítorské dôkazy;
- Keď získané audítorské dôkazy podporujú konkrétny odhad, ktorý sa líši od konkrétneho odhadu manažmentu, rozdiel medzi konkrétnym odhadom audítora a konkrétnym odhadom manažmentu predstavuje nesprávnosť;
- Keď získané audítorské dôkazy môžu podporovať rozpätie, ktoré nezahrňuje konkrétny odhad manažmentu, nesprávnosť sa rovná rozdielu medzi konkrétnym odhadom manažmentu a najbližším bodom rozpätia odhadu audítora.

A140. Usmernenie pomáhajúce audítorovi pri vyhodnotení toho, ako manažment vybral konkrétny odhad, a pri vyhodnotení zverejnení vo finančných výkazoch je uvedené v odsekoch A110–A114.

A141. Ak audítor v rámci ďalších audítorských postupov preverí aj to, ako manažment stanovil účtovný odhad, alebo navrhne vlastný konkrétny odhad či rozpätie odhadu, musí získať dostatočný audítorský dôkaz o zverejneniach vo finančných výkazoch, ktoré opisujú neistotu odhadu v súlade s odsekmi 26(b) a 29(b) a o ostatných zverejneniach v súlade s odsekom 31. Audítor potom posúdi audítorské dôkazy, ktoré v súlade s odsekom 35 získal o zverejneniach v rámci celkového vyhodnotenia toho, či sú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia vo finančných výkazoch v kontexte platného rámca finančného vykazovania primerané, alebo či sú nesprávne.

A142. Usmernenia týkajúce sa kvalitatívnych zverejnení⁵⁹ a prípadov, keď nesprávnosť zverejnení môže svedčiť o podvode, sú uvedené aj v štandarde ISA 450⁶⁰.

⁵⁷ ISA 330, odsek A60

⁵⁸ Pozri tiež ISA 315 (revidované znenie), odsek 31

⁵⁹ ISA 450, odsek A17

⁶⁰ ISA 450, odsek A22

A143. Keď sú finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom verného zobrazenia, audítor v rámci posudzovania, či finančné výkazy poskytujú verné zobrazenie⁶¹, posudzuje aj celkovú prezentáciu, členenie a obsah finančných výkazov a rovnako aj to, či zobrazujú finančné výkazy, vrátane poznámok k finančným výkazom, transakcie a udalosti spôsobom, ktorý vedie k vernému zobrazeniu. Napríklad, ak je s určitým odhadom spojená vyššia miera neistoty, môže audítor určiť, že na dosiahnutie verného zobrazenia je nutné vo finančných výkazoch uviesť ďalšie zverejnenia. Pokiaľ ich manažment nedoplní, môže audítor dospieť k záveru, že finančné výkazy sú významne nesprávne.

A144. Usmernenia o dopadoch na správu audítora v prípade, že sa audítor domnieva, že zverejnenia, ktoré manažment uviedol vo finančných výkazoch, sú nedostatočné alebo zavádzajúce, vrátane zverejnení týkajúcich sa neistoty odhadu, sú uvedené v štandarde ISA 705 (revidované znenie)⁶².

Písomné vyhlásenia (pozri: odsek 37)

A145. Písomné vyhlásenia o konkrétnych účtovných odhadoch okrem iného zahŕňujú vyhlásenia:

- že manažment pri významných úsudkoch uplatnených pri stanovení účtovných odhadov zohľadnil všetky relevantné informácie, ktoré sú mu známe;
- že manažment pri stanovení účtovných odhadov konzistentne a primerane vyberal a uplatnil metódy, predpoklady a údaje;
- že použité predpoklady vhodne odrážajú zámer manažmentu a jeho schopnosť vykonať v mene účtovnej jednotky konkrétne opatrenia, pokiaľ je to relevantné pre účtovné odhady;
- že zverejnenia týkajúce sa účtovných odhadov, vrátane informácií popisujúcich neistotu odhadu, sú v kontexte platného rámca finančného vykazovania úplné a primerané;
- že na stanovenie účtovných odhadov boli použité vhodné špeciálne schopnosti a odbornosť;
- že medzi dátumom finančných výkazov a dátumom správy audítora nenastali žiadne udalosti, ktoré by vyžadovali úpravu účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch;
- že ak nie sú účtovné odhady vykázané ani zverejnené vo finančných výkazoch, manažment správne rozhodol, že kritéria platného rámca finančného vykazovania, ktoré sa týkajú ich vykazovania alebo popísania neboli splnené.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky, s manažmentom a ďalšími relevantnými stranami (pozri: odsek 38)

A146. V súlade s požiadavkami štandardu ISA 260 (revidované znenie) audítor informuje osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky o svojich názoroch na významné kvalitatívne aspekty účtovných postupov v oblasti účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch⁶³. V prílohe 2 sú uvedené niektoré záležitosti týkajúce sa účtovných odhadov, o ktorých audítor môže tieto osoby informovať.

A147. Podľa požiadaviek štandardu ISA 265 musí audítor písomne informovať osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky o významných nedostatkoch v jej vnútornom kontrolnom systéme, ktoré audítor zistí v priebehu auditu⁶⁴. Takéto významné nedostatky sa týkajú kontrol, ktorých predmetom sú okrem iného nasledujúce oblasti:

- (a) výber a uplatňovanie významných účtovných pravidiel a výber a uplatňovanie metód, predpokladov a údajov;
- (b) riadenie rizík a súvisiace systémy;
- (c) integrita údajov, vrátane údajov získaných z externých informačných zdrojov;

⁶¹ ISA 700 (revidované znenie), odsek 14

⁶² ISA 705 (revidované znenie), odsek 22-23

⁶³ ISA 260 (revidované znenie), odsek 16(a)

⁶⁴ ISA 265, odsek 9

- (d) používanie, vývoj a validovanie modelov, vrátane modelov od externého dodávateľa, a ich prípadné úpravy.

A148. Okrem informovania osôb poverených spravovaním účtovnej jednotky má audítor v niektorých prípadoch právo alebo povinnosť komunikovať priamo s regulačnými orgánmi alebo orgánmi príslušného dohľadu. Takáto komunikácia môže byť prínosom počas celého auditu, prípadne v niektorých jeho fázach, napríklad pri plánovaní auditu alebo pri finalizovaní správy audítora. V niektorých krajinách majú regulačné orgány finančných inštitúcií záujem spolupracovať s audítormi pri spoločnom využívaní informácií o fungovaní a uplatňovaní kontrol týkajúcich sa finančných nástrojov, alebo pri riešení problémov týkajúcich sa oceňovania finančných nástrojov na neaktívnych trhoch, očakávaných úverových stratách či poisťných rezerv. Iné regulačné orgány môžu mať záujem o stanovisko audítora k významným aspektom fungovania účtovnej jednotky, vrátane odhadov týkajúcich sa nákladov. Takáto komunikácia môže byť pre audítora prínosom pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti a reagovaní na tieto riziká.

Dokumentácia (pozri: odsek 39)

A149. Požiadavky a usmernenia týkajúce sa spôsobu, ako má audítor zdokumentovať svoje poznatky o účtovnej jednotke, o posúdení rizík a o reakcii na posúdené riziká, sú uvedené v ISA 315 (revidované znenie)⁶⁵ a ISA 330⁶⁶. Tieto štandardy vychádzajú z požiadaviek a usmernení uvedených v ISA 230⁶⁷. V kontexte auditu účtovných odhadov musí audítor vypracovať audítorskú dokumentáciu zhrňujúcu kľúčové poznatky, ktoré získal o účtovnej jednotke a jej prostredí v oblasti účtovných odhadov. Okrem toho, úsudky audítora o posúdených rizikách významnej nesprávnosti v oblasti účtovných odhadov a reakcie audítora na tieto riziká budú pravdepodobne podložené dokumentáciou zhrňujúcou jeho komunikáciu s osobami poverenými spravovaním a vedením účtovnej jednotky.

A150. Pri dokumentovaní väzby medzi ďalšími audítorskými postupmi a posúdenými rizikami významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia v súlade s požiadavkami ISA 330 musí audítor v súlade s týmto štandardom zohľadniť dôvody, ktoré viedli k posúdeniu týchto rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia. Tieto dôvody môžu súvisieť s jedným alebo viacerými faktormi prirodzeného rizika, alebo s tým, ako audítor posúdil kontrolné riziko. Audítor však nie je povinný zdokumentovať, ako bol pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti týkajúcich sa jednotlivých účtovných odhadov zohľadnený každý jednotlivý faktor prirodzeného rizika.

A151. Audítor môže zdokumentovať aj nasledujúce oblasti:

- ak manažment v rámci zvolenej metódy používa komplexné modely, či uplatňoval svoje úsudky konzistentne a prípadne či návrh modelu splňuje ciele oceňovania stanovené platným rámcom finančného vykazovania;
- ak sa výber a uplatňovanie metód, významných predpokladov alebo údajov spája s vyššou mierou zložitosti, aké úsudky audítor uplatnil pri rozhodovaní, a či sú na vykonanie postupov posúdenia rizík, na navrhnutie a vykonanie postupov reagujúcich na posúdené riziká alebo na vyhodnotenie získaného audítorského dôkazu potrebné špeciálne schopnosti alebo znalosti. Ak áno, dokumentácia môže potom popísať aj to, ako boli tieto špeciálne schopnosti alebo znalosti použité.

A152. V odseku A7 štandardu ISA 230 sa uvádza, že aj keď prípadne audítorská dokumentácia vôbec nedokumentuje profesionálny skepticizmus uplatnený audítormi, môže napriek tomu poskytovať dôkaz o tom, že audítor profesionálny skepticizmus uplatnil. Napríklad, ak získané audítorské dôkazy v súvislosti s účtovnými odhadmi zahrňujú dôkazy, ktoré dosvedčujú tvrdenia manažmentu a aj dôkazy, ktoré im odporujú, dokumentácia môže popísať, ako audítor tieto audítorské dôkazy vyhodnotil, vrátane odborných úsudkov uplatnených pri formulovaní záveru, pokiaľ ide o dostatočnosť a vhodnosť získaného audítorského dôkazu.

⁶⁵ ISA 315 (revidované znenie), odseky 32 a A152–A155

⁶⁶ ISA 330, odseky 28 a A63

⁶⁷ ISA 230, odsek 8(c)

Príklady ďalších požiadaviek tohto štandardu, ktorých zdokumentovanie môže poskytnúť audítorské dôkazy o tom, ako audítor uplatňuje odborný skepticizmus:

- odsek 13(d), pokiaľ ide o to, ako audítor uplatňuje svoje poznatky pri vytváraní vlastných očakávaní týkajúcich sa účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch a aký je rozdiel medzi očakávaniami audítora a finančnými výkazmi zostavenými manažmentom účtovnej jednotky;
- odsek 18, ktorý vyžaduje, aby audítor navrhol a vykonal ďalšie audítorské postupy tak, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy nezaujatým spôsobom, ktorý nebude uprednostňovať získavanie audítorského dôkazu podporujúceho tvrdenia vo finančných výkazoch a rovnako nebude vylučovať audítorské dôkazy, ktoré týmto tvrdeniam odporujú;
- odseky 23(b), 24(b), 25(b) a 32, ktoré sa zaoberajú indikátormi možnej zaujatosti manažmentu;
- odsek 34, ktorý sa zaoberá nutnosťou zohľadniť všetky relevantné audítorské dôkazy bez ohľadu na to, či podporujú tvrdenia vo finančných výkazoch, alebo či im odporujú.

Faktory prirodzeného rizika

Úvod

1. V súlade s požiadavkami tohto štandardu musí audítor pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia týkajúcich sa účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch a pri reagovaní na tieto riziká zohľadniť, aká veľká miery neistoty je spojená s účtovným odhadom a do akej miery sú výber a uplatňovanie metód, predpokladov a údajov použitých pre účtovný odhad a výber konkrétneho odhadu manažmentu a súvisiace zverejnenia, ktoré majú byť uvedené vo finančných výkazoch, ovplyvnené zložitou, subjektivitou a ďalšími faktormi prirodzeného rizika.
2. Prirodzené riziko súvisiace s účtovným odhadom predstavuje náchylnosť tvrdení o tomto odhade k významnej nesprávnosti pred zohľadnením súvisiacich kontrol. Prirodzené riziko vyplýva z faktorov prirodzeného rizika, ktoré ohrozujú náležité stanovenie účtovného odhadu. Táto príloha podrobnejšie popisuje charakter faktorov prirodzeného rizika týkajúcich sa neistoty, subjektivity a zložitosti odhadu a ich vzájomné vzťahy v kontexte stanovenia účtovných odhadov, výberu konkrétneho odhadu manažmentu a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch.

Oceňovací základ

3. Oceňovací základ a charakter, podmienky a okolnosti súvisiace s určitou položkou finančných výkazov určujú, aké oceňovacie atribúty bude mať daná položka. Ak náklady na danú položku alebo jej cenu nie je možné priamo zistiť, je nutné stanoviť účtovný odhad uplatnením vhodnej metódy a použitím vhodných údajov a predpokladov. Metódu je možné stanoviť platným rámcom finančného vykazovania, alebo si ju manažment vyberie, pričom mala by odrážať dostupné poznatky o tom, ako by príslušné oceňovacie atribúty podľa očakávania ovplyvnili náklady na položku alebo jej cenu stanovenú na danom oceňovacom základe.

Neistota odhadu

4. Náchylnosť k nedostatočnej miere presnosti spojenej so stanovením hodnoty sa v účtovných rámcoch často označuje ako neistota odhadu. V tomto štandarde je neistota odhadu definovaná ako náchylnosť k prirodzenému nedostatku presnosti stanovenia hodnoty. Vzniká v prípade, že požadovanú peňažnú hodnotu položky vykázanú alebo zverejnenú vo finančných výkazoch nie je možné kvantifikovať dostatočne presne na základe priamo zistených nákladov alebo ceny. Ak nie je možné tieto údaje zistiť priamo, ďalšou možnou najpresnejšou alternatívnou stratégiou stanovenia hodnoty je použitie metódy, ktorá odráža dostupné znalosti o nákladoch alebo cene položky na danom oceňovacom základe, pričom sa využívajú objektívne zistiteľné údaje o príslušných oceňovacích atribútoch.
5. Obmedzenia spojené s dostupnosťou takýchto poznatkov alebo údajov však môžu limitovať overiteľnosť vstupov použitých pri stanovení hodnoty, a tak obmedziť aj presnosť výsledkov. Väčšina účtovných rámcov pripúšťa, že existujú praktické obmedzenia, ktoré je nutné zohľadniť, napríklad keď náklady na získanie informácií prevyšujú výsledný prínos. Nedostatočná presnosť stanovenia hodnoty vyplývajúca z týchto obmedzení je neoddeliteľne spätá s týmto procesom, pretože ju nie je možné eliminovať z procesu stanovenia hodnoty. Tieto obmedzenia sú preto zdrojom neistoty odhadu.

Ďalšie zdroje neistoty, ktoré sa počas procesu stanovenia hodnoty môžu vyskytnúť, je možné v zásade eliminovať, ak je metóda uplatnená primeraným spôsobom, a preto sú zdrojom potenciálnej nesprávnosti, nie neistoty odhadu.

6. V niektorých prípadoch sa neistota odhadu týka budúcich tokov ekonomických výhod, ktoré plynú účtovnej jednotke alebo od účtovnej jednotky na základe podkladového aktíva alebo záväzku. Výsledok týchto tokov je možné zistiť až po dátume finančných výkazov. V závislosti od charakteru daného oceňovacieho základu a charakteru, podmienok a okolností danej položky finančných výkazov môže byť výsledok priamo zistiteľný ešte pred finalizovaním finančných výkazov, alebo až k neskoršiemu dátumu. Pre niektoré účtovné odhady neexistuje vôbec priamo zistiteľný výsledok.
7. V prípade niektorých položiek je možné výsledky pomerne ľahko predpovedať s vysokou mierou presnosti. Napríklad životnosť výrobného stroja je možné ľahko predpovedať, pokiaľ sú k dispozícii dostatočné technické údaje o jeho priemernej dobe životnosti. V niektorých prípadoch nie je možné predpovedať budúci výsledok s primeranou presnosťou, napríklad v prípade očakávanej doby dožitia jednotlivca na základe poistno-matematických predpokladov, avšak pre skupinu osôb je zvyčajne možné očakávanú dobu dožitia predpovedať s väčšou presnosťou. Oceňovací základ pre skupinu účtov môže byť v niektorých prípadoch stanovený na úrovni portfólia, čo môže znížiť prirodzenú neistotu odhadu.

Zložitosť

8. Ďalším zdrojom prirodzeného rizika je zložitosť (t.j. zložitosť, ktorá je nevyhnutnou súčasťou procesu stanovenia účtovného odhadu pred zohľadnením kontrol). Tato zložitosť môže vzniknúť napríklad v nasledujúcich prípadoch:
 - existuje celá rada oceňovacích atribútov s mnohými vzájomnými vzťahmi, prípadne s nelineárnymi vzťahmi;
 - stanovenie náležitej hodnoty oceňovacích atribútov vyžaduje viacero dátových súborov;
 - stanovenie účtovného odhadu vyžaduje niekoľko predpokladov, resp. medzi predpokladmi sú vzájomné korelácie;
 - použité údaje sú samé o sebe náročné na identifikovanie, zachytenie, sprístupnenie alebo analyzovanie.
9. Zložitosť môže súvisieť so zložitosťou použitej metódy a so zložitosťou súvisiaceho výpočtového procesu alebo modelu použitého v rámci aplikácie danej metódy. Napríklad, zložitosť modelu môže byť daná potrebou aplikovať koncepty alebo techniky oceňovania založené na pravdepodobnosti, modely oceňovania opcií alebo simulačné techniky na predpovedanie neistých budúcich výsledkov alebo hypotetického správania. Výpočtový proces na podporu predpokladu alebo aplikovanie zložitých matematických alebo štatistických konceptov môže podobne vyžadovať údaje z viacerých zdrojov alebo viacerých dátových súborov.
10. Čím je väčšia zložitosť, tým je väčšia pravdepodobnosť, že manažment na stanovenie účtovného odhadu bude potrebovať špeciálne schopnosti alebo znalosti, prípadne že bude musieť využiť služby experta, ako napríklad v nasledujúcich oblastiach:
 - koncepty a techniky oceňovania, ktoré by mohli byť použité v kontexte oceňovacieho základu a cieľov alebo iných požiadaviek platného rámca finančného vykazovania, a spôsoby uplatňovania týchto konceptov alebo techník;
 - základné oceňovacie atribúty, ktoré môžu byť relevantné vzhľadom na charakter oceňovacieho základu a na charakter, podmienky a okolnosti tých položiek finančných výkazov, pre ktoré sa stanovujú účtovné odhady;
 - identifikovanie vhodných zdrojov údajov z vnútorného prostredia (vrátane zdrojov mimo účtovných kníh) alebo z vonkajších informačných zdrojov, vrátane určenia, ako riešiť potenciálne ťažkosti pri získavaní údajov z týchto zdrojov, pri zachovaní ich integrity pri aplikovaní metódy, alebo pochopení relevantnosti a spoľahlivosti týchto údajov.

11. Zložitosť týkajúca sa údajov môže nastať napríklad za nasledujúcich okolností:
- (a) v prípade, že je náročné údaje získať, alebo keď sa údaje týkajú transakcií, ktoré nie sú bežne prístupné. Aj keď sú takéto údaje k dispozícii, napríklad prostredníctvom externého informačného zdroja, posúdenie ich relevantnosti a spoľahlivosti môže byť náročné, pokiaľ externý informačný zdroj nezverejňuje príslušné informácie o zdrojoch údajov, ktoré použil, a ani informácie o ich spracovaní;
 - (b) keď údaje odrážajúce názory externého informačného zdroja o budúcich podmienkach alebo udalostiach, ktoré môžu byť relevantné pri zabezpečení podpory predpokladu, sú náročné na pochopenie, ak nepoznáme súvisiace dôvody a informácie, ktoré boli zohľadnené pri vytváraní týchto názorov;
 - (c) keď sú niektoré typy údajov samé o sebe náročné na pochopenie, pretože vyžadujú znalosť technicky zložitých ekonomických alebo právnych konceptov, pričom takáto znalosť je nevyhnutným predpokladom, aby bolo možné pochopiť napríklad údaje vyplývajúce z podmienok právnych zmlúv upravujúcich transakcie s komplexnými finančnými nástrojmi alebo poistnými produktmi.

Subjektivita

12. Subjektivita (t.j. subjektivita, ktorá je prirodzenou súčasťou procesu stanovenia účtovného odhadu pred zohľadnením kontrol) vyplýva z prirodzených obmedzení poznatkov alebo údajov, ktoré sú reálne dostupné ohľadom oceňovacích atribútov. Ak takéto obmedzenia existujú, môže platný rámec finančného vykazovania znížiť mieru subjektivity tým, že stanoví, akým spôsobom sa majú úsudky uplatňovať. Takéto požiadavky môžu napríklad explicitne alebo implicitne stanoviť ciele týkajúce sa oceňovania, zverejnení vo finančných výkazoch, skupiny účtov alebo obmedzení nákladov. Platný rámec finančného vykazovania môže tiež zdôrazniť dôležitosť takýchto úsudkov stanovením požiadaviek na zverejnenia o týchto úsudkoch.
13. Úsudok manažmentu je všeobecne nutný okrem iného aj pri určení nasledujúcich záležitostí, s ktorými sa často spája subjektivita:
- pokiaľ tieto záležitosti nie sú špecifikované požiadavkami platného rámca finančného vykazovania, výber vhodných oceňovacích metód, konceptov, techník a faktorov používaných pri metóde stanovenia odhadu, berúc do úvahy dostupné znalosti;
 - pokiaľ sú oceňovacie atribúty zistiteľné, výber vhodných zdrojov údajov v prípade, že existuje viacero potenciálnych zdrojov;
 - pokiaľ nie sú oceňovacie atribúty zistiteľné, výber vhodných predpokladov alebo rozpätia predpokladov so zreteľom na najlepšie dostupné údaje, vrátane napríklad trhových názorov;
 - rozpätie reálne možných výsledkov, z ktorého manažment vyberá konkrétny odhad, a relatívna pravdepodobnosť, že niektoré body v rámci tohto rozpätia sú konzistentné s cieľmi oceňovacieho základu požadovanými platným rámcom finančného vykazovania;
 - výber konkrétneho odhadu manažmentu a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch.
14. Predpoklady o budúcich udalostiach alebo podmienkach vyžadujú uplatňovanie úsudku, ktorého náročnosť závisí od miery neistoty, s ktorou sú tieto udalosti alebo podmienky spojené. Miera presnosti, s ktorou je možné predpovedať neisté budúce udalosti alebo podmienky, závisí od toho, nakoľko sú tieto udalosti alebo podmienky stanoviteľné na základe znalostí, vrátane znalostí minulých podmienok, udalostí a súvisiacich výsledkov. Ako je opísané vyššie, nedostatok presnosti tiež prispieva k neistote odhadu.
15. Pokiaľ ide o budúce výsledky, predpoklady sú nutné iba pre tie aspekty výsledku, ktoré sú neisté. Napríklad, pri posudzovaní možného zníženia hodnoty pohľadávky z titulu predaja tovaru k dátumu súvahy, pravdepodobne bude možné hodnotu pohľadávky jednoznačne stanoviť a priamo zistiť z príslušných účtovných dokladov. Neistá však môže byť výška novej straty v dôsledku zníženia hodnoty. V takomto prípade bude zrejmé nutné predpoklady použiť iba na posudzovanie pravdepodobnosti straty a na stanovenie jej výšky a načasovanie akejkoľvek takejto straty.

16. V iných prípadoch však hodnota peňažných tokov vyplývajúcich z práv na aktívum môže byť neist, takže predpoklady bude nutné používať nielen na stanovenie hodnoty podkladových práv na peňažné toky, ale aj na posudzovanie možných strát zo zníženia hodnoty.
17. Manažment niekedy musí posúdiť informácie o minulých podmienkach a udalostiach spoločne s aktuálnymi trendmi a s očakávaniami ohľadom budúceho vývoja. Minulé podmienky a udalosti sú zdrojom historických informácií, ktoré môžu upozorniť na opakujúce sa vzorce správania, ktoré je možné extrapolovať na hodnotenie budúcich výsledkov. Takéto historické informácie môžu tiež naznačovať meniace sa vzorce správania v čase (cykly alebo trendy). Môžu poukazovať na to, že základné historické vzorce správania sa menia do istej miery predvídateľnými spôsobmi, ktoré je tiež možné extrapolovať na hodnotenie budúcich výsledkov. K dispozícii môžu byť aj iné typy informácií, ktoré naznačujú možné zmeny historických vzorcov správania alebo v súvisiacich cykloch či trendoch. Úsudky o prediktívnej hodnote takýchto informácií budú zrejme náročné.
18. Rozsah a charakter úsudkov (vrátane miery subjektivity, ktorá sa s nimi spája) uplatnených pri stanovení účtovných odhadov môžu vytvárať príležitosť pre vznik zaujatosti manažmentu pri rozhodovaní o opatreniach, ktoré je podľa názoru manažmentu vhodné prijať v súvislosti so stanovením účtovných odhadov. V prípade, že existuje aj vysoká miera zložitosti alebo vysoká miera neistoty odhadu, prípadne oboje, riziko zaujatosti manažmentu alebo podvodu, resp. príležitosť pre takéto riziko môže byť tiež vysoké.

Vzťah medzi neistotou odhadu a subjektivitou a zložitou

19. Neistota odhadu vedie k prirodzeným odchýlkam v potenciálnych metódach, zdrojoch údajov a predpokladoch, ktoré by bolo možné použiť na stanovenie účtovného odhadu. Toto zase vedie k subjektivite, a teda aj nutnosti uplatňovať úsudok pri stanovení účtovných odhadov. Úsudok je nutný pri výbere vhodných metód a zdrojov údajov, pri uplatňovaní predpokladov a pri výbere konkrétneho odhadu manažmentu a súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch. Manažment robí úsudky v kontexte požiadaviek týkajúcich sa vykazovania, oceňovania, prezentovania a zverejňovania podľa platného rámca finančného vykazovania. Pretože však existujú obmedzenia dostupnosti a prístupnosti poznatkov alebo informácií, ktoré by tieto úsudky podporili, úsudky sú svojou samou podstatou subjektívne.
20. Subjektivita týchto úsudkov vytvára pri ich uplatňovaní priestor na nezámernú, alebo zámernú zaujatosť manažmentu. Mnohé rámce finančného vykazovania vyžadujú, aby informácie, ktoré majú byť zahrnuté do finančných výkazov, boli neutrálne (t.j. nemali by byť zaujaté). Vzhľadom k tomu, že zaujatosť je v zásade možné vylúčiť z procesu stanovenia odhadu, zdroje možnej zaujatosti úsudkov uplatňovaných na riešenie subjektivity predstavujú skôr zdroje potenciálnej nesprávnosti, a nie zdroje neistoty odhadu.
21. Prirodzené rozdiely medzi potenciálnymi metódami, zdrojmi údajov a predpokladmi, ktoré by mohli byť použité na stanovenie účtovného odhadu (pozri: odsek 19), sú aj zdrojom odchýlok výsledkov stanovenia hodnoty. Veľkosť intervalu reálne možných výsledkov je daná stupňom neistoty odhadu a často sa označuje ako citlivosť účtovného odhadu. Okrem výsledkov stanovenia hodnoty zahrňuje proces odhadu aj analýzu vplyvu prirodzených rozdielov medzi potenciálnymi metódami, zdrojmi údajov a predpokladmi na rozpätie reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty (tzv. analýza citlivosti).
22. Prezentácia účtovného odhadu vo finančných výkazoch, ktorá, ak to platný rámec finančného vykazovania vyžaduje, podáva verný obraz (t.j. je úplná, neutrálna a neobsahuje chyby), zahrňuje aj to, že manažment uplatňuje náležitý úsudok pri výbere konkrétneho odhadu z intervalu reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty a súvisiacich zverejnení, ktoré vhodne popisujú neistotu odhadu. Tieto samotné úsudky môžu byť subjektívne v závislosti od charakteru požiadaviek platného rámca finančného vykazovania, ktorý tieto záležitosti upravuje. Napríklad, platný rámec finančného vykazovania môže pre výber konkrétneho odhadu manažmentu stanoviť konkrétny základ (napríklad pravdepodobnostný vážený priemer alebo najlepší odhad). Podobne môže tiež vyžadovať, aby vo finančných výkazoch boli uvedené určité zverejnenia, resp. zverejnenia, ktoré spĺňajú stanovené ciele zverejnenia, alebo aby vo finančných výkazoch boli uvedené ďalšie zverejnenia, ktoré sú nutné na zabezpečenie vernej prezentácie za daných okolností.

23. Aj keď účtovný odhad, s ktorým sa spája vyššia miera neistoty, môže byť menej presne kvantifikovateľný ako odhad, s ktorým sa spája menšia miera neistoty, pre užívateľa finančných výkazov však môže byť dostatočne relevantné, aby bol vo finančných výkazoch uvedený, ak platný rámec finančného vykazovania vyžaduje verné zobrazenie a pokiaľ je ho pre danú položku možné dosiahnuť. V niektorých prípadoch môže byť neistota odhadu taká veľká, že kritéria vykazovania stanovené príslušným rámcom finančného vykazovania nebudú splnené a účtovný odhad nebude možné vo finančných výkazoch vykázať. Aj za týchto okolností však môžu existovať relevantné požiadavky na zverejnenia, ktoré musia byť vo finančných výkazoch zahrnuté, napríklad konkrétny odhad alebo rozpätie reálne možných výsledkov stanovenia hodnoty a informácie opisujúce neistotu odhadu a obmedzenia pri vykazovaní položky. Požiadavky platného rámca finančného vykazovania môžu vo väčšej alebo menšej miere špecifikovať požiadavky, ktoré sa uplatňujú za týchto okolností. Plnenie týchto požiadaviek môže vyžadovať ďalšie úsudky, s ktorými je spojená subjektivita.

Komunikácia s osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky

Pokiaľ ide o komunikáciu s osobami poverenými správou účtovnej jednotky týkajúcej sa audítorských stanovísk k významným kvalitatívnym aspektom účtovných postupov účtovnej jednotky, ktoré sa týkajú účtovných odhadov a súvisiacich zverejnení, môže audítor venovať pozornosť nasledujúcim záležitostiam:

- (a) spôsob, akým manažment identifikuje transakcie, iné udalosti a podmienky, ktoré prípadne vyžadujú stanovenie účtovného odhadu a súvisiace zverejnenie, alebo prípadne vyžadujú zmenu stanovených odhadov a súvisiacich zverejnení;
- (b) riziká významnej nesprávnosti;
- (c) relatívna významnosť účtovných odhadov z hľadiska finančných výkazov ako celok;
- (d) znalosť (alebo nedostatok znalosti) manažmentu, pokiaľ ide o charakter a rozsah rizík spojených s účtovnými odhadmi;
- (e) či manažment uplatnil náležité špeciálne schopnosti a znalosti, prípadne či využil služby príslušných expertov;
- (f) stanovisko audítora k rozdielom medzi konkrétnym odhadom audítora alebo rozpätím odhadu audítora a konkrétnym odhadom manažmentu;
- (g) stanovisko audítora k vhodnosti výberu účtovných pravidiel týkajúcich sa účtovných odhadov a ich vykazovaniu vo finančných výkazoch;
- (h) indikátory možnej zaujatosti manažmentu;
- (i) či došlo alebo malo dôjsť k zmene metódy stanovenia účtovných odhadov v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím;
- (j) ak došlo k zmene metódy stanovenia účtovných odhadov v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím, z akého dôvodu k tomu došlo a aký bol výsledok účtovných odhadov v predchádzajúcich obdobiach;
- (k) či sú metódy, ktoré manažment používa na stanovenie účtovných odhadov, vrátane prípadných modelov, vhodné v kontexte cieľov oceňovania, charakteru, podmienok, okolností a ďalších požiadaviek platného rámca finančného vykazovania;
- (l) charakter a dôsledky významných predpokladov použitých na stanovenie účtovných odhadov a miera subjektivity spojenej s návrhmi predpokladov;
- (m) či sú významné predpoklady konzistentné nielen navzájom, ale aj s významnými predpokladmi použitými pre iné účtovné odhady, alebo iné ekonomické činnosti danej účtovnej jednotky;
- (n) pokiaľ je to relevantné pre správnosť významných odhadov alebo pre správne aplikovanie platného rámca finančného vykazovania, aké opatrenia plánuje manažment prijať a či ich je manažment schopný implementovať;
- (o) spôsob, ako manažment posúdil alternatívne predpoklady alebo výsledky a prečo ich odmietol, resp. ako riešil neistotu odhadu pri stanovení účtovných odhadov;
- (p) či sú údaje a významné predpoklady, ktoré manažment použil na stanovenie účtovných odhadov, vhodné v kontexte platného rámca finančného vykazovania;
- (q) relevantnosť a spoľahlivosť informácií získaných z externého informačného zdroja;
- (r) významné ťažkosti, s ktorými sa audítor stretol pri získavaní dostatočných a vhodných audítorských dôkazov k údajom získaných z externého informačného zdroja, alebo k oceneniu, ktoré vykonal manažment, prípadne jeho expert;

- (s) významné rozdiely medzi úsudkami audítora a úsudkami manažmentu, resp. jeho experta, týkajúce sa oceňovania;
- (t) potenciálne dopady významných rizík a miery rizík, ktoré je nutné uviesť vo zverejneniach vo finančných výkazoch, vrátane dopadov neistoty odhadu súvisiacej s účtovnými odhadmi;
- (u) primeranosť zverejnení uvedených vo finančných výkazoch o neistote odhadu;
- (v) či sú rozhodnutia manažmentu, ktoré sa týkajú vykazovania a stanovenia hodnoty účtovných odhadov a ich vykazovania a zverejnenia vo finančných výkazoch, a aj rozhodnutia, ktoré sa týkajú súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch, v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.

Harmonizačné novely k ďalším štandardom ISA

Poznámka: Nasledujúce harmonizačné novely k ďalším štandardom ISA sú dôsledkom úprav v ISA 540 (revidované znenie). Tieto novely nadobudnú účinnosť súčasne s ISA 540 (revidované znenie) a sú uvedené s vyznačenými zmenami oproti najnovším schváleným verziám štandardov ISA, ktoré sú zmenené a doplnené. Číslo poznámok pod čiarou v tomto dokumente nezodpovedajú číslovaniu v príslušnom novelizačnom štandarde a je potrebné odkázať na dané medzinárodné štandardy ISA. Harmonizačné novely boli schválené Radou pre dohľad nad verejným záujmom (PIOB), ktoré dospela k záveru, že pri tvorbe štandardu bol dodržaný riadny proces a verejný záujem bol náležite zohľadnený.

ISA 200, Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Dostatočný a primeraný audítorský dôkaz a audítorské riziká (pozri: odseky 5 a 17)

...

Audítorské riziko

...

Riziká významnej nesprávnosti

...

Posúdenie rizík významnej nesprávnosti je možné vyjadriť kvantitatívne, napr. percentuálnym údajom, alebo nekvantitatívnym spôsobom. Vo všetkých prípadoch je ale potreba správneho posúdenia rizika dôležitejšia ako samotný prístup, ktorý audítor na tieto účely zvolí. Štandardy ISA sa zvyčajne nevyjadrujú zvlášť k prirodzenému riziku a zvlášť ku kontrolnému riziku, ale hovoria súhrne o posúdení „rizika významnej nesprávnosti“. Avšak ISA 540 (revidované znenie)⁶⁸ vyžaduje, aby audítor posúdil zvlášť prirodzené riziko a zvlášť kontrolné riziko a na základe toho, aby nastavil a vykonal ďalšie audítorské postupy, ktorými bude v súlade s ISA 330⁶⁹ reagovať na riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, týkajúce sa účtovných odhadov, vrátane významných rizík. Pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti pre významné skupiny transakcií, účtovné zostatky alebo zverejnené údaje, v prípadoch iných ako účtovné odhady, môže audítor posúdiť prirodzené riziko a kontrolné riziko samostatne, alebo spoločne, v závislosti od toho, aké zvolí audítorské techniky a metodiku, a s ohľadom na praktické aspekty. Posúdenie rizík významnej nesprávnosti je možné vyjadriť kvantitatívne, napr. percentuálnym údajom, alebo nekvantitatívnym spôsobom. Vo všetkých prípadoch je ale potreba správneho posúdenia rizika dôležitejšia ako samotný prístup, ktorý audítor na tieto účely zvolí.

⁶⁸ ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia, odsek 16

⁶⁹ ISA 330, odsek 7(b)

ISA 230, Auditorská dokumentácia

...

Požiadavky

...

Dokumentácia vykonaných auditorských postupov a získaných auditorských dôkazov

Forma, obsah a rozsah dokumentácie auditu

8. Audítor vypracuje dokumentáciu auditu, ktorá je dostatočná, aby skúsenému audítorovi, ktorý nebol predtým do auditu zapojený, umožnila pochopiť nasledujúce: (pozri: odseky A2 - A5, A16 - 17)

- (a) povaha, časový sled a rozsah auditorských postupov vykonaných v súlade s požiadavkami štandardov ISA a platnými právnymi predpismi a regulačnými nariadeniami; (pozri: odseky A6 - A7)
- (b) výsledky vykonaných auditorských postupov a získaných auditorských dôkazov, a
- (c) významné záležitosti, ktoré boli zistené počas auditu, závery prijaté s ohľadom na tieto záležitosti a významné odborné úsudky uplatnené pri týchto záveroch. (pozri: odseky A8 - A11)

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Dokumentácia v súlade so štandardmi ISA (pozri: odsek 8(a))

...

A7. Dokumentácia auditu poskytuje dôkazy o tom, že audit spĺňa požiadavky štandardov ISA. Pre audítora však nie je nevyhnutné ani realizovateľné, aby zdokumentoval počas auditu každú posudzovanú skutočnosť alebo uplatnený odborný úsudok. Audítor nemusí ani samostatne zdokumentovať (napr. v kontrolnom prehľade) splnenie požiadaviek, ktorých splnenie je zdokumentované v spise audítora. Napríklad:

- existencia vhodne zdokumentovaného plánu auditu preukazuje, že audítor audit naplánoval,
- existencia podpísanej zmluvy o výkone auditu zahrnutej v spise audítora preukazuje, že sa audítor dohodol s manažmentom, prípadne s osobami poverenými spravovaním a riadením účtovnej jednotky, na podmienkach zákazky na audit,
- správa audítora k finančným výkazom, ktorá obsahuje výrok s primeranou výhradou, preukazuje, že audítor splnil požiadavku spojenú s vyjadrením výroku s výhradou v prípadoch stanovených v štandardoch ISA,
- v spojitosti s požiadavkami, ktoré sa všeobecne týkajú celého auditu, môže existovať celá rada spôsobov, ako je ich splnenie možné zdokumentovať v spise audítora:
 - Napríklad neexistuje iba jediný spôsob, ako zdokumentovať uplatňovanie profesionálneho skepticizmu. Dokumentácia audítora však môže poskytnúť dôkaz o tom, že audítor uplatnil profesionálny skepticizmus v súlade so štandardmi ISA. Napríklad v prípade účtovných odhadov v situácii, keď získané auditorské dôkazy, týkajúce sa týchto odhadov, obsahujú informácie, ktoré podporujú tvrdenie manažmentu, aj informácie, ktoré im odporujú, bude táto požiadavka splnená, ak dokumentácia popisuje, ako audítor tieto auditorské dôkazy vyhodnotil, vrátane odborných úsudkov uplatnených pri vytváraní názoru na dostatočnosť a vhodnosť získaných auditorských dôkazov. Takéto auditorské dôkazy môžu zahŕňať špecifické postupy vykonané s cieľom dosvedčiť reakcie manažmentu na otázky audítora.
 - Podobne v dokumentácii auditu môže byť viacerými spôsobmi podložená skutočnosť, že partner zodpovedný za zákazku prevzal zodpovednosť za riadenie a vykonávanie auditu a za dohľad nad jeho vykonávaním v súlade so štandardmi ISA. Jedným z týchto spôsobov môže byť dokumentácia včasného zapojenia partnera zodpovedného za zákazku do jednotlivých aspektov auditu, napríklad jeho účasť na rokovaní tímu v súlade s požiadavkami ISA 315 (revidované znenie).⁷⁰

...

⁷⁰ Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia

Dokumentácia o významných záležitostiach a súvisiacom významnom odbornom úsudku (pozri: odsek 8(c))

...

A10. Niekoľko príkladov okolností, v prípade ktorých je v súlade s odsekom 8 vhodné vypracovať dokumentáciu auditu týkajúcu sa uplatnenia odborného úsudku, pokiaľ ide o významné záležitosti a úsudky:

- východisko záveru audítora, ak sa od neho požaduje, aby „zvážil“ určité informácie alebo faktory a toto zváženie je v kontexte príslušnej zákazky významné,
- zdôvodnenie záveru audítora týkajúce sa primeranosti oblastí subjektívneho úsudku manažmentu (napríklad primeranosť významných účtovných odhadov),
- východiská, na základe ktorých audítor posúdil, či sú účtovný odhad a súvisiace zverejnenia vo finančných výkazoch v kontexte platného rámca vykazovania primerané, alebo či sú nesprávne,
- zdôvodnenie záverov audítora ohľadom pravosti dokumentácie, či v reakcii na podmienky zistené počas auditu, ktoré audítora vedú k domnienke, že dokument nemusí byť pravý, je vykonané ďalšie skúmanie (napríklad vhodné využitie služieb experta alebo potvrdzujúcich postupov),
- ak je štandard ISA 701⁷¹ relevantný, identifikovanie hlavných záležitostí auditu, alebo určenie, že žiadne hlavné záležitosti auditu, ktoré by bolo nutné komunikovať, neexistujú.

Príloha

(pozri: odsek 1)

...

Špecifické požiadavky na audítorskú dokumentáciu iné ako požiadavky štandardov ISA

...

- ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov ~~vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty~~ a súvisiace zverejnenia – odsek 39~~23~~

⁷¹ ISA 701, Informovanie o hlavných záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora

ISA 240, Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

A47. Spätnú kontrolu vyžaduje aj ISA 540 (revidované znenie). Táto kontrola sa vykonáva ako postup posudzovania rizika a jej cieľom je získať informácie o účinnosti účtovných odhadov stanovených manažmentom v minulých ~~predchádzajúcich~~ obdobiach, o výsledkoch účtovných odhadov a, ak je to relevantné, o ich následných prehodnoteniach ~~v minulosti vykázaných účtovných odhadov~~. Spätná kontrola tak pomáha identifikovať a posúdiť riziko významnej nesprávnosti, ako aj zhodnotiť audítorské dôkazy týkajúce sa záležitostí, ako napríklad neistota odhadu, ktorých zverejnenie sa môže požadovať vo finančných výkazoch. Audítorovo zhodnotenie úsudkov a predpokladov manažmentu s cieľom identifikovania možnej predpojatosti, ktorá môže predstavovať riziko významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu v súlade s týmto štandardom ISA, môže byť v praxi vykonané spoločne s kontrolou vyžadovanou štandardom ISA 540 (revidované znenie).

...

ISA 260 (revidované znenie), *Komunikácia s osobami poverenými spravovaním*

...

Požiadavky

...

Záležitosti, ktoré musia byť komunikované

...

Významné zistenia auditu

16. Audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním: (pozri: odseky A17 – A18)

- (a) o svojich názoroch na významné kvalitatívne aspekty účtovných postupov účtovnej jednotky, vrátane účtovných pravidiel, odhadov a zverejnení. V relevantných prípadoch audítor musí vysvetliť osobám povereným spravovaním účtovnej jednotky, prečo sa domnieva, že určitý významný účtovný postup, ktorý je podľa platného rámca finančného vykazovania prijateľný, nie je v konkrétnych podmienkach účtovnej jednotky najvhodnejší; (pozri: odseky A19 - A20)
- (b) o prípadných významných ťažkostiach, s ktorými sa stretol počas auditu; (pozri: odsek A21)
- (c) ak nie sú všetky osoby poverené spravovaním zároveň zapojené do vedenia účtovnej jednotky:
 - (i) o významných záležitostiach, ktoré sa objavili počas auditu a boli predmetom diskusie s manažmentom, alebo boli predmetom korešpondencie s manažmentom; (pozri: odsek A22)
 - (ii) o písomných vyhláseniach, ktoré audítor požaduje;
- (d) o prípadných okolnostiach, ktoré majú vplyv na obsah a formu správy audítora; (pozri: odseky A23 - A25)
- (e) o akýchkoľvek iných významných záležitostiach, ktoré sa objavili počas auditu a ktoré sú podľa odborného úsudku audítora dôležité z hľadiska dohľadu nad procesom finančného vykazovania. (pozri: odseky A26 - A28)

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Záležitosti, ktoré musia byť komunikované

...

Významné zistenia auditu

...

Významné kvalitatívne aspekty účtovných postupov (pozri: odsek 16(a))

- A19. Rámce finančného vykazovania účtovnej jednotke zvyčajne umožňujú, aby vytvárala účtovné odhady a úsudky o účtovných pravidlách a zverejneniach, napríklad v súvislosti s kľúčovými predpokladmi používanými na stanovenie účtovných odhadov, s ktorými je spojená významná neistota oceňovania. Právne predpisy alebo rámce finančného vykazovania môžu navyše požadovať, aby účtovná jednotka vo finančných výkazoch vysvetlila významné účtovné pravidlá, alebo uviedla „najdôležitejšie účtovné odhady“ alebo „najdôležitejšie účtovné pravidlá a postupy“, a tak identifikovala najnáročnejšie, najsubjektívnejšie alebo najzložitejšie úsudky, ktoré manažment pri zostavovaní finančných výkazov uplatnil, a poskytla o nich užívateľom viac informácií.
- A20. Názor audítora na subjektívne aspekty finančných výkazov preto môže byť pre osoby poverené spravovaním zvlášť dôležitý pri plnení ich povinností spojených s dohľadom nad procesom finančného vykazovania. Napríklad v súvislosti so záležitosťami popísanými v odseku A19 sa tieto osoby môžu zaujímať o názor audítora na to, do akej miery ovplyvňuje zložitost', subjektivita a ostatné faktory prirodzeného rizika výber a uplatňovanie metód, predpokladov a číselných údajov používaných pri vykonávaní účtovných odhadov, alebo ako audítor posúdil, či konkrétny odhad manažmentu a súvisiace zverejnenia sú v kontexte príslušného rámca finančného vykazovania primerané. o to, ako audítor posúdil dostatočnosť zverejnení o neistote spojenej s účtovnými odhadmi, z ktorých vyplývajú

významné riziká. Súčasťou otvorenej a konštruktívnej komunikácie o dôležitých kvalitatívnych aspektoch účtovných postupov účtovnej jednotky môžu byť aj pripomienky k prijateľnosti dôležitých účtovných postupov a ku kvalite zverejnení. Audítor môže osoby poverené spravovaním informovať napríklad o tom, že určitý významný účtovný postup, ktorý účtovná jednotka uplatňuje v prípade účtovných odhadov, nepovažuje za daných okolností za najvhodnejší a že iná, alternatívna metóda by bola podľa jeho názoru vhodnejšia. Záležitosti, o ktorých audítor môže v tejto súvislosti informovať, sú uvedené v prílohe č. 2.

...

Príloha č. 1

(pozri: odsek 3)

Špecifické požiadavky podľa Medzinárodného štandardu pre riadenie kvality (ISQC 1) a ostatných štandardov ISA, ktoré sa týkajú komunikácie s osobami poverenými spravovaním účtovnej jednotky

Táto príloha uvádza odseky v ISQC 1⁷² a ostatných štandardoch ISA, ktoré vyžadujú komunikáciu o špecifických záležitostiach s osobami poverenými spravovaním. Tento zoznam nenahrádza zohľadnenie požiadaviek a súvisiacich aplikačných a iných vysvetľujúcich materiálov uvedených v štandardoch ISA.

- ISQC 1, Riadenie kvality pre spoločnosti, ktoré vykonávajú audity a previerky historických finančných informácií a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby – odsek 30(a)
- ISA 240, Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov – odseky 21, 38(c)(i) a 40-42
- ISA 250, Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov – odseky 14, 19 a 22-24
- ISA 265, Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole – odsek 9
- ISA 450, Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu – odseky 12-13
- ISA 505, Externé potvrdenia – odsek 9
- ISA 510, Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy – odsek 7
- ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia – odsek 38
- ISA 550, Spriaznené osoby – odsek 27
- ISA 560, Následné udalosti – odseky 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) a 17
- ISA 570 (revidované znenie), Nepretržité pokračovanie v činnosti – odsek 25
- ISA 600, Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov) – odsek 49
- ISA 610 (revidované znenie), Použitie práce experta nominovaného audítorom – odseky 20 a 31
- ISA 700 (revidované znenie), Formovanie stanovísk k finančným výkazom a správa k finančným výkazom – odsek 46
- ISA 701, Informovanie o hlavných záležitostiach v správe nezávislého audítora – odsek 17
- ISA 705 (revidované znenie), Modifikácie stanoviska v správe nezávislého audítora – odseky 12, 14, 23 a 30
- ISA 706 (revidované znenie), Odseky so zdôraznením skutočností a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora – odsek 12
- ISA 710, Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy – odsek 18
- ISA 720 (revidované znenie), Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy – odseky 17-19

⁷² ISQC 1, Riadenie kvality pre spoločnosti, ktoré vykonávajú audity a previerky historických finančných informácií a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby

Príloha č. 2

(pozri: odsek 16(a), A19 - A20)

Kvalitatívne aspekty účtovných postupov

Komunikácia, ktorú požaduje odsek 16(a) a ktorú uvádzajú odseky A19 - A20, môže okrem iného zahŕňať nasledujúce záležitosti:

Účtovné pravidlá

Účtovné odhady a súvisiace zverejnenia

~~Pre položky, pre ktoré sú odhady významné, záležitosti uvedené v ISA 540⁷³, vrátane napríklad: Príloha č. 2 štandardu ISA 540 (revidované znenie) uvádza záležitosti, o ktorých môže audítor informovať v súvislosti s významnými kvalitatívnymi aspektmi účtovných postupov účtovnej jednotky, pokiaľ ide o účtovné odhady a súvisiace zverejnenia.~~

- ~~• Ako manažment identifikuje transakcie, udalosti a podmienky, ktoré môžu viesť k vzniku potreby účtovných odhadov vykázaných a zverejnených vo finančných výkazoch.~~
- ~~• Zmeny okolností, ktoré môžu viesť k vzniku novým účtovným odhadom, alebo k potrebe revidovať existujúce účtovné odhady~~
- ~~• Či rozhodnutia manažmentu vykázať alebo nevykázať účtovné odhady vo finančných výkazoch je v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.~~
- ~~• Či došlo alebo malo dôjsť k zmene v porovnaní s predchádzajúcim obdobím v metódach účtovných odhadov, a ak áno, prečo a aký je výsledok účtovných odhadov v predchádzajúcich obdobiach.~~
- ~~• Postup manažmentu na stanovenie účtovných odhadov (napríklad, ak manažment vydal model), vrátane toho, či vybraný oceňovací základ pre účtovný odhad je v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.~~
- ~~• Či sú významné predpoklady, ktoré uplatnil manažment pri stanovení účtovného odhadu, primerané.~~
- ~~• V prípade relevantnosti pre primeranosť významných predpokladov uplatnených manažmentom alebo vhodného uplatnenia platného rámca finančného vykazovania, úmysel manažmentu prijať konkrétne opatrenia a jeho schopnosť vykonať tieto opatrenia.~~
- ~~• Riziká významnej nesprávnosti.~~
- ~~• Ukazovatele možnej zaujatosti manažmentu.~~
- ~~• Ako manažment zohľadnil alternatívne predpoklady alebo výstupy a prečo ich odmietol, alebo ako manažment inak riešil neistotu odhadu pri stanovení účtovných odhadov.~~
- ~~• Vhodnosť zverejnenia o neistote odhadu vo finančných výkazoch.~~

Zverejnenia vo finančných výkazoch

...

⁷³ ISA 540, Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia

ISA 500, Auditorské dôkazy

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto štandardu ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard vysvetľuje, čo pri audite finančných výkazov tvorí auditorské dôkazy, a stanovuje zodpovednosť audítora nastaviť a vykonať auditorské postupy tak, aby získal dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, ktoré mu umožnia prijať primerané závery, na ktorom bude založený výrok audítora.
2. Tento štandard sa vzťahuje na všetky auditorské dôkazy získané počas auditu. Ostatné medzinárodné auditorské štandardy sa zaoberajú konkrétnymi aspektmi auditu (napr. ISA 315 (revidované znenie)⁷⁴), auditorskými dôkazmi, ktoré je nutné získať v súvislosti s určitou oblasťou (napr. ISA 570⁷⁵), konkrétnymi postupmi na získanie auditorských dôkazov (napr. ISA 520⁷⁶) a posúdenie toho, či boli získané dostatočné a vhodné auditorské dôkazy (ISA 200⁷⁷ a ISA 330⁷⁸).

Dátum účinnosti

3. Tento štandard je účinný pre auditu finančných výkazov zostavených za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Cieľ

4. Cieľom audítora je nastaviť a vykonať auditorské postupy tak, aby získal dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, ktoré mu umožnia dospieť k primeraným záverom, na ktorých bude založený výrok audítora.

Definície

5. Na účely štandardu tohto štandardu ISA sú nasledujúcim výrazom priradené nižšie uvedené významy:
 - (a) účtovné záznamy – záznamy, ktoré zahrňujú prvotné účtovné zápisy a podporné záznamy, ako napríklad šeky a záznamy elektronických prevodov finančných prostriedkov, faktúry, zmluvy, hlavná účtovná kniha a kniha analytickej evidencie, denníkové záznamy a ďalšie úpravy účtovných výkazov, ktoré sa neprejavujú v denníkových záznamoch, rovnako ako aj záznamy, ako napríklad pracovné výkazy a tabuľky, ktoré dokumentujú priradenia nákladov, prepočty, odsúhlasenie údajov a zverejnené údaje,
 - (b) vhodnosť (auditorských dôkazov) – miera kvality auditorských dôkazov, t.j. či sú tieto auditorské dôkazy relevantné a spoľahlivé do tej miery, aby podporili závery, na ktorých je založený výrok audítora,
 - (c) auditorské dôkazy – informácie, ktoré audítor použije, aby dospel k záverom, na ktorých je založený výrok audítora. Auditorské dôkazy zahrňujú informácie uvedené vo finančných záznamoch, ktoré slúžia ako východisko k zostaveniu finančných výkazov, ale aj informácie získané z iných zdrojov.
 - (cA) externý informačný zdroj – externá fyzická osoba alebo organizácia, ktorá poskytuje informácie vhodné pre široké spektrum užívateľov a ktoré účtovná jednotka použila pri zostavovaní finančných výkazov, alebo ktoré slúžia audítorovi ako auditorské dôkazy. Fyzická osoba alebo organizácia pôsobiaca ako expert manažmentu, ako organizácia poskytujúca služby⁷⁹ alebo ako expert nominovaný audítorm⁸⁰ a ktorá v rámci výkonu svojej funkcie poskytne takéto informácie, sa vo vzťahu k týmto externým informáciám nepovažuje za ich zdroj. (pozri: odseky A1A - A1C)
 - (d) odborník manažmentu – osoba alebo organizácia s odbornými znalosťami a skúsenosťami v inej oblasti, akou je účtovníctvo a audit, ktorej prácu v tejto oblasti účtovná jednotka používa pri zostavovaní finančných výkazov,
 - (e) dostatočnosť (auditorských dôkazov) – miera pre množstvo auditorských dôkazov. Množstvo potrebných auditorských dôkazov je ovplyvnené audítorovým posúdením rizík významnej nesprávnej a aj kvalitou týchto auditorských dôkazov.

⁷⁴ ISA 315, Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia

⁷⁵ ISA 570 (revidované znenie), Nepretržité pokračovanie v činnosti

⁷⁶ ISA 520, Analytické postupy

⁷⁷ ISA 200, Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súvislosti s medzinárodnými auditorskými štandardmi

⁷⁸ ISA 330, Reakcia audítora na posúdené riziká

⁷⁹ ISA 402, Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby

⁸⁰ ISA 620 Použitie práce experta nominovaného audítorm

Požiadavky

Dostatočné a vhodné audítorské dôkazy

6. Audítora je povinný navrhnuť a vykonať audítorské postupy, ktoré sú za daných okolností vhodné na účely získania dostatočných a vhodných audítorských dôkazov. (pozri: odseky A1 - A25)

Informácie, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy

7. Pri navrhovaní a vykonávaní audítorských postupov je audítora povinný posúdiť relevantnosť a spoľahlivosť informácií, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy, vrátane informácií získaných z externého informačného zdroja. (pozri: odseky A26 - A33A33q)

8. Ak informácie, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy, boli vypracované s využitím práce experta manažmentu, musí audítora v nevyhnutnej miere a s ohľadom na význam práce tohto experta na audítora účely: (pozri: odseky A34 - A36)

(a) posúdiť spôsobilosť, schopnosti a objektivitu tohto experta, (pozri: odseky A37 – A43)

(b) oboznámiť sa s prácou tohto experta (pozri: odseky A44 – A47) a

(c) posúdiť vhodnosť práce tohto experta ako audítorských dôkazov pre príslušné tvrdenia. (pozri: odsek A48)

9. Pri použití informácií generovaných účtovnou jednotkou je audítora povinný posúdiť, či sú tieto informácie na jeho účely dostatočne spoľahlivé, a ak je to za daných okolností nevyhnutné:

(a) získať audítorské dôkazy o správnosti a úplnosti (pozri: odseky A49 – A50) a

(b) posúdiť, či sú informácie na účely auditu dostatočne presné a podrobné. (pozri: odsek A51)

Výber položiek na testovanie s cieľom získať audítorské dôkazy

10. Pri navrhovaní testov kontrol a testov podrobných údajov audítora navrhuje také spôsoby výberu položiek na testovanie, ktoré budú účinné na účely audítorských postupov. (pozri: odseky A52 – A56)

Nesúlada audítorských dôkazov alebo pochybnosti o ich spoľahlivosti

11. Ak:

(a) nie sú audítorské dôkazy získané z jedného zdroja v súlade s informáciami získanými z iného zdroja, alebo

(b) audítora má pochybnosti o spoľahlivosti informácií, ktoré majú byť použité ako audítorský dôkaz, audítora musí určiť, ktoré úpravy alebo doplnenie audítorských postupov sú nevyhnutné na riešenie takéhoto stavu, a musí zvážiť prípadný vplyv takéhoto stavu na ďalšie aspekty auditu. (pozri: odsek A57).

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Externé informačné zdroje (pozri: odsek 5(cA))

A1a. Medzi externé informačné zdroje patria napríklad subjekty poskytujúce služby v oblasti oceňovania, štátne úrady, centrálné banky alebo uznávané burzy cenných papierov. Ako príklady informácií získavaných z externých zdrojov možno uviesť:

- ceny a údaje súvisiace s oceňovaním;
- makroekonomické údaje, napríklad historická alebo prognózovaná miera nezamestnanosti a miera ekonomického rastu, alebo údaje zo sčítania ľudí;
- údaje o úverovej histórii;
- údaje špecifické pre dané odvetvie, ako napríklad index nákladov na rekultiváciu v niektorých odvetviach ťažobného priemyslu, informácie o sledovanosti alebo ratingy používané na určenie výnosu z reklamy v zábavnom odvetví;
- tabuľky úmrtnosti používané na určenie záväzkov v sektore životného a dôchodkového poistenia.

A1b. Určitý súbor informácií bude pravdepodobne vhodnejší pre široké spektrum užívateľov a zrejme nebude v takej miere podliehať vplyvu jedného konkrétneho užívateľa, pokiaľ ich externá fyzická osoba alebo organizácia poskytne verejnosti zadarmo, alebo za poplatok sprístupní širokému spektru užívateľov. Pri posudzovaní, či sú určité informácie vhodné pre široké spektrum užívateľov, je zvyčajne nutné uplatniť úsudok a zohľadniť, či je účtovná jednotka schopná externý zdroj ovplyvňovať.

A1c. Externá fyzická osoba alebo organizácia nemôže byť vo vzťahu k určitému súboru informácií externým zdrojom a súčasne aj expertom manažmentu, servisnou organizáciou alebo expertom audítora.

A1d. Externá fyzická osoba alebo organizácia však môže pri poskytovaní konkrétneho súboru informácií pôsobiť ako expert vedenia a súčasne byť externým zdrojom, ktorý manažmentu poskytuje iný súbor informácií. V niektorých prípadoch bude nutné uplatniť odborný úsudok, aby bolo možné určiť, či externá fyzická osoba alebo organizácia koná vo vzťahu k určitému súboru informácií ako externý informačný zdroj, alebo ako expert manažmentu. Za iných okolností môže byť tento rozdiel jasný. Napríklad:

- Externá fyzická osoba alebo organizácia poskytuje informácie o cenách nehnuteľností, ktoré sú vhodné pre široké spektrum užívateľov, napríklad informácie všeobecne dostupné o určitej geografickej oblasti. Vo vzťahu k tomuto súboru informácií sa bude považovať za externý zdroj. Ten istý externý subjekt môže súčasne pôsobiť ako expert manažmentu alebo ako expert audítora, ktorého úlohou je oceniť realitné portfólio účtovnej jednotky, ktoré je prispôbené konkrétnej situácii a okolnostiam účtovnej jednotky.
- Niektoré poisťovno-matematické spoločnosti zverejňujú tabuľky úmrtnosti na všeobecné použitie. Ak ich účtovná jednotka používa, budú sa všeobecne považovať za informácie z externého zdroja. Tá istá spoločnosť môže súčasne vo vzťahu k informáciám prispôbeným konkrétnym okolnostiam účtovnej jednotky pôsobiť ako expert manažmentu a pomáhať mu pri stanovovaní výšky záväzkov účtovnej jednotky z viacerých penzijných plánov.
- Externá fyzická osoba alebo organizácia je odborníkom na modely odhadu reálnej hodnoty cenných papierov, pre ktoré neexistuje trh. Ak táto externá fyzická osoba alebo organizácia uplatní túto odbornosť na odhad konkrétne pre túto účtovnú jednotku a manažment použije jeho prácu pri zostavovaní finančných výkazov, bude externá fyzická osoba alebo organizácia vo vzťahu k týmto informáciám pravdepodobne expertom manažmentu. Naopak, ak táto externá fyzická osoba alebo organizácia iba zverejňuje informácie o cenách alebo oceňovaní v realizovaných transakciách a účtovná jednotka tieto informácie použije v svojich vlastných výpočtoch odhadu, bude sa pravdepodobne vzhľadom k týmto informáciám považovať za zdroj externých informácií.
- Externá fyzická osoba alebo organizácia zverejňuje informácie o rizikách alebo podmienkach v určitom odvetví, ktoré sú vhodné pre široké spektrum užívateľov. Ak účtovná jednotka použije tieto informácie na zostavenie zverejnení zahrnutých vo finančných výkazoch (napr. podľa IFRS⁸¹), budú sa tieto informácie zvyčajne považovať za informácie z externého zdroja. Ak si však účtovná jednotka rovnaký druh informácií objedná, aby na ich základe mohla spracovať informácie o rizikách prispôbené svojim konkrétnym okolnostiam, bude externá fyzická osoba alebo organizácia pravdepodobne expertom vedenia.
- Externá fyzická osoba alebo organizácia poskytuje informácie o súčasných i budúcich trhových trendoch, pričom tieto informácie sprístupňuje širokému spektru užívateľov. Ak účtovná jednotka použije tieto informácie pri stanovovaní predpokladov na účely účtovných odhadov, budú tieto informácie pravdepodobne považované za informácie z externého zdroja. Ak si však účtovná jednotka rovnaký druh informácií objedná, aby zmapovala aktuálny a budúci trend týkajúci sa konkrétnej situácie a okolnostiam účtovnej jednotky, bude externá fyzická osoba alebo organizácia pravdepodobne expertom manažmentu.

Dostatočný a vhodný audítorský dôkaz (pozri: odsek 6)

A1. Výrok a správa audítora musia byť podložené audítorskými dôkazmi. Tieto informácie majú súhrnnú povahu a primárne sú výsledkom audítorských postupov vykonaných počas auditu. Môžu však zahŕňať aj informácie získané z iných zdrojov, napríklad z predchádzajúceho auditu (ak audítor stanovil, či od predchádzajúceho auditu nedošlo k zmenám, ktoré môžu ovplyvniť relevantnosť týchto informácií pre daný audit⁸²) alebo postupy spoločnosti týkajúce sa riadenia kvality pri prijatí nového klienta a pokračovania spolupráce s existujúcim klientom. ~~Okrem ďalších interných a externých zdrojov sú dôležitým zdrojom audítorských dôkazov aj účtovné záznamy účtovnej jednotky.~~ Ďalším dôležitým

⁸¹ Medzinárodný audítorský štandard 7 (IFRS), Finančné nástroje: Zverejnenia

⁸² ISA 315 (revidované znenie), odsek 9

zdrojom audítorských dôkazov sú aj účtovné záznamy účtovnej jednotky a iné interné zdroje. Informácie, ktoré môžu byť použité ako audítorské dôkazy, môžu byť tiež vypracované v spolupráci s expertom manažmentu, alebo získané z externého zdroja. Audítorské dôkazy obsahujú informácie, ktoré podporujú a dosvedčujú tvrdenia manažmentu, ale aj informácie, ktoré týmto tvrdeniam odporujú. V niektorých prípadoch audítor využíva aj absenciu informácií (napríklad ak manažment odmietne poskytnúť požadované vyhlásenie), a preto aj absencia informácií predstavuje audítorský dôkaz.

- A2. Väčšinu práce audítora pri formovaní výroku audítora predstavuje získavanie a hodnotenie audítorských dôkazov. Audítorské postupy slúžiace k získaniu audítorských dôkazov môžu zahŕňať okrem dopytovania sa aj inšpekciu, pozorovanie, potvrdenie, prepočet, opakované vykonanie a analytické postupy, často vo vzájomnej kombinácii. Aj keď dopytovanie sa môže byť zdrojom dôležitých audítorských dôkazov, dokonca aj o významnej nesprávnosti, samotné dopytovanie sa zvyčajne neposkytuje dostatočné audítorské dôkazy o neexistencii významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, ani o prevádzkovej účinnosti kontrol.
- A3. Ako vysvetľuje ISA 200⁸³, audítor získa primeranú istotu, ak zhromaždí dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na zníženie audítorského rizika (t.j. rizika, že audítor vydá nesprávny výrok k finančným výkazom, ktoré obsahujú významnú nesprávnosť) na prijateľnú nízku úroveň.
- A4. Dostatočnosť a vhodnosť audítorského dôkazu vzájomne súvisí. Dostatočnosť je meradlom množstva dôkazných informácií. Množstvo potrebných audítorských dôkazov je ovplyvnené audítorovým posúdením rizika nesprávnosti (čím sú posúdené riziká vyššie, tým viac audítorských dôkazov bude pravdepodobne nutných) a tiež kvalitou takýchto audítorských dôkazov (čím je ich kvalita vyššia, tým menej je ich nutných). Iba získanie veľkého množstva audítorských dôkazov nenahradí ich nízku kvalitu.
- A5. Vhodnosť je meradlom kvality audítorských dôkazov, t.j. toho, či sú tieto informácie relevantné a spoľahlivé do takej miery, aby podporili závery, na ktorých je založený výrok audítora. Spoľahlivosť audítorských dôkazov je ovplyvnená ich zdrojom a povahou a závisí od individuálnych podmienok, za ktorých sú získané.
- A6. ISA 330 vyžaduje, audítor uviedol, či boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.⁸⁴ Na základe odborného úsudku sa posudzuje, či sú audítorské dôkazy, ktoré boli získané na zníženie audítorského rizika na prijateľne nízku úroveň, dostatočné a vhodné a či tak umožňujú audítorovi prijať primerané závery, na ktorých je založený výrok audítora. ISA 200 obsahuje podrobnejší opis skutočností, ako napríklad povaha audítorských postupov, časová relevantnosť finančných výkazov a pomer medzi ekonomickým úžitkom a nákladmi, ktoré sú relevantnými faktormi v prípade, keď audítor na posúdenie toho, či boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, používa odborný úsudok.

Zdroje audítorského dôkazu

- A7. Niektoré audítorské dôkazy boli získané prostredníctvom audítorských postupov určených na testovanie účtovných záznamov, napríklad pomocou analýzy a preskúmania, opakovaného vykonania postupov v rámci procesu finančného vykazovania a odsúhlasenia súvisiacich druhov informácií alebo aplikovania rovnakých informácií. Vykonaním takýchto audítorských postupov môže audítor určiť, či sú účtovné záznamy vnútorne konzistentné a či sú v zhode s finančnými výkazmi.
- A8. Audítor zvyčajne nadobudne väčšiu istotu, ak získa konzistentné audítorské dôkazy z rôznych zdrojov alebo odlišnej povahy ako pri individuálnom posudzovaní jednotlivých audítorských dôkazov. Napríklad, potvrdzujúce informácie získané zo zdroja nezávislého od účtovnej jednotky môžu zvýšiť istotu, ktorú audítor získal na základe audítorských dôkazov generovaných interne, ako napríklad informácie uvedené vo finančných záznamoch, zápisoch z rokovaní alebo vo vyhlásení manažmentu.
- A9. Medzi informácie zo zdrojov nezávislých od účtovnej jednotky, ktoré audítor môže použiť ako audítorské dôkazy, patrí potvrdenie tretích strán a informácie z externého informačného zdroja, vrátane správ analytikov a údajov o konkurencii (porovnávajúce údaje).

⁸³ ISA 200, odsek 5

⁸⁴ ISA 330, odsek 26

Audítorské postupy na získanie audítorských dôkazov

A10. Ako požadujú a podrobnejšie vysvetľujú štandardy ISA 315 (revidované znenie) a ISA 330, audítorské dôkazy umožňujúce audítorovi prijať primerané závery, na ktorých bude založený výrok audítora, sa získavajú pomocou nasledujúcich postupov:

(a) postupy posúdenia rizika a

(b) ďalšie audítorské postupy, medzi ktoré patria:

(i) testy kontrol, ak ich vyžadujú medzinárodné audítorské štandardy, alebo ak sa audítor rozhodol, že ich vykoná, a

(ii) substantívne testy, ktoré zahŕňujú detailné testovanie a analytické substantívne testy.

A11. Audítorské postupy popísané nižšie v odsekoch A14 – A25 je možné použiť ako postupy posúdenia rizík, testy kontrol alebo substantívne testy v závislosti od kontextu, v ktorom ich audítor používa. Ako uvádza ISA 330, audítorské dôkazy získané z predchádzajúcich auditov môžu za určitých okolností poskytnúť vhodné audítorské dôkazy, pokiaľ audítor vykoná audítorské postupy s cieľom potvrdiť ich trvajúcú platnosť.⁸⁵

A12. Povaha a načasovanie audítorských postupov, ktoré je nutné použiť, môžu byť ovplyvnené skutočnosťou, že niektoré účtovné údaje a ďalšie informácie sú dostupné iba elektronicky, alebo iba v určitých dňoch alebo obdobiach. Napríklad zdrojové dokumenty, ako napríklad nákupné objednávky a faktúry, existujú iba v elektronickej forme, ak účtovná jednotka realizuje transakcie elektronicky, alebo môžu byť po naskenovaní vyradené, ak účtovná jednotka používa systémy elektronického spracovania údajov, ktoré uľahčujú ich archivovanie a neskoršie používanie.

A13. Niektoré elektronické informácie nie je možné po určitej dobe znovu získať, napríklad ak dôjde k zmene súborov a záložné súbory neexistujú. S ohľadom na postupy uchovávanía údajov účtovnej jednotky môže audítor považovať za nutné požiadať o zachovanie niektorých informácií pre potreby audítorového posúdenia, alebo vykonať audítorské postupy v čase, keď sú dané informácie k dispozícii.

Preskúmanie

A14. Preskúmanie zahŕňa preštudovanie záznamov alebo dokladov, interných aj externých, v papierovej aj elektronickej podobe alebo na iných médiách, alebo fyzické prezretie určitého majetku. Preštudovanie záznamov alebo dokladov poskytuje audítorské dôkazy rôzneho stupňa spoľahlivosti v závislosti od ich povahy a zdroja a v prípade interných záznamov a dokladov aj v závislosti od účinnosti kontrol pri ich vypracovaní. Príkladom preskúmania, ktoré sa používa ako test kontrol, je overenie, či záznamy alebo doklady obsahujú dôkaz o schválení príslušnou osobou.

A15. Niektoré doklady predstavujú priame audítorské dôkazy o existencii majetku, napríklad dokument, ktorý predstavuje finančný nástroj, ako sú akcie alebo dlhopis. Preskúmanie takýchto dokladov nemusí poskytnúť audítorské dôkazy o vlastníctve alebo hodnote. Preskúmanie uzavretej zmluvy môže poskytnúť audítorské dôkazy o použití účtovných pravidiel danej účtovnej jednotky, ako napríklad vykazovanie výnosu.

A16. Preskúmanie dlhodobého hmotného majetku môže byť zdrojom spoľahlivých audítorských dôkazov, pokiaľ ide o jeho existenciu, ale nie pokiaľ ide o vlastnícke práva alebo záväzky účtovnej jednotky alebo ocenenie daného majetku. Preskúmanie jednotlivých položiek zásob môže byť sprevádzané pozorovaním fyzickej inventúry týchto zásob.

Pozorovanie

A17. Pozorovanie spočíva v sledovaní procesu alebo postupu, ktorý vykonáva niekto iný, napríklad audítor pozoruje vykonávanie fyzickej inventúry zásob alebo kontrolných činností pracovníkmi účtovnej jednotky. Pozorovanie poskytuje audítorské dôkazy o vykonaní procesu alebo postupu, ale je obmedzené na okamžik, keď pozorovanie prebieha, a tiež je obmedzené skutočnosťou, že samotné pozorovanie môže ovplyvniť spôsob vykonávania daného procesu alebo postupu. Pozorovaním fyzickej inventúry zásob sa ďalej podrobnejšie zaoberá ISA 501.⁸⁶

⁸⁵ ISA 330, odsek A35

⁸⁶ ISA 501, Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky

Externé potvrdenie

A18. Externé potvrdenie predstavuje audítorské dôkazy získané audítorom ako priamu písomnú odpoveď audítorovi od tretej strany (potvrdzujúca strana) v papierovej alebo elektronickej forme alebo na inom médiu. Postupy získania externého potvrdenia sú často relevantné v prípade tvrdení, ktoré sa týkajú určitých účtovných zostatkov a ich zložiek. Externé potvrdenie sa však nemusí obmedzovať iba na účtovné zostatky. Audítor môže požadovať napríklad potvrdenie podmienok zmluvy alebo transakcií účtovnej jednotky s tretími stranami. Žiadosť o potvrdenie môže byť formulovaná ako otázka, či došlo k nejakej úprave zmluvy a ak áno, k akej. Externé potvrdenie sa používa aj na získanie audítorských dôkazov o absencii určitých podmienok, napríklad „vedľajšieho dojednaní“, ktoré by mohli ovplyvniť vykazovanie výnosu. Externými potvrdeniami sa ďalej podrobnejšie zaoberá ISA 505.⁸⁷

Prepočet

A19. Prepočet predstavuje kontrolu matematickej správnosti záznamov alebo dokladov. Prepočet sa vykonáva ručne alebo elektronicky.

Opakované vykonanie

A20. Opakované vykonanie znamená, že audítor nezávisle vykoná postupy alebo kontroly, ktoré pôvodne vykonala účtovná jednotka v rámci svojho vnútorného kontrolného systému.

Analytické postupy

A21. Analytické postupy pozostávajú z vyhodnotenia finančných informácií na základe analýzy možných vzťahov medzi finančnými a nefinančnými údajmi. Analytické postupy zahŕňujú v prípade nutnosti aj preskúmanie zistených výkyvov a vzťahov, ktoré nie sú konzistentné s inými relevantnými informáciami, alebo sa významne odlišujú od predpokladaných čiastok. Analytickými postupmi sa ďalej podrobnejšie zaoberá ISA 520.

Dopytovanie sa

A22. Dopytovanie sa predstavuje získavanie finančných aj nefinančných informácií od dobre informovaných osôb v rámci účtovnej jednotky, alebo aj mimo nej. Dopytovanie sa je audítorský postup, ktorý sa počas auditu používa veľmi často spolu s ostatnými audítorskými postupmi. Dopytovanie môže mať rôznu formu, od formálnych písomných otázok až po neformálne ústne otázky. Nedeliteľnou súčasťou procesu dopytovania sa je vyhodnotenie odpovedí na otázky.

A23. Odpovede na otázky môžu audítorovi poskytnúť potvrdzujúce audítorské dôkazy alebo nové informácie, ktoré predtým nemal k dispozícii. V inom prípade môžu byť odpovede zdrojom informácií, ktoré sa významne líšia od ostatných informácií, ktoré audítor získal, napríklad informácie o možnosti, že manažment obchádza kontrolné mechanizmy. V niektorých prípadoch sú odpovede na otázky dôvodom na to, aby audítor upravil alebo vykonal doplňujúce audítorské postupy.

A24. Aj keď potvrdenie dôkazov získaných na základe dopytovania sa je veľmi dôležité, v prípade dopytovania sa ohľadom zámeru manažmentu môžu byť k dispozícii iba obmedzené informácie dosvedčujúce zámer manažmentu. Relevantné informácie potvrdzujúce dôkazy získané prostredníctvom dopytovania sa je možné v takýchto prípadoch získať na základe znalosti, ako manažment v minulosti plnil svoje stanovené zábery, aké dôvody ho viedli k voľbe určitých krokov a či by bol manažment schopný zvolené kroky uskutočniť.

A25. V prípade niektorých záležitostí môže audítor považovať za nutné získať písomné vyhlásenie manažmentu, prípadne osôb poverených spravovaním, ktoré potvrdia odpovede na ústne otázky. Touto oblasťou sa ďalej podrobnejšie zaoberá ISA 580.⁸⁸

⁸⁷ ISA 505, Externé potvrdenia

⁸⁸ ISA 580, Písomné vyhlásenia

Informácie, ktoré majú byť použité ako audítorský dôkaz

Relevantnosť a spoľahlivosť (pozri: odsek 7)

A26. Ako je uvedené v odseku A1, audítorské dôkazy sú primárne výsledkom audítorských postupov vykonaných počas auditu, ale môžu obsahovať aj informácie získané z iných zdrojov, akými sú napríklad za určitých okolností predchádzajúce audity, postupy spoločnosti týkajúce sa riadenia kvality v súvislosti s prijatím nového klienta a pokračovaním spolupráce s existujúcim klientom, prípadne v súvislosti s dodržiavaním niektorých ďalších povinností stanovených právnymi predpismi alebo príslušnými etickými požiadavkami (napríklad týkajúce sa nesúlady účtovnej jednotky s právnymi predpismi). Kvalita všetkých audítorských dôkazov je ovplyvnená relevantnosťou a spoľahlivosťou informácií, z ktorých audítorské dôkazy vychádzajú.

Relevantnosť

- A27. Relevantnosť sa týka logického vzťahu alebo súvislosti s účelom audítorských postupov, prípadne s posudzovaním tvrdenia. Relevantnosť informácií, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy, môžu byť ovplyvnené smerom testovania. Napríklad, ak je účelom audítorských postupov testovanie nadhodnotenia existencie alebo ocenenia záväzkov, môže byť relevantným audítorským postupom testovanie zaúčtovaných záväzkov. Naopak, pri testovaní podhodnotenia existencie alebo ocenenia záväzkov, nebude relevantné testovanie zaúčtovaných záväzkov, ale relevantným bude napríklad testovanie informácií, ako napríklad následné výdaje, nezaplatené faktúry, vyhlásenia dodávateľov a nesúhlasiace záznamy o prevzatí.
- A28. Určitý súbor audítorských postupov môže poskytnúť audítorské dôkazy, ktoré sú relevantné pre určité tvrdenia, ale pre iné nie. Napríklad, preskúmanie dokumentov súvisiacich s inkasom pohľadávok po skončení obdobia môže poskytnúť audítorské dôkazy o existencii a ocenení, ale nie nevyhnutne o zaúčtovaní do správneho obdobia. Podobne získané audítorské dôkazy ohľadom určitého tvrdenia, napríklad o existencii zásob, nenahradia audítorské dôkazy ohľadom iného tvrdenia, napríklad o ocenení týchto zásob. Audítorské dôkazy z rôznych zdrojov alebo rôznej povahy však často môžu byť relevantné pre rovnaké tvrdenie.
- A29. Testy kontrol majú hodnotiť prevádzkovú účinnosť kontrol v prípade predchádzania významným nesprávnostiam na úrovni tvrdenia alebo pri ich zisťovaní a oprave. Návrh testov kontrol na účely získania relevantných informácií zahŕňa určenie podmienok (charakteristík alebo vlastností), ktoré naznačujú, že kontrola sa vykonáva, a odlišných podmienok, ktoré naznačujú odchýlku od primeraného vykonávania kontrol. Audítor potom môže testovať prítomnosť alebo neprítomnosť takýchto podmienok.
- A30. Substantívne testy majú odhaliť významné nesprávnosti na úrovni tvrdenia. Patria k nim analytické substantívne testy a detailné testovanie. Nastavenie substantívnych testov zahŕňa určenie podmienok relevantných pre účel testu, ktoré predstavujú nesprávnosť v relevantnom tvrdení.

Spoľahlivosť

A31. Spoľahlivosť informácií, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy, t.j. spoľahlivosť audítorských dôkazov ako takých, je ovplyvnená ich zdrojom, povahou a okolnosťami, za ktorých boli získané, prípadne vrátane kontrol vypracovania a spravovania týchto informácií. Akékoľvek zovšeobecnenie spoľahlivosti rôznych druhov audítorských dôkazov preto platí vždy s celou radou výnimiek. Aj keď sú informácie, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy, získané z externých zdrojov mimo účtovnej jednotky, môžu existovať okolnosti, ktoré ovplyvnia spoľahlivosť týchto informácií. Napríklad informácie získané ~~z nezávislého externého~~ zo zdroja nezávislého od účtovnej jednotky nemusia byť nevyhnutne spoľahlivé, ak tento zdroj nie je dobre informovaný, alebo ak expert manažmentu nie je objektívny. Aj napriek existencii výnimiek môžu byť použité nasledujúce zovšeobecnenia spoľahlivosti audítorských dôkazov:

- Audítorské dôkazy sú spoľahlivejšie, ak sú získané z nezávislých zdrojov mimo účtovnej jednotky.

- Audítorské dôkazy generované v rámci účtovnej jednotky sú spoľahlivejšie, ak účinne fungujú príslušné kontroly, ktoré používa účtovná jednotka, vrátane kontrol vypracovania a spravovania audítorských dôkazov.
- Audítorské dôkazy získané priamo audítorom (napríklad pri pozorovaní kontroly počas jej vykonávania) sú spoľahlivejšie ako audítorské dôkazy získané nepriamo na základe predpokladov (napríklad dopytovanie sa ohľadom vykonávania kontrol).
- Audítorské dôkazy sú spoľahlivejšie, ak existujú vo forme dokumentu v papierovej alebo elektronickej forme alebo na inom médiu, ako audítorské dôkazy získané iba ústne (napríklad zápis z jednania zapisovaný priebežne počas jednania je spoľahlivejší ako následné ústne vyhlásenie týkajúce sa záležitostí, ktoré boli predmetom jednania).
- Audítorské dôkazy získané z originálnych dokumentov sú spoľahlivejšie ako audítorské dôkazy získané z fotokópií alebo faxových kópií alebo z dokumentov, ktoré boli zaznamenané na film, digitalizované alebo inak prevedené do elektronickej podoby, ktorých spoľahlivosť môže závisieť od kontrol pri ich vypracovaní a spravovaní.

A32. ISA 520 obsahuje ďalšie usmernenia ohľadom spoľahlivosti údajov používaných na účely navrhovania analytických postupov slúžiacich ako substantívne testy.⁸⁹

A33. ISA 250 sa zaoberá okolnosťami, za ktorých má audítor dôvod sa domnievať, že dokument nie je originálny, alebo že mohol byť upravený bez vedomia audítora.⁹⁰

A33a je harmonizačnou novelou štandardu ISA 500 v dôsledku schválenia štandardu ISA 250 (revidované znenie)

A33a. ISA 250 (revidované znenie)⁹¹ upravuje plnenie ďalších povinností audítora stanovených právnymi predpismi alebo príslušnými etickými požiadavkami v súvislosti so zisteným nesúlalom alebo podozrením na nesúlad účtovnej jednotky s právnymi predpismi (ktorý môže byť zdrojom ďalších informácií relevantných pre prácu audítora v súlade so štandardmi ISA) a posúdenie dopadov takéhoto nesúladu na ďalšie aspekty auditu.

Externé informačné zdroje

A33b. V súlade s odsekom 7 musí audítor posúdiť relevantnosť a spoľahlivosť informácií z externého informačného zdroja, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy, bez ohľadu na to, či ide o informácie použité účtovnou jednotkou pri zostavovaní finančných výkazov, alebo či dané informácie získal audítor. V súvislosti s informáciami z externých informačných zdrojov môže toto posúdenie v niektorých prípadoch zahŕňať aj audítorské dôkazy o externom informačnom zdroji, alebo o tom, ako ich tento zdroj zostavuje. Tieto informácie audítor získava prostredníctvom navrhovania a vykonávania ďalších audítorských postupov v súlade s ISA 330, prípadne ISA 540 (revidované znenie)⁹².

A33c. Oboznámenie sa s dôvodmi, prečo manažment alebo prípadne expert manažmentu použili externý informačný zdroj a ako posúdili relevantnosť a spoľahlivosť informácií (vrátane ich správnosti a úplnosti), môže audítorovi pomôcť pri posudzovaní relevantnosti a spoľahlivosti týchto informácií.

A33d. Nižšie uvedené faktory môžu byť dôležité pri posudzovaní relevantnosti a spoľahlivosti informácií získaných z externého zdroja, vrátane ich správnosti a úplnosti. Je nutné však zohľadniť aj skutočnosť, že niektoré z týchto faktorov sú relevantné iba v prípade, že ide o informácie použité manažmentom pri zostavovaní finančných výkazov, a iné, iba keď ide o informácie získané audítorom:

- Charakter a oprávnenia externého informačného zdroja. Príkladom oprávneného zdroja určitých typov informácií sú orgány, ako napríklad centrálna banka alebo štátny štatistický úrad, ktoré sú oprávnené zverejňovať údaje a informácie o jednotlivých odvetviach;
- Schopnosť ovplyvniť získané informácie prostredníctvom vzťahov medzi účtovnou jednotkou a informačným zdrojom;
- Spôsobilosť a povest' externého informačného zdroja vo vzťahu k informáciám, vrátane toho, či sa podľa odborného úsudku audítora jedná o informácie, ktoré zdroj bežne poskytuje, pričom zdroj už v minulosti preukázal, že poskytuje spoľahlivé informácie;

⁸⁹ ISA 520, odsek 5(a)

⁹⁰ ISA 240, Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov

⁹¹ ISA 250 (revidované znenie), Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov

⁹² ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia

- Doterajšie skúsenosti audítora s relevantnosťou a spoľahlivosťou informácií získaných z externého zdroja;
- Doklady o tom, že užívatelia na trhu všeobecne považujú informácie získané z daného informačného zdroja na podobný účel, na aký ich použil manažment alebo audítor, za relevantné a spoľahlivé;
- Či účtovná jednotka zaviedla interné kontroly, ktoré sa vzťahujú na relevantnosť a spoľahlivosť získaných a použitých informácií;
- Či externý informačný zdroj iba zhromažďuje informácie o trhu, alebo či je priamo zapojený do „nastavovania“ transakcií realizovaných na trhu;
- Či sú informácie vhodné pre daný spôsob použitia a prípadne, či boli zostavené so zreteľom na platný rámec finančného vykazovania;
- Alternatívne informácie, ktoré môžu použitým informáciám odporovať;
- Charakter a rozsah zrieknutia sa zodpovednosti alebo iných reštriktívnych vyhlásení týkajúcich sa získaných informácií;
- Informácie o metódach použitých pri zostavovaní informácií a o tom, ako sú tieto metódy uplatňované, vrátane použitých modelov a prípadne súvisiacich kontrol;
- Prípadne informácie relevantné pri posudzovaní primeranosti predpokladov a iných číselných údajov použitých externým zdrojom pri zostavovaní získaných informácií.

A33e. Audítor pri posudzovaní relevantnosti a spoľahlivosti informácií z externého informačného zdroja zohľadňuje posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia, ktorých sa tieto externé informácie týkajú, rovnako ako aj mieru relevantnosti týchto informácií z hľadiska dôvodov, ktoré viedli k posúdeniu rizík významnej nesprávnosti, a možnosť, že informácie z externého informačného zdroja nie sú spoľahlivé (napríklad, či sú z dôveryhodného zdroja). Audítor môže na základe posúdenia záležitostí uvedených v odseku A33b dospieť k záveru, že je nutné, aby sa bližšie oboznámil s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane jej vnútorného kontrolného systému v súlade s požiadavkami ISA 315, alebo že je za daných okolností nutné vykonať ďalšie audítorské postupy v súlade s požiadavkami ISA 330⁹³ a ISA 540⁹⁴ (revidované znenie), ak je tento štandard relevantný a aby mohol reagovať na posúdené riziká významnej nesprávnosti, súvisiace s použitými informáciami z externého zdroja. Môže ísť napríklad o nasledujúce postupy:

- Porovnanie informácií získaných z externého zdroja s informáciami z iných nezávislých zdrojov;
- Ak je to relevantné, posúdiť, či manažment používa externé informačné zdroje a oboznámiť sa s kontrolami, ktoré manažment zaviedol na účely posúdenia spoľahlivosti informácií z externých zdrojov, a prípadne test prevádzkovej účinnosti takýchto kontrol.
- Získanie informácií z externých zdrojov s cieľom oboznámiť sa so súvisiacimi procesmi, metódami a predpokladmi, ktoré použila účtovná jednotka, a na základe toho prípadne otestovať prevádzkovú účinnosť jej kontrol.

A33f. V niektorých prípadoch existuje iba jeden subjekt, ktorý poskytuje určité informácie, ako je tomu v prípade informácií poskytovaných centrálnou bankou alebo vládou, napríklad informácie o miere inflácie, alebo profesijnou komorou zastupujúcou určité odvetvie. V takýchto prípadoch bude mať na posúdenie charakteru a rozsahu audítorských postupov, ktoré je vhodné za daných okolností vykonať, vplyv charakter a dôveryhodnosť informačného zdroja, ale aj posúdené riziká významnej nesprávnosti súvisiace s týmito externými informáciami a skutočnosť, do akej miery sú tieto informácie relevantné pre dôvody, ktoré viedli k posúdeniu určitého rizika významnej nesprávnosti. Ak informácie pochádzajú z dôveryhodného a kompetentného zdroja, bude zrejme možné, aby audítor vykonal ďalšie audítorské postupy v menšom rozsahu, napríklad bude stačiť porovnanie s informáciami na webových stránkach externého zdroja alebo s inými verejne dostupnými informáciami. Naopak, ak audítor nevyhodnotí externý zdroj ako spoľahlivý, pravdepodobne prijme záver, že je nutné vykonať ďalšie audítorské postupy vo väčšom rozsahu, a ak nebude mať k dispozícii na porovnanie alternatívne informácie z nezávislého zdroja, môže zvážiť, či získanie informácií z externého zdroja je vhodnou cestou k tomu, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

A33g. Keď audítor nemá dostatočný základ na posúdenie relevantnosti a spoľahlivosti informácií z externého zdroja a nemôže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy iným spôsobom, môže ísť

⁹³ ISA 330, odsek 6

⁹⁴ ISA 540 (revidované znenie), odsek 30

o obmedzenie rozsahu. Prípady obmedzenia rozsahu sa vyhodnocujú v súlade s požiadavkami ISA 705 (revidované znenie).⁹⁵

Spôľahlivosť informácií vypracovaných expertom manažmentu (pozri: odsek 8)

A34. Zostavenie finančných výkazov účtovnou jednotkou môže vyžadovať znalosti a skúsenosti z iného odboru ako účtovníctvo alebo audit, napríklad poistno-matematické výpočty, ocenenie alebo technické údaje. Účtovná jednotka môže zamestnať alebo najatť expertov v týchto odboroch, aby získala potrebné znalosti a skúsenosti na zostavenie finančných výkazov. Ak tak neučiní v prípade, že daná odbornosť je potrebná, zvyšuje sa riziko významnej nesprávnosti.

A35. Ak boli informácie, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy, vypracované s využitím práce experta manažmentu, platí požiadavka uvedená v odseku 8 tohto štandardu. Napríklad osoba alebo organizácia môže mať znalosti a skúsenosti v oblasti aplikácie modelov pri odhade reálnej hodnoty cenných papierov, pre ktoré neexistuje zistiteľný trh. Ak táto osoba alebo organizácia tieto znalosti a skúsenosti uplatní na účely odhadu, ktorý účtovná jednotka použije pri zostavovaní finančných výkazov, je daná osoba alebo organizácia expertom manažmentu a platí odsek 8. Avšak na druhej strane, ak osoba alebo organizácia iba poskytne cenové údaje ohľadom súkromných transakcií, ktoré inak nie sú pre účtovnú jednotku dostupné a ktoré potom účtovná jednotka používa vo vlastných metódach odhadu, platí na tieto informácie, ak boli použité ako audítorské dôkazy, odsek 7 tohto štandardu, t.j. ide o informácie z externého informačného zdroja, ktoré nepredstavujú využitie práce experta manažmentu účtovnou jednotkou.

A36. Povaha, načasovanie a rozsah audítorských postupov vo vzťahu k požiadavke odseku 8 tohto štandardu môžu byť ovplyvnené napríklad nasledujúcimi skutočnosťami:

- povaha a komplexnosť záležitostí, na ktoré sa vzťahuje práca experta manažmentu,
- riziká významnej nesprávnosti v danej záležitosti,
- dostupnosť alternatívnych zdrojov audítorských dôkazov,
- povaha, rozsah a cieľ práce experta manažmentu,
- skutočnosť, či je expert manažmentu zamestnaný účtovnou jednotkou, alebo či si ho účtovná jednotka najíma na konkrétnu službu,
- rozsah, do ktorého môže manažment vykonávať alebo ovplyvňovať kontrolu práce experta manažmentu,
- skutočnosť, či sa na experta manažmentu vzťahujú technické normy výkonu alebo iné profesijné alebo odvetvové požiadavky,
- povaha a rozsah všetkých prípadných kontrol vzťahujúcich sa na prácu experta manažmentu v rámci účtovnej jednotky,
- znalosti audítora a skúsenosti experta manažmentu v danom odbore,
- predchádzajúce skúsenosti audítora s prácou daného experta.

Spôsobilosť, schopnosti a objektivita experta manažmentu

A37. Spôsobilosť sa týka povahy a úrovni odbornosti experta manažmentu. Schopnosti vyjadrujú dispozíciu experta manažmentu uplatniť svoju spôsobilosť za daných okolností. Faktory, ktoré schopnosti ovplyvňujú, môžu napríklad zahŕňať geografické umiestnenie, dostatok času a dostupnosť zdrojov. Objektivita sa týka účinkov, ktoré môže mať zaujatosť, konflikt záujmov alebo vplyv iných osôb na odborný alebo obchodný úsudok experta manažmentu. Spôsobilosť, schopnosti a objektivita experta manažmentu a všetky kontroly vzťahujúce sa na prácu experta manažmentu v rámci účtovnej jednotky sú dôležitými faktormi, pokiaľ ide o spoľahlivosť všetkých informácií generovaných expertom manažmentu.

A38. Informácie o spôsobilosti, schopnostiach a objektivite experta manažmentu môžu pochádzať z rôznych zdrojov, ako sú napríklad:

- osobné skúsenosti s predchádzajúcou prácou daného experta,
- jednanie s daným expertom,
- jednanie s ďalšími osobami, ktoré poznajú prácu daného experta,
- znalosť kvalifikačných predpokladov daného experta, jeho členstvo v profesijných alebo odvetvových združeniach, jeho licencie na vykonávanie činností, alebo iné formy externých osvedčení,

⁹⁵ ISA 705 (revidované znenie), Modifikácia stanoviska v správe nezávislého audítora, odsek 13

- zverejnené dokumenty alebo knihy, ktorých autorom je daný expert,
- prípadne expert audítora, ktorý audítorovi asistuje pri získavaní dostatočných a vhodných auditorských dôkazov s ohľadom na informácie generované expertom manažmentu.

A39. Medzi záležitosti, ktoré sa týkajú hodnotenia spôsobilosti, schopnosti a objektivity experta manažmentu, patrí aj skutočnosť, či práca daného experta podlieha určitým pravidlám na výkon jeho činnosti alebo iným odborným alebo odvetvovým nariadeniam, napríklad etickým normám a iným profesijným alebo odborným požiadavkám stanoveným právnymi predpismi.

A40. K ďalším relevantným skutočnostiam patrí nasledujúce:

- relevantnosť spôsobilosti experta manažmentu vo vzťahu k záležitosti, pri ktorej bude práca experta využitá, vrátane všetkých oblastí špecializácie v rámci expertovho odboru, napríklad konkrétny poisťny matematik sa môže špecializovať na majetkové a úrazové poistenie, ale môže mať obmedzené skúsenosti s výpočtami dôchodkov,
- spôsobilosť experta manažmentu s ohľadom na relevantné účtovné požiadavky, napríklad znalosť predpokladov a metód, prípadne vrátane modelov, ktoré sú konzistentné s platným rámcom finančného vykazovania,
- nečakané udalosti, zmeny podmienok alebo auditorské dôkazy získané z výsledkov auditorských postupov, ktoré by naznačovali, že je nutné prehodnotiť posúdenie spôsobilosti, schopnosti a objektivity experta manažmentu v priebehu auditu.

A41. Objektivitú experta môže ohroziť celá rada okolností. Riziko môžu predstavovať jeho osobné záujmy, nátlakové skupiny, dôverné vzťahy, kontrola vlastnej práce alebo zastrašovanie experta. Tieto riziká je možné znížiť zabezpečovacími prvkami vytvorenými externými štruktúrami (napríklad profesiou experta manažmentu, právnymi predpismi) alebo pracovným prostredím experta manažmentu (napríklad pravidlami a postupmi riadenia kvality).

A42. Aj keď zabezpečovacie prvky nemôžu eliminovať všetky riziká ohrozujúce objektivitú experta manažmentu, niektoré riziká, ako napríklad hrozba zastrašovania, môžu mať menší význam pre experta najatého účtovnou jednotkou ako pre experta zamestnaného účtovnou jednotkou a účinnosť zabezpečovacích prvkov, ako napríklad pravidiel a postupov riadenia kvality, môže byť vyššia. Pretože ohrozenie objektivity v prípade osoby zamestnanej účtovnou jednotkou je prítomné vždy, zvyčajne nie je možné experta zamestnaného účtovnou jednotkou považovať za osobu pravdepodobne objektívnejšiu, ako ostatní zamestnanci účtovnej jednotky.

A43. Pri hodnotení objektivity experta najatého účtovnou jednotkou môže byť primerané prediskutovať s manažmentom alebo s daným expertom všetky záujmy a vzťahy, ktoré môžu ohroziť objektivitú, a všetky použiteľné zabezpečovacie prvky vrátane odborných požiadaviek vzťahujúcich sa na daného experta, a posúdiť, či sú zabezpečovacie prvky adekvátne. Záujmy a vzťahy, ktoré môžu viesť k ohrozeniu, okrem iného zahŕňujú:

- finančné záujmy,
- obchodné a osobné vzťahy,
- poskytovanie iných služieb.

Pochopenie práce experta manažmentu (pozri: odsek 8(b))

A44. Pochopenie práce experta manažmentu zahŕňa pochopenie príslušnej oblasti odbornosti, pričom pochopenie príslušnej oblasti odbornosti je možné prepojiť s audítorovým posúdením skutočnosti, či má dostatočnú kvalifikáciu na hodnotenie práce experta manažmentu, alebo či na tento účel potrebuje experta, ktorého nominoval sám audítor.⁹⁶

A45. Aspekty odboru experta manažmentu, ktoré sú relevantné pre audítorovo pochopenie práce experta manažmentu, okrem iného zahŕňujú nasledujúce:

- skutočnosť, či v rámci odboru experta existujú špecializácie, ktorá sú relevantné pre audit,
- skutočnosť, či platia odborné a iné normy a požiadavky právnych predpisov,
- aké predpoklady a metódy používa expert manažmentu a či sú všeobecne akceptované v odbore experta a či sú vhodné na účely finančného vykazovania,
- povaha interných a externých údajov alebo informácií, ktoré expert manažmentu používa.

⁹⁶ ISA 620, Použitie práce experta nominovaného audítorom, odsek 7

A46. Ak si účtovná jednotka experta manažmentu najme, spravidla existuje medzi účtovnou jednotkou a expertom zmluvný dokument alebo iná forma písomnej dohody. Posúdenie tejto dohody pri oboznamovaní sa s prácou experta manažmentu môže audítorovi pomôcť pri hodnotení vhodnosti nasledujúcich skutočností na účely audítora:

- povaha, rozsah a ciele práce experta,
- príslušné role a zodpovednosti manažmentu a experta manažmentu a
- povaha, načasovanie a rozsah komunikácie medzi manažmentom a expertom, vrátane všetkých správ vydaných týmto expertom.

A47. Ak účtovná jednotka experta manažmentu zamestnáva, je existencia takejto písomnej dohody menej pravdepodobná. Najlepším spôsobom, ako audítor môže získať nevyhnutné znalosti, je dopytovanie sa experta a ostatných členov manažmentu.

Hodnotenie vhodnosti práce experta manažmentu (pozri: odsek 8(c))

A48. V rámci posudzovania vhodnosti práce experta manažmentu ako audítorských dôkazov pre určité tvrdenia je možné posúdiť nasledujúce:

- relevantnosť a odôvodnenosť zistení alebo záverov daného experta, ich konzistentnosť s ďalšími audítorskými dôkazmi a ich riadne zohľadnenie vo finančných výkazoch,
- ak práca experta zahŕňa použitie významných predpokladov a metód, relevantnosť a odôvodnenosť týchto predpokladov a metód, a
- ak práca experta zahŕňa významné použitie zdrojových údajov, relevantnosť, úplnosť a presnosť zdrojových údajov a
- ak expert pri svojej práci používa informácie z externého informačného zdroja, relevantnosť a spoľahlivosť týchto informácií.

Informácie generované účtovnou jednotkou a použité na účely auditu (pozri: odseky 9(a) – (b))

A49. Aby audítor získal spoľahlivé audítorské dôkazy, musia byť informácie generované účtovnou jednotkou, ktoré sú použité pri vykonávaní audítorských postupov, dostatočne presné a úplné. Napríklad účinnosť auditu výnosov pomocou aplikovania štandardných cien na záznamy objemu predaja je ovplyvnená presnosťou informácií o cenách a úplnosťou a presnosťou údajov o objeme predaja. Podobne, ak audítor plánuje testovať určitý súbor (napríklad platby) z hľadiska určitej charakteristiky (napríklad schválenie platby), budú výsledky testu menej spoľahlivé, ak súbor, z ktorého je vzorka vybraná, nie je úplný.

A50. Audítorské dôkazy o presnosti a úplnosti takýchto informácií je možné získať súčasne s vykonávaním audítorských postupov uplatňovaných na tieto informácie, ak je získavanie audítorských dôkazov nedeliteľnou súčasťou samotného audítorského postupu. V ostatných situáciách môže audítor získať audítorské dôkazy o presnosti a úplnosti takýchto informácií testovaním kontrol vypracovania a spravovania informácií. V niektorých prípadoch však audítor môže považovať za nutné vykonať ďalšie audítorské postupy.

A51. V určitých prípadoch môže audítor použiť informácie generované účtovnou jednotkou na iné audítorské účely. Audítor sa môže napríklad rozhodnúť, že využije miery výkonnosti účtovnej jednotky na účely analytických postupov, alebo použije informácie účtovnej jednotky generované na účely monitorovania, ako napríklad správy z interného auditu. V týchto prípadoch je vhodnosť získaných audítorských dôkazov ovplyvnená tým, či sú informácie dostatočne presné alebo podrobné na účely audítora. Napríklad miery výkonnosti, ktoré používa manažment, nemusia byť dostatočne presné na odhalenie významnej nesprávosti.

Výber položiek na testovanie s cieľom získať audítorské dôkazy (pozri: odsek 10)

A52. Účinné testovanie poskytuje vhodné audítorské dôkazy takeého rozsahu, ktorý bude spolu s ďalšími audítorskými dôkazmi, ktoré už boli alebo budú získané, dostatočný na audítorove účely. Pri výbere položiek na testovanie musí audítor na základe odseku 7 posúdiť relevantnosť a spoľahlivosť informácií, ktoré majú byť použité ako audítorské dôkazy; ďalší aspekt účinnosti (dostatočnosti) je dôsledné zvažovanie pri samotnom vyberaní položiek na testovanie. Audítor môže vyberať položky na testovanie nasledujúcimi spôsobmi:

- (a) výber všetkých položiek (stopercentné testovanie)
- (b) výber špecifických položiek a

(c) výber vzoriek na účely auditu.

Použitie ktoréhokolvek z uvedených spôsobov alebo ich kombinácie môže byť vhodné v závislosti od konkrétnych podmienok, napríklad riziko významnej nesprávnosti súvisiace s testovaným tvrdením, a od vykonateľnosti a efektivity rôznych spôsobov výberu.

Výber všetkých položiek

A53. Audítor sa môže rozhodnúť, že najvhodnejšie bude skúmať celý súbor položiek, ktoré tvoria skupinu transakcií alebo účtovný zostatok (alebo vrstvu v tomto súbore). Stopercentné testovanie nie je pravdepodobné v prípade testovania kontrol, ale je bežnejšie v prípade detailného testovania údajov. Stopercentné testovanie môže byť vhodné napríklad v nasledujúcich prípadoch:

- súbor predstavuje malé množstvo položiek s vysokou hodnotou,
- existuje významné riziko a ostatné spôsoby neposkytnú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, alebo
- opakujúca sa povaha výpočtu alebo iného procesu vykonávaného automaticky informačným systémom robí zo stopercentného testovania postup s najlepším pomerom prínosu k nákladom.

Výber špecifických položiek

A54. Audítor sa môže rozhodnúť, že si zo súboru vyberie špecifické položky. Pri tomto rozhodovaní patrí medzi relevantné faktory audítorova znalosť účtovnej jednotky, posúdené rizika významnej nesprávnosti a charakteristiky testovaného súboru. Posudzovaný výber špecifických položiek podlieha inému ako výberovému riziku. Vybrané špecifické položky môžu zahŕňať:

- *položky s vysokou hodnotou alebo kľúčové položky* – audítor sa môže rozhodnúť, že si zo súboru vyberie špecifické položky, pretože majú vysokú hodnotu, alebo vykazujú inú vlastnosť, napríklad sú podozrivé, nezvyčajné, zvlášť náchylné k riziku, alebo sa historicky vyznačujú chybami.
- *všetky položky nad určitú hodnotu* – audítor sa môže rozhodnúť, že bude testovať položky, ktorých vykázaná hodnota prevyšuje určitú hodnotu, aby overil veľkú časť celkovej hodnoty určitej skupiny transakcií alebo účtovného zostatku.
- *položky s účelom získať informácie* – audítor môže testovať položky s účelom získať informácie o záležitostiach, ako napríklad povaha účtovnej jednotky alebo povaha transakcií.

A55. Selektívne testovanie špecifických položiek zo skupiny transakcií alebo účtovného zostatku je síce často efektívnym spôsobom získavania audítorských dôkazov, ale nepredstavuje výber vzoriek na účely auditu. Výsledky audítorských postupov uplatnených vo vzťahu k položkám vybraným týmto spôsobom nemôžu byť premietnuté na celý súbor položiek. Selektívne testovanie špecifických položiek preto neposkytuje audítorské dôkazy pre zostávajúcu časť súboru položiek.

Výber vzoriek na účely auditu

A56. Výber vzoriek na účely auditu má umožniť, aby na základe testovania súboru položiek bolo možné prijať závery o celom súbore položiek. Výber vzoriek na účely auditu je popísaný v ISA 530.⁹⁷

Nesúlad v audítorských dôkazoch alebo pochybnosti o ich spoľahlivosti (pozri: odsek 11)

A57. Získanie audítorských dôkazov z rôznych zdrojov alebo rôznej povahy môže naznačiť, že položka audítorských dôkazov nie je spoľahlivá, napríklad keď audítorské dôkazy získané z jedného zdroja nesúhlasia s audítorskými dôkazmi získanými z iného zdroja. Takýto prípad môže nastať, keď napríklad nesúhlasia odpovede manažmentu, interných audítorov a ďalších osôb na položené otázky, alebo ak odpovede osôb poverených spravovaním, ktoré by mali potvrdiť odpovede na otázky získané od manažmentu, nie sú v súlade s týmito odpoveďami manažmentu. ISA 230 obsahuje špecifickú požiadavku na dokumentáciu, ak audítor získa informácie, ktoré nie sú v zhode s jeho konečným záverom týkajúcim sa významnej skutočnosti.⁹⁸

⁹⁷ ISA 530, Výber vzorky v audite

⁹⁸ ISA 230, Audítorská dokumentácia

ISA 580, *Písomné vyhlásenia*

...

Príloha č. 1

(pozri: odsek 2)

Zoznam štandardov ISA, ktoré obsahujú požiadavky týkajúce sa písomných vyhlásení

Táto príloha uvádza odseky v ostatných štandardoch ISA, ktoré vyžadujú písomné vyhlásenia týkajúce sa konkrétnej záležitosti. Zoznam nie je náhradou zohľadnenia požiadaviek a súvisiacich aplikačných a vysvetľujúcich materiálov v štandardoch ISA.

- ISA 240, Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov – odsek 39
- ISA 250, Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov – odsek 16
- ISA 450, Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu – odsek 14
- ISA 501, Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky – odsek 12
- ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia – odsek ~~2237~~ 2237
- ISA 550, Spriaznené osoby – odsek 26
- ISA 560, Následné udalosti – odsek 9
- ISA 570 (revidované znenie), Nepretržité pokračovanie v činnosti – odsek 16(e)
- ISA 710, Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy – odsek 9
- ISA 720 (revidované znenie), Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy – odsek 13(c)

Príloha č. 2

(pozri: odsek A21)

Príklad písomného vyhlásenia

Nasledujúci príklad zahŕňa písomné vyhlásenie, ktoré požaduje tento štandard alebo iné štandardy ISA. Vychádza z predpokladu, že platným rámcom finančného vykazovania sú medzinárodné štandardy finančného vykazovania. Požiadavka ISA 570 (revidované znenie)⁹⁹ na získanie písomného vyhlásenia nie je relevantná a neexistujú výnimky vzťahujúce sa na požadované písomné vyhlásenia. V prípade existencie výnimiek by toto vyhlásenie muselo byť upravené tak, aby zohľadňovalo príslušné výnimky.

(hlavičkový papier účtovnej jednotky)

(Audítorovi)

(Dátum)

Toto písomné vyhlásenie sa poskytuje v súvislosti s Vaším auditom finančných výkazov spoločnosti ABC za rok končiaci 31. decembra 20XX¹⁰⁰ s cieľom vyjadriť názor, či finančné výkazy vedú vo všetkých významných ohľadoch k vernému zobrazeniu (alebo *podávajú verný a poctivý obraz*) v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania.

Potvrdzujeme nasledujúce (*podľa našich najlepších znalostí a vedomostí, po príslušných dopytovaniach, ktoré považujeme za nevyhnutné, aby sme boli vhodne informovaní*):

Finančné výkazy

- Splnili sme svoje povinnosti uvedené v podmienkach zákazky na audit z dňa [uviesť dátum], ktoré sa týkajú zostavenia finančných výkazov podľa medzinárodných štandardov finančného vykazovania, najmä to, že finančné výkazy vedú k vernému zobrazeniu (alebo *podávajú verný a poctivý obraz*) v súlade s týmito štandardmi.
- Významné Metódy, číselné údaje a významné predpoklady použité na účtovné odhady, vrátane odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia sú vhodné a zaisťujú, že vykazovanie, ocenenie a zverejnenia sú primerané v kontexte platného rámca finančného vykazovania. (ISA 540 (revidované znenie))
- Vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami boli vhodným spôsobom zaúčtované a zverejnené v súlade s požiadavkami medzinárodných štandardov finančného vykazovania. (ISA 550)

⁹⁹ ISA 570 (revidované znenie), Nepretržité pokračovanie v činnosti

¹⁰⁰ Ak audítor vydáva správu za viac než jedno obdobie, upraví dátum tak, aby sa vyhlásenie manažmentu k auditu vzťahovalo na všetky obdobia zahrnuté v správe audítora.

ISA 700 (revidované znenie), Formovanie stanoviska k finančným výkazom a správa k finančným výkazom

...

Požiadavky

...

Formovanie stanoviska k finančným výkazom

13. Audítor musí najmä vyhodnotiť, či s ohľadom na požiadavky platného rámca finančného vykazovania:

- (a) sú vo finančných výkazoch vhodne zverejnené významné účtovné pravidlá, ktoré boli zvolené a použité. V rámci toho musí audítor posúdiť, či sú tieto účtovné pravidlá pre účtovnú jednotku relevantné a či sú popísané zrozumiteľne; (pozri: odsek A4)
- (b) sú zvolené a použité účtovné pravidlá v súlade s platným rámcom finančného vykazovania a či sú v danej situácii vhodné;
- (c) sú účtovné odhady a súvisiace zverejnenia vykonané manažmentom účtovnej jednotky primerané;
- (d) sú informácie uvedené vo finančných výkazoch relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné. Pri takomto vyhodnotení musí audítor zvážiť, či:
 - informácie, ktoré by mali byť zahrnuté, boli zahrnuté, a či sú takéto informácie primerane roztriedené, zhrnuté, rozčlenené a charakterizované.
 - celková prezentácia finančných výkazov nie je oslabená zahrnutím informácií, ktoré nie sú relevantné, alebo či neznemožňuje primerané chápanie zverejnených informácií. (pozri: odsek A5)
- (e) finančné výkazy poskytujú primerané zverejnenia, ktoré umožňujú užívateľom pochopiť vplyv významných transakcií a udalostí na informácie uvedené vo finančných výkazoch; a (pozri: odsek A6)
- (f) terminológia použitá vo finančných výkazoch, vrátane nadpisu jednotlivých finančných výkazov, je primeraná.

...

ISA 701, Informovanie o hlavných záležitostiach v správe nezávislého audítora

...

Požiadavky

...

Určenie hlavných záležitostí auditu

9. Audítor vyberie zo záležitostí, o ktorých informoval osoby poverené spravovaním, tie, ktoré pri vykonávaní auditu finančných výkazov za bežné obdobie vyžadovali jeho významnú pozornosť. Pri výbere musí zohľadniť nasledujúce: (pozri: odseky A9 – A18)
- (a) Oblasť s posúdeným vyšším rizikom významnej nesprávnosti, alebo významné riziká identifikované v súlade s požiadavkami ISA 315 (revidované znenie). (pozri: odseky A19 – A22)
 - (b) Významné úsudky, ktoré uplatnil v súvislosti s oblasťami finančných výkazov, v ktorých manažment vo významnej miere uplatnil svoj úsudok vrátane účtovných odhadov, pri ktorých bola zistená, s ktorými je spojená vysoká miera neistoty. (pozri: odseky A23 – A24)
 - (c) Dopady, ktoré na audit majú významné udalosti a transakcie, ku ktorým došlo počas účtovného obdobia. (pozri: odseky A25 – A26)

...

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

...

Významné úsudky, ktoré audítor uplatnil v súvislosti s oblasťami finančných výkazov, ktoré zahrňovali významné úsudky manažmentu, vrátane účtovných odhadov, ktoré ~~boli identifikované ako~~ sú predmetom vysokého stupňa neistoty odhadov. (pozri: odsek 9(b))

A71. Podľa požiadaviek ISA 260 (revidované znenie) musí audítor informovať osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky o svojich názoroch na významné kvalitatívne aspekty účtovných odhadov uplatňovaných účtovnou jednotkou, vrátane účtovných pravidiel, účtovných odhadov a zverejnení.¹⁰¹ V mnohých prípadoch sa toto vzťahuje na najdôležitejšie účtovné odhady a súvisiace zverejnenia, ktoré pravdepodobne budú oblasťami vyžadujúcimi významnú pozornosť audítora a ktoré môžu predstavovať významné riziká.

A72. Užívatelia finančných výkazov však zdôrazňujú, že majú záujem o účtovné odhady, s ktorými je spojená vysoká miera neistoty podľa požiadaviek ISA 540 (revidované znenie)¹⁰² ~~spojená vysoká miera neistoty~~, ale ktoré nemusia byť identifikované ako významné riziká. Tieto odhady sú okrem iného do značnej miery závislé od úsudku manažmentu a často sa jedná o najzložitejšie oblasti finančných výkazov, ktoré v niektorých prípadoch vyžadujú zapojenie experta manažmentu, aj experta nominovaného audítorm. Užívatelia finančných výkazov upozorňujú aj na to, že pre ich chápanie finančných výkazov sú dôležité aj účtovné pravidlá s významným dopadom na finančné výkazy (a významné zmeny týchto pravidiel), najmä v prípadoch, keď sa účtovné postupy, ktoré uplatňuje účtovná jednotka, odlišujú od praxe ostatných účtovných jednotiek pôsobiach v danom odvetví.

¹⁰¹ ISA 260 (revidované znenie), odsek 16(a)

¹⁰² Pozri odseky 160-174 v ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia

Štruktúry a procesy, ktoré podporujú pôsobenie Medzinárodnej rady pre audítorské a uisťovacie štandardy (IAASB), podporuje Medzinárodná federácia účtovníkov® (IFAC®).

IAASB a IFAC neprijímajú zodpovednosť za žiadnu stratu spôsobenú akejkoľvek osobe, ktorá koná, alebo sa zdržala konania, spoliehajúc sa na materiál uvedený v tejto publikácii, bez ohľadu na to, či bola strata spôsobená nedbanlivosťou alebo inak.

Medzinárodné audítorské štandardy, Medzinárodné štandardy pre overovacie zákazky, Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie, Medzinárodné štandardy pre súvisiace služby, Medzinárodné štandardy pre kontrolu kvality, Poznámky k medzinárodnej audítorskej praxi, Konzultačné dokumenty s návrhmi konečného znenia (*Exposure Drafts*), Konzultačné dokumenty (*Consultation Papers*) a ostatné publikácie IAASB vydala Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC) a sú chránené autorskými právami IFAC.

Copyright © október 2018 IFAC. Všetky práva vyhradené. Túto publikáciu je možné stiahnuť na osobné a nekomerčné použitie. (t.j. na odborné odkazy alebo výskum) z webovej stránky www.iaasb.org. Preklad, reprodukcia, uloženie, prenos alebo podobné použitie tohto dokumentu vyžaduje písomné povolenie.

Výrazy „Medzinárodná rada pre audítorské a uisťovacie štandardy“, „Medzinárodné audítorské štandardy“, „Medzinárodné štandardy pre overovacie zákazky“, „Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie“, „Medzinárodné štandardy pre súvisiace služby“, „Medzinárodné štandardy pre kontrolu kvality“, „Poznámky k medzinárodnej audítorskej praxi“, „IAASB“, „ISA“, „ISAE“, „ISRE“, „ISRS“, „ISQC“, „IAPN“ a logo IAASB sú ochrannými známkami IFAC, alebo registrovanými ochrannými známkami a ochrannými známkami zapísanými pre služby IFAC v USA a ostatných krajinách.

Viac informácií ohľadom autorských práv, ochranných známk a povolení nájdete na webovej stránke IFAC v časti [permissions](#), alebo kontaktuje IFAC na emailovej adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-608 15-377-0

Tento Medzinárodný audítorský štandard ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia, Medzinárodnej rady pre audítorské a uisťovacie štandardy, ktorý zverejnila International Federation of Accountants v októbri 2018 v anglickom jazyku, bol preložený do slovenského jazyka Slovenskou komorou audítorov v novembri 2020 a je reprodukováný so súhlasom IFAC. Proces prekladu štandardu ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia, posúdila federácia IFAC a preklad sa uskutočnil v súlade s „Vyhláseniami o zásadách — Zásady pre preklad publikácií International Federation of Accountants.“ Schváleným textom štandardu ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia, je text, ktorý zverejnila IFAC v anglickom jazyku. IFAC nepreberá zodpovednosť za nepresnosť a úplnosť prekladu, ani za kroky, ktoré môžu z toho vyplývať.

Text štandardu ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia, v anglickom jazyku © 2018 IFAC. Všetky práva vyhradené.

Text štandardu ISA 540 (revidované znenie), Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia, v slovenskom jazyku © 2020 IFAC. Všetky práva vyhradené.

Originálny názov: ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, October 2018, ISBN 978-1-60815-377-0