

Mednarodni standard revidiranja

MSR 540

**REVIDIRANJE
RAČUNOVODSKIH OCEN,
VKLJUČNO Z
RAČUNOVODSKIMI OCENAMI
POŠTENE VREDNOSTI,
IN Z NJIMI POVEZANIH
RAZKRITIJ**



International Federation
of Accountants

Ta MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 540 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 540 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 540 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 540, *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 540 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 540 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 540 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 540 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934779-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 540**REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH OCEN,
VKLJUČNO Z RAČUNOVODSKIMI
OCENAMI POŠTENE VREDNOSTI, IN Z
NJIMI POVEZANIH RAZKRITIJ**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo
15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Vrste računovodskih ocen	2–4
Datum uveljavitve	5
Cilj	6
Opredelitev pojmov	7
Zahteve	
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	8–9
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe	10–11
Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe	12–14
Nadaljnji postopki preizkušanja podatkov kot odziv na bistvena tveganja	15–17
Ovrednotenje sprejemljivosti računovodskih ocen in ugotavljanje napačnih navedb	18
Razkritja v zvezi z računovodskimi ocenami	19–20

MSR 540	Revidiranje računovodskih ocen
Znaki morebitne pristranskosti posloводства	21
Pisne predstavitve	22
Dokumentacija	23
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Vrste računovodskih ocen	A1–A11
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	A12–A44
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe	A45–A51
Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe	A52–A101
Nadaljnji postopki preizkušanja podatkov kot odziv na bistvena tveganja	A102–A115
Ovrednotenje sprejemljivosti računovodskih ocen in ugotavljanje napačnih navedb	A116–A119
Razkritja v zvezi z računovodskimi ocenami	A120–A123
Znaki morebitne pristranskosti posloводства	A124–A125
Pisne predstavitve	A126–A127
Dokumentacija	A128
Dodatek: Meritve in razkritja poštene vednosti v različnih okvirih računovodskega poročanja	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjeve naloge v zvezi z računovodskimi ocenami, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanimi razkritji pri reviziji računovodskih izkazov. Razlaga, kako se uporabljajo prenovljeni MSR 315¹ in MSR

¹ MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*.

330² ter drugi primerni MSR v zvezi z računovodskimi ocenami. Obsega tudi zahteve in navodila o napačnih navedbah posameznih računovodskih ocen in znake o morebitni pristranskosti posloводства.

Vrste računovodskih ocen

2. Nekaterih postavk v računovodskih izkazih se ne da izmeriti natančno, ampak se lahko le ocenijo. Take postavke računovodskih izkazov se za namene tega MSR navajajo kot računovodske ocene. Vrsta in zanesljivost informacij, ki so na voljo poslovodstvu kot podpora pri izdelavi neke računovodske ocene, se močno razlikujeta, kar vpliva na stopnjo ocenjevalne negotovosti, pripisano računovodskim ocenam. Stopnja ocenjevalne negotovosti pa nato vpliva na tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih ocenah, vključno z njihovo dovzetnostjo za nenamerno ali namerno pristranskost posloводства. (Glej odstavke A1–A11.)
3. Cilj merjenja računovodskih ocen se lahko razlikuje glede na primerni okvir računovodskega poročanja in glede na finančno postavko, o kateri se poroča. Cilj merjenja za nekatere računovodske ocene je napoved izida enega posla ali več poslov, dogodkov ali razmer, ki povzročajo potrebo po računovski oceni. Za druge računovodske ocene, vključno z mnogimi računovodskimi ocenami poštene vrednosti, pa je cilj merjenja drugačen in se izraža z vrednostjo tekočega posla ali postavke računovodskih izkazov na osnovi razmer, ki vladajo na datum merjenja, kot na primer ocenjena tržna cena za določeno vrsto sredstev ali obveznosti. Primerni okvir računovodskega poročanja lahko na primer zahteva merjenje poštene vrednosti na osnovi predpostavljenega domnevnega tekočega posla med dobro obveščenima in voljnima strankama (včasih imenovanima »tržna udeleženca« ali podobno) v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni, namesto poravnave posla na neki pretekli ali prihodnji datum.³
4. Razlika med izidom računovodskega ocenjevanja in med zneskom, ki je izvirno priznan ali razkrit v računovodskih

² MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

³ Med okviri računovodskega poročanja lahko obstajajo različne opredelitve poštene vrednosti.

izkazih, ne predstavlja nujno napačne navedbe v računovodskih izkazih. To velja zlasti pri računovodskih ocenah poštene vrednosti, kjer je vsak opazovan izid stalno pod vplivom dogodkov ali razmer po datumu, ko je bilo merjenje ocenjeno za potrebe računovodskih izkazov.

Datum uveljavitve

5. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilj

6. Revizorjev cilj je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so:
 - a) računovodske ocene, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, ki so priznane ali razkrite v računovodskih izkazih, primerne in
 - b) z njimi povezana razkritja v računovodskih izkazih ustrezna

v kontekstu primerne okvira računovodskega poročanja.

Opredelitev pojmov

7. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) računovodska ocena – približek denarnemu znesku, kadar ni na voljo natančnega načina merjenja;

Ta izraz se uporablja za znesek, izmerjen po poštenu vrednosti, kjer obstaja ocenjevalna negotovost, in tudi za druge zneske, pri katerih se zahteva ocenjevanje. Kjer ta MSR obravnava le računovodske ocene na osnovi merjenja poštene vrednosti, se uporablja izraz »računovodske ocene poštene vrednosti«.
 - b) revizorjeva točkovna ocena (*auditor's point estimate*) ali revizorjev razpon ocen (*auditor's range*) – iz revizijskih dokazov izpeljan znesek ali razpon zneskov, ki služi za ovrednotenje točkovne ocene posloводства;
 - c) ocenjevalna negotovost (*estimation uncertainty*) – dovzetnost računovodske ocene in z njo povezanih razkritij za z njo neločljivo povezano pomanjkanje natančnosti merjenja;

- d) pristranskost posloводства – pomanjkanje nevtralnosti posloводства pri pripravi informacij;
- e) točkovna ocena posloводства (*management's point estimate*) – znesek, ki ga izbere posloводство kot računovodsko oceno, priznано ali razkrito v računovodskih izkazih;
- f) izid računovodske ocene (*outcome of an accounting estimate*) – dejanski denarni znesek, ki izhaja iz izvedbe posla (poslov), dogodka (dogodkov) ali pogoja (pogojev), na katerem (katerih) je temeljila računovodska ocena.

Zahteve

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

- 8. Kadar revizor izvaja postopke ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti, da bi spoznal organizacijo in njeno okolje, vključno z notranjim kontroliranjem v organizaciji, kot zahteva prenovljeni MSR 315⁴, mora zaradi zagotovitve osnove za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v zvezi z računovodskimi ocenami spoznati naslednje zadeve: (Glej odstavke A12.)
 - a) Zahteve primerne okvira računovodskega poročanja, ki so povezane z računovodskimi ocenami, vključno z ustreznimi razkritji. (Glej odstavke A13–A15.)
 - b) Kako posloводство določi tiste posle, dogodke ali razmere, ki utegnejo povzročiti potrebo po računovodskih ocenah, ki bodo priznane in razkrite v računovodskih izkazih? Pri pridobivanju tega poznavanja revizor opravi poizvedbe pri poslovodu o spremembah okoliščin, ki utegnejo povzročiti nove računovodske ocene ali popravek obstoječih računovodskih ocen. (Glej odstavke A16–A21.)
 - c) Kako posloводство pripravlja računovodske ocene in kakšno je poznavanje podatkov, na katerih temeljijo, vključno z: (Glej odstavka A22–A23.)

⁴ MSR 315 (prenovljen), odstavki 5–6 in 11–12.

- i. metodo, vključno z modelom, kjer je to primerno, po kateri se pripravi računovodska ocena; (Glej odstavke A24–A26.)
 - ii. primernimi kontrolami; (Glej odstavka A27–A28.)
 - iii. ali je poslovodstvo uporabilo veščaka; (Glej odstavka A29–A30.)
 - iv. predpostavkami, na katerih temeljijo računovodske ocene; (Glej odstavke A31–A36.)
 - v. ali je nastala ali pa bi morala nastati kakšna sprememba v primerjavi s predhodnim obdobjem glede metod za pripravo računovodskih ocen; in če je tako, zakaj; (Glej odstavek A37.)
 - vi. ali je poslovodstvo obravnavalo učinek ocenjevalne negotovosti ocen; in če ga je, kako. (Glej odstavek A38.)
9. Revizor pregleda izide računovodskih ocen, ki so bile vključene v računovodske izkaze za predhodno obdobje, ali njihove popravke za potrebe tekočega obdobja, če obstajajo. Vrsta in obseg revizorjevega pregleda upoštevata vrsto računovodskih ocen in pomembnost iz pregleda pridobljenih informacij za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih ocenah, izkazanih v računovodskih izkazih tekočega obdobja. Vendar pa pregled nima namena izpostaviti vprašljivosti presoje iz predhodnega obdobja, ki so temeljile na tedaj razpoložljivih informacijah (Glej odstavke A39–A44).

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe

10. Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe revizor v skladu z zahtevami prenovljenega MSR 315⁵ ovrednoti stopnjo ocenjevalne negotovosti za posamezne računovodske ocene. (Glej odstavka A45–A46.)
11. Revizor ugotovi, ali po njegovi presoji katera od tistih računovodskih ocen, pri katerih je bila prepoznana visoka

⁵ MSR 315 (prenovljen), odstavek 25.

ocenjevalna negotovost, povzroča bistveno tveganje. (Glej odstavke A47–A51.)

Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe

12. Na osnovi ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe revizor ugotovi: (Glej odstavek A52.)
 - a) ali je poslovodstvo pravilno upoštevalo zahteve primerne okvira računovodskega poročanja, ki se nanašajo na računovodske ocene, in (Glej odstavke A53–A56.)
 - b) ali so metode za pripravo računovodskih ocen primerne in ali so bile dosledno uporabljene ter ali so morebitne spremembe v računovodskih ocenah ali v metodah za njihovo pripravo iz predhodnega obdobja primerne glede na okoliščine. (Glej odstavka A57–A58.)
13. Pri odzivanju na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe revizor v skladu z zahtevami MSR 330⁶ izvede eno ali več navedenih del, pri čemer upošteva vrsto računovodske ocene: (Glej odstavke A59–A61.)
 - a) Ugotovi, ali dogodki, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila, nudijo revizijske dokaze glede računovodske ocene. (Glej odstavke A62–A67.)
 - b) Preizkusi, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno, in podatke, na katerih je temeljila. Pri tem revizor ovrednoti: (Glej odstavke A68–A70.)
 - i. ali je uporabljena metoda za merjenje primerna glede na okoliščine, in (Glej odstavke A71–A76.)
 - ii. ali so predpostavke, ki jih je uporabilo poslovodstvo, sprejemljive v smislu ciljev merjenja v sklopu primerne okvira računovodskega poročanja. (Glej odstavke A77–A83.)
 - c) Preizkusi uspešnost delovanja kontrol nad postopki poslovodstva pri pripravi računovodske ocene, skupaj s primernimi postopki preizkušanja podatkov. (Glej odstavke A84–A86.)

⁶ MSR 330, odstavek 5.

- d) Razvije svojo točkovno oceno ali razpon ocen za ovrednotenje poslovske ocenjene vrednosti. V ta namen revizor: (Glej odstavke A87–A91.)
 - i. če uporablja predpostavke ali metode, ki so različne od poslovske, pridobi zadostno poznavanje poslovske predpostavke ali metode, da lahko ugotovi, ali revizorjeva točkovna ocena ali razpon ocen upošteva ustrezne spremenljivke, in da ovrednoti vse pomembne razlike v primerjavi s točkovno oceno poslovdstva; (Glej odstavek A92.)
 - ii. če sklene, da je primerno uporabiti razpon ocen, na osnovi razpoložljivih revizijskih dokazov toliko časa zožuje razpon, da veljajo vsi izidi v razponu za sprejemljive. (Glej odstavke A93–A95.)
- 14. Pri ugotavljanju zadev, opredeljenih v odstavku 12, ali pri odzivanju na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe v skladu z odstavkom 13 revizor prouči, ali so potrebne posebne izkušnje ali znanja v vezi z enim vidikom ali več vidiki računovodskih ocen, da se pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze. (Glej odstavke A96–A101.)

Nadaljnji postopki preizkušanja podatkov kot odziv na bistvena tveganja

Ocenjevalna negotovost

- 15. Za računovodske ocene, ki povzročajo bistvena tveganja, revizor poleg drugih opravljenih postopkov preizkušanja podatkov za izpolnitev zahtev MSR 330⁷ ovrednoti še: (Glej odstavek A102.)
 - a) kako je poslovdstvo proučevalo druge možne predpostavke ali izide in zakaj jih je zavrglo, ali kako je poslovdstvo sicer obravnavalo ocenjevalno negotovost pri pripravi računovodske ocene; (Glej odstavke A103–A106.)
 - b) ali so bistvene predpostavke, ki jih je poslovdstvo uporabilo, sprejemljive; (Glej odstavke A107–A109.)

⁷ MSR 330, odstavek 18.

- c) namero posloводства, da izpelje posebne postopke, in njegovo sposobnost za to, kjer je to pomembno za sprejemljivost bistvenih predpostavk, ki jih je uporabilo posloводство, ali za pravilno uporabo primerneга okvira računovodskega poročanja. (Glej odstavek A110.)
- 16. Če po revizorjevi presoji posloводство ni ustrezno obravnavalo učinkov ocenjevalne negotovosti pri računovodskih ocenah, ki povzročajo bistvena tveganja, revizor po potrebi pripravi razpon, s katerim bo ovrednotil sprejemljivost računovodske ocene. (Glej odstavka A111–A112.)

Sodila za priznavanje in merjenje

- 17. Za računovodske ocene, ki povzročajo bistvena tveganja, pridobi revizor zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali sta:
 - a) odločitev posloводства, da prizna računovodsko oceno ali ne prizna računovodske ocene v računovodskih izkazih, in (Glej odstavka A113–A114.)
 - b) izbrana osnova za merjenje računovodskih ocen (Glej odstavek A115.)

v skladu z zahtevami primerneга okvira računovodskega poročanja.

Ovrednotenje sprejemljivosti računovodskih ocen in ugotavljanje napačnih navedb

- 18. Na osnovi revizijskih dokazov revizor ovrednoti, ali so računovodske ocene v računovodskih izkazih sprejemljive v kontekstu primerneга okvira računovodskega poročanja ali pa so navedene napačno. (Glej odstavke A116–A119.)

Razkritja v zvezi z računovodskimi ocenami

- 19. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so razkritja v zvezi z računovodskimi ocenami v računovodskih izkazih v skladu z zahtevami primerneга okvira računovodskega poročanja. (Glej odstavka A120–A121.)
- 20. Za računovodske ocene, ki povzročajo bistvena tveganja, revizor ovrednoti tudi primernost razkritij o njihovi ocenjevalni negotovosti v računovodskih izkazih v kontekstu primerneга okvira računovodskega poročanja. (Glej odstavka A122–A123.)

Znaki morebitne pristranskosti posloводства

21. Revizor pregleda sprejete presoje in odločitve posloводства pri pripravi računovodskih ocen, da bi ugotovil, ali obstajajo znaki morebitne pristranskosti posloводства. Znaki morebitne pristranskosti posloводства sami po sebi ne predstavljajo napačnih navedb, ko gre za iskanje zaključkov o sprejemljivosti posameznih računovodskih ocen. (Glej odstavka A124–A125.)

Pisne predstavitve

22. Revizor pridobi od posloводства in, kjer je to primerno, od pristojnih za upravljanje pisne predstavitve o tem, ali verjamejo, da so bistvene predpostavke, uporabljene pri pripravi računovodskih ocen, sprejemljive. (Glej odstavka A126–A127.)

Dokumentacija

23. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo:⁸
- a) osnove za revizorjeve zaključke o sprejemljivosti računovodskih ocen in njihovih razkritij, ki povzročajo bistvena tveganja, in
 - b) znake morebitne pristranskosti posloводства, če obstajajo. (Glej odstavek A128.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**Vrste računovodskih ocen** (Glej odstavke 2.)

- A1. Zaradi negotovosti, ki so neločljivo povezane s poslovnimi dejavnostmi, so lahko nekatere postavke računovodskih izkazov le ocenjene. Kasneje utegne kaka posebna značilnost sredstva, obveznosti ali sestavine kapitala, pa tudi osnova ali metoda merjenja, ki jo predpisuje okvir računovodskega poročanja, povzročati potrebo po ocenjevanju neke postavke računovodskega izkaza. Nekateri okviri računovodskega poročanja predpisujejo posebne metode merjenja in razkritja, ki morajo biti vključene v računovodske izkaze, medtem ko so drugi

⁸ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

okviru računovodskega poročanja manj izrecni. Dodatek k temu MSR obravnava merjenja poštene vrednosti po različnih okvirih računovodskega poročanja.

A2. Nekatere računovodske ocene vsebujejo sorazmerno nizko ocenjevalno negotovost in povzročajo nižja tveganja pomembno napačne navedbe, na primer:

- računovodske ocene, ki nastajajo v organizacijah, ki delujejo v nezapletenih poslovnih dejavnostih;
- računovodske ocene, ki jih pogosto pripravljajo in obnavljajo, ker so v zvezi z rutinskimi posli;
- računovodske ocene, ki izhajajo iz hitro dostopnih podatkov, kot so obrestne mere ali borzne cene vrednostnih papirjev; taki podatki se lahko v povezavi z računovodsko oceno poštene vrednosti imenujejo tudi »podatki, ki se jih da opazovati (*observable*)«;
- računovodske ocene poštene vrednosti, kjer je metoda merjenja, predpisana v primernem okviru računovodskega poročanja, v zvezi s sredstvom ali obveznostjo, za katero se zahteva merjenje po pošteni vrednosti, preprosta in lahko izvedljiva;
- računovodske ocene poštene vrednosti, kjer je model za merjenje računovodske ocene dobro poznan ali splošno sprejet pod pogojem, da so predpostavke ali vhodni podatki za model predpostavke in podatki, ki se jih da opazovati.

A3. Za nekatere računovodske ocene utegne obstajati sorazmerno visoka ocenjevalna negotovost, zlasti kjer so osnovane na bistvenih predpostavkah, na primer:

- računovodske ocene, povezane z izidom pravedanja;
- računovodske ocene poštene vrednosti za izpeljane finančne instrumente (*derivate*), s katerimi se ne trguje javno;
- računovodske ocene poštene vrednosti, za katere se uporablja visoko specializiran v organizaciji razvit model, ali pri katerih predpostavke ali vhodnih podatkov ni mogoče opazovati na trgu.

- A4. Stopnja ocenjevalne negotovosti je različna glede na vrsto računovodske ocene, glede na obseg, do katerega je bila pri pripravi računovodske ocene uporabljena splošno sprejeta metoda ali model, ter glede na subjektivnost predpostavk, uporabljenih pri pripravi računovodske ocene. V nekaterih primerih utegne biti ocenjevalna negotovost pri računovodski oceni tako velika, da niso izpolnjena sodila za priznavanje v primernem okviru računovodskega poročanja in da računovodske ocene ni mogoče pripraviti.
- A5. Vse postavke računovodskih izidov, ki zahtevajo merjenje po pošteni vrednosti, ne vsebujejo ocenjevalne negotovosti. Primer bi bile lahko postavke računovodskih izkazov, kjer obstaja delujoč in odprt trg, ki nudi hitro dostopne in zanesljive informacije o cenah, po katerih poteka trenutna izmenjava, v takem primeru je obstoj objavljenih cen običajno najboljši revizijski dokaz za pošteno vrednost. Vendar utegne obstajati negotovost ocene celo tam, kjer so metoda vrednotenja in podatki jasno določeni. Na primer, vrednotenje vrednostnih papirjev, ki kotirajo na delujočem in odprtem trgu po objavljeni tržni ceni, utegne zahtevati prilagoditev, če je njihova količina bistvena glede na trg ali če so podvržene omejitvam pri trgovanju. Poleg tega lahko takrat prevladujoče splošne gospodarske razmere, na primer nelikvidnost določenega trga, vplivajo na ocenjevalno negotovost.
- A6. Dodatni primeri razmer, v katerih utegnejo biti potrebne računovodske ocene, razen računovodskih ocen poštene vrednosti, vključujejo:
- popravke za dvomljive terjatve;
 - zastarelost zalog;
 - jamstvene obveze;
 - metodo amortiziranja ali dobo koristnosti sredstva;
 - rezervacijo za knjigovodsko vrednost naložbe, kjer obstaja negotovost za njeno odplačilo;
 - izide dolgoročnih pogodb;
 - stroške zaradi poravnav in sodb pri pravdanju.

- A7. Dodatni primeri razmer, v katerih utegnejo biti potrebne računovodske ocene poštene vrednosti, vključujejo:
- zapletene finančne instrumente, s katerimi se ne trguje na delujočem in odprtem trgu;
 - plačila na podlagi delnic;
 - lastninske pravice ali opremo, namenjene odtujitvi;
 - določena sredstva ali obveznosti, pridobljene pri poslovnih združitvah, vključno z dobrim imenom in neopredmetenimi sredstvi;
 - posle, ki vključujejo izmenjavo sredstev ali obveznosti med neodvisnimi strankami brez denarnega nadomestila, na primer nadenarna izmenjava proizvodnih zmogljivosti v različnih poslovnih dejavnostih.
- A8. Ocene vsebujejo presoje na osnovi informacij, ki so na voljo med pripravo računovodskih izkazov. Pri številnih računovodskih ocenah to vključuje oblikovanje predpostavk o zadevah, ki so v času ocenjevanja negotove. Revizor ne odgovarja za napovedi bodočih razmer, poslov ali dogodkov, ki bi lahko, če bi bili poznani med revizijo, pomembno vplivali na ukrepe posloводства ali na predpostavke, ki jih je uporabilo posloводство.

Pristranskost posloводства

- A9. Okviri računovodskega poročanja pogosto pozivajo k nevtralnosti, to je k izključitvi pristranskosti. Računovodske ocene pa so nenatančne in lahko nanje vpliva presoja posloводства. Taka presoja utegne vsebovati nenamerno ali namerno pristranskost posloводства (na primer kot posledico pobude, da bi dosegli neki želeni izid). Dovzetnost računovodskih ocen za pristranskost posloводства se povečuje sorazmerno s subjektivnostjo, ki je potrebna za njihovo pripravo. Nenamerna pristranskost posloводства in nevarnost za namerno pristranskost posloводства sta neločljivo povezani s subjektivnimi odločitvami, ki so pogosto potrebne za pripravo računovodskih ocen. Kadar opravlja posel dosedanji revizor, vplivajo znaki morebitne pristranskosti posloводства, ki so bili ugotovljeni med revizijo predhodnih

obdobij, na načrtovanje in na revizorjeve postopke prepoznavanja in ocenjevanja tveganj za tekoče obdobje.

- A10. Pristranskost posloводства je včasih težko odkriti na ravni posameznega konta. Prepoznati jo je mogoče le s proučevanjem celote skupin računovodskih ocen ali vseh računovodskih ocen, ali z opazovanjem prek več obračunskih obdobj. Čeprav so nekatere oblike pristranskosti posloводства neločljivo povezane s subjektivnim odločanjem, pa pri pripravi takih presoj ne sme biti namere posloводства, da bi zavajalo uporabnike računovodskih izidov. Kjer pa je prisotna namera za zavajanje, je pristranskost posloводства po naravi prevarantska.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A11. Organizacije javnega sektorja utegnejo imeti v lasti pomembne količine posebnih sredstev, za katera ni na voljo hitro dostopnih ali zanesljivih virov informacij za potrebe merjenja po poštenu vrednosti ali drugih osnov tekoče vrednosti ali obojega. Pogosto posebna sredstva v lasti ne povzročajo denarnih tokov in nimajo delujočega trga. Merjenje po poštenu vrednosti zato ponavadi zahteva ocenjevanje in utegne biti zapleteno, v posameznih redkih primerih pa morda sploh ni mogoče.

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

(Glej odstavek 8.)

- A12. Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti, ki jih zahteva odstavek 8 tega MSR, pomagajo revizorju pri razvoju domnev o vrsti in tipu računovodskih ocen, ki jih utegne imeti organizacija. Osnovni revizorjev premislek je, ali pridobljeno poznavanje zadošča za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v zvezi z računovodskimi ocenami ter za načrtovanje vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov.

Spoznavanje zahtev primerne okvira računovodskega poročanja

(Glej odstavek 8(a).)

A13. Spoznavanje zahtev primernega okvira računovodskega poročanja pomaga revizorju, da določi, ali ta okvir na primer:

- predpisuje določene pogoje za priznavanje⁹ računovodskih ocen ali metode za njihovo merjenje;
- navaja določene pogoje, ki dopuščajo ali zahtevajo merjenje po pošteni vrednosti, kot je na primer namera posloводства, da izvede določene postopke glede nekega sredstva ali obveznosti;
- določa zahtevana ali dopustna razkritja.

Pridobljeno poznavanje nudi revizorju osnovo tudi za razpravo s poslovodstvom o tem, kako je poslovodstvo upoštevalo zahteve v zvezi z računovodskimi ocenami, in za revizorjevo odločanje o tem, ali so bile primerno upoštewane.

A14. Okviri računovodskega poročanja lahko nudijo navodila za poslovodstvo, kako naj določijo točkovno oceno, kjer obstajajo različne možnosti. Nekateri okviri računovodskega poročanja na primer zahtevajo, da je izbrana točkovna ocena tista možnost, ki predstavlja presojo posloводства o najverjetnejšem izidu¹⁰. Drugi lahko na primer zahtevajo diskontirano, z verjetnostjo ponderirano, pričakovano vrednost. V nekaterih primerih utegne biti poslovodstvo zmožno določiti točkovno oceno neposredno. V drugih primerih utegne biti poslovodstvo zmožno določiti zanesljivo točkovno oceno samo po proučitvi drugih možnih predpostavk ali izidov, na osnovi česar lahko določi točkovno oceno.

A15. Okviri računovodskega poročanja lahko zahtevajo razkritje informacij o bistvenih predpostavkah, na katere je računovodska ocena posebno občutljiva. Potem nekateri

⁹ Večina okvirov računovodskega poročanja zahteva, da se v bilanco stanja ali izkaz poslovnega izida vključijo postavke, ki izpolnjujejo sodila za njihovo priznavanje. Razkritje računovodskih usmeritev ali dodajanje pojasnil k računovodskim izkazom ne opravičuje napačnega priznavanja takih postavk, vključno z računovodskimi ocenami.

¹⁰ Različni okviri računovodskega poročanja utegnejo uporabiti različno terminologijo za opis na ta način določene točkovne ocene.

okviri računovodskega poročanja tam, kjer obstaja visoka stopnja ocenjevalne negotovosti, ne dovolijo priznavanja računovodske ocene v računovodskih izkazih, vendar utegnejo zahtevati določena razkritja v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Spoznavanje, kako poslovodstvo prepozna potrebo po računovodskih ocenah (Glej odstavek 8(b).)

- A16. Priprava računovodskih izkazov zahteva, da poslovodstvo določi, če kateri posel, dogodek ali okoliščina povzroča potrebo po pripravi računovodske ocene, in da zagotovi, da so bile vse potrebne računovodske ocene priznane, izmerjene in razkrite v računovodskih izkazih skladno s primernim okvirom računovodskega poročanja.
- A17. Poslovodsko spoznavanje poslov, dogodkov ali razmer, ki povzročajo potrebo po pripravi računovodskih ocen, bo verjetno temeljilo na:
- poslovodskem poznavanju poslovanja organizacije in panožne dejavnosti, v kateri ta deluje;
 - poslovodskem poznavanju izvajanja poslovnih strategij v tekočem obdobju in
 - kjer to velja, poslovodskih kumulativnih izkušnjah glede priprave računovodskih izkazov organizacije v predhodnih obdobjih.

V takih primerih lahko revizor spozna, kako poslovodstvo prepozna potrebo po računovodskih ocenah, predvsem s poizvedovanjem pri poslovodstvu. V drugih primerih, kjer je poslovodski postopek bolj zapleten, na primer, ko ima poslovodstvo uradno funkcijo obvladovanja tveganj, lahko revizor opravi postopke ocenjevanja tveganj, usmerjene v metode in prakse, ki jih upošteva poslovodstvo pri rednih pregledih okoliščin, ki povzročajo računovodske ocene, in pri morebiti potrebnem ponovnem ocenjevanju računovodskih ocen. Popolnost računovodskih ocen je pogosto pomembna presoja revizorja, zlasti pri računovodskih ocenah v zvezi z obveznostmi.

- A18. Revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja, ki ga pridobi med izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj, skupaj z drugimi revizijskimi dokazi, pridobljenimi med

potekom revizije, pomaga revizorju pri prepoznavanju okoliščin ali sprememb okoliščin, ki povzročajo potrebo po računovodskih ocenah.

A19. Poizvedovanje pri poslovodstvu o spremembah okoliščin lahko na primer vključuje poizvedovanje o tem, ali:

- je bila organizacija vključena v nove vrste poslov, ki bi lahko povzročali računovodske ocene;
- so se spremenili pogoji poslov, ki so povzročali računovodske ocene;
- so se spremenile računovodske usmeritve glede računovodskih ocen, bodisi zaradi sprememb v zahtevah primernega okvira računovodskega poročanja bodisi zaradi česa drugega;
- je prišlo do regulativnih ali kakih drugih sprememb zunaj vpliva poslovodstva, ki utegnejo zahtevati, da poslovodstvo popravi ali na novo pripravi računovodske ocene;
- so nastopile nove razmere ali so se pripetili dogodki, ki utegnejo povzročiti potrebo po novih ali popravljenih računovodskih ocenah.

A20. Med revizijo utegne revizor prepoznati posle, dogodke ali razmere, ki povzročajo potrebo po računovodskih ocenah, pa jih je poslovodstvo spregledalo. Prenovljeni MSR 315 obravnava okoliščine, kjer revizor prepozna tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih je poslovodstvo spregledalo, vključno z ugotavljanjem, ali obstaja bistvena pomanjkljivost notranjega kontroliranja v zvezi s postopki ocenjevanja tveganj v organizaciji.¹¹

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A21. Pridobivanje tovrstnega poznavanja manjših organizacij je pogosto manj zapleteno, ker je njihovo poslovno delovanje pogosto omejeno in so njihovi posli manj zapleteni. Poleg tega pogosto ena sama oseba, na primer lastnik – poslovodja, ugotavlja potrebo za pripravo računovodskih ocen in revizor lahko ustrezno usmeri poizvedovanje.

¹¹ MSR 315 (prenovljen), odstavek 16.

Spoznavanje, kako poslovodstvo pripravlja računovodske ocene (Glej odstavek 8(c).)

A22. Priprava računovodskih izkazov zahteva tudi, da poslovodstvo vzpostavi postopke računovodskega poročanja za pripravo računovodskih ocen, vključno s primernim notranjim kontroliranjem. Taki postopki vključujejo:

- izbiranje primernih računovodskih usmeritev in predpisovanje postopkov ocenjevanja, vključno z ustreznimi metodami ocenjevanja ali ovrednotenja, vključno z modeli, kjer je to smiselno;
- pripravljane in ugotavljanje primernih podatkov in predpostavk, ki vplivajo na računovodske ocene;
- občasno pregledovanje okoliščin, ki povzročajo računovodske ocene, in ponovno ocenjevanje računovodskih ocen, če je to potrebno.

A23. Zadeve, ki jih lahko revizor prouči pri spoznavanju, kako poslovodstvo pripravlja računovodske ocene, vključujejo na primer:

- vrste kontov ali poslov, na katere se nanašajo računovodske ocene (na primer, ali izhajajo računovodske ocene iz zapisov vsakdanjih in ponavljajočih se poslov ali pa izhajajo iz neponavljajočih se ali neobičajnih poslov);
- ali je poslovodstvo uporabilo priznane merilne tehnike za pripravo določenih vrst računovodskih ocen, in če jih je, kako;
- ali so bile računovodske ocene pripravljene na osnovi podatkov, ki so bili na voljo na neki datum v obravnavanem obdobju, in če je bilo tako, ali je poslovodstvo upoštevalo vpliv dogodkov, poslov in sprememb okoliščin, ki so se pripetili med tistim datumom in med koncem obdobja, ter kako.

Metode merjenja, vključno z uporabo modelov (Glej odstavek 8(c)(i).)

A24. V nekaterih primerih lahko primerni okvir računovodskega poročanja predpisuje merilno metodo za neko računovodsko oceno, na primer določen model, ki ga je treba uporabiti pri merjenju ocene poštene vrednosti. V mnogih primerih pa

primerni okvir računovodskega poročanja ne predpisuje merilnih metod ali pa lahko navaja različne možnosti za merilne metode.

A25. Kadar primerni okvir računovodskega poročanja ne predpisuje določene metode, ki bi jo bilo treba uporabiti v danih okoliščinah, vključujejo zadeve, ki jih lahko revizor prouči pri pridobivanju poznavanja metode ali, kjer je primerno, modela, uporabljenega za pripravo računovodske ocene, na primer:

- kako je poslovodstvo pri izbiri določene metode upoštevalo vrsto sredstva ali obveznosti v ocenjevanju;
- ali deluje organizacija v samosvojem poslu, panogi ali okolju, kjer obstajajo splošno uporabljene metode za pripravo določenega tipa računovodskih ocen.

A26. Večja tveganja pomembno napačne navedbe lahko obstajajo na primer v primerih, kjer je poslovodstvo znotraj organizacije razvilo model, ki ga je treba uporabljati za pripravo računovodske ocene, ali pa odstopa od metode, ki se na splošno uporablja v določeni panogi ali okolju.

Primerne kontrole (Glej odstavke 8(c)(ii).)

A27. Zadeve, ki jih lahko revizor prouči pri spoznavanju primernih kontrol, vključujejo na primer izkušnost in sposobnost pripravljavcev računovodskih ocen ter kontrol, povezanih:

- s tem, kako poslovodstvo določi popolnost, ustreznost in točnost podatkov za pripravo računovodskih ocen;
- s pregledom in odobritvijo računovodskih ocen, vključno s predpostavkami in vhodnimi podatki, uporabljenimi pri njihovi pripravi, na ustrezni ravni posloводства ali pristojnih za upravljanje, kjer je to primerno;
- z ločitvijo delovnih nalog med tistimi, ki so obvezali organizacijo k določenim poslom, in tistimi, ki so zadolženi za pripravo s temi posli povezanih računovodskih ocen, vključno s tem, ali dodelitev odgovornosti ustrezno upošteva vrsto organizacije in njenih proizvodov ali storitev (pri veliki finančni

ustanovi lahko na primer primerna ločitev delovnih nalog vključuje neodvisno službo, ki je odgovorna za ocenjevanje in vrednotenje določanja poštenih vrednosti za lastniške finančne proizvode organizacije in v kateri delajo osebe, katerih plačilo ni vezano na te proizvode).

A28. Odvisno od okoliščin so lahko tudi druge kontrole pomembne za pripravo računovodskih ocen. Če na primer organizacija uporablja posebne modele za pripravo računovodskih ocen, lahko poslovodstvo vzpostavi posebne usmeritve in postopke za take modele. Primerne kontrole lahko na primer vključujejo take, s katerimi se nadzira:

- načrtovanje in razvoj ali izbira posebnega modela za poseben namen;
- uporaba modela;
- vzdrževanje in občasno preverjanje neoporečnosti modela.

Poslovodska uporaba veščakov (Glej odstavek 8(c)(iii).)

A29. Poslovodstvo ima lahko potrebne izkušnje in sposobnost za pripravo zahtevanih točkovnih ocen ali pa so v organizaciji zaposleni taki posamezniki. V nekaterih primerih pa bo morda poslovodstvo moralo najeti veščaka, da jih bo pripravil ali pomagal pripraviti. Taka potreba se lahko pojavi na primer zaradi:

- posebne vrste zadeve, ki zahteva ocenitev, na primer merjenje zalog mineralov ali ogljikovodikov v rudarstvu;
- tehnične narave modelov, ki so potrebni za izpolnitev zahtev primernega okvira računovodskega poročanja, kot je lahko primer pri določenih meritvah po poštenu vrednosti;
- neobičajna ali redka vrsta okoliščine, posla ali dogodka, ki zahteva računovodsko oceno.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A30. V manjših organizacijah so okoliščine, ki zahtevajo računovodsko oceno, pogosto take, da lastnik – poslovodja lahko pripravi zahtevano točkovno oceno. V nekaterih primerih pa

je treba vključiti veščaka. Razprava z lastnikom – poslovodjo že kmalu na začetku revizije o vrstah računovodskih ocen, o popolnosti zahtevanih računovodskih ocen in o ustreznosti ocenjevalnih postopkov lahko pomaga lastniku – poslovodji pri odločanju, ali potrebuje veščaka.

Predpostavke (Glej odstavek 8(c)(iv).)

A31. Predpostavke so neločljivi sestavni deli računovodskih ocen. Zadeve, ki jih revizor lahko prouči pri spoznavanju predpostavk, na katerih temeljijo računovodske ocene, vključujejo na primer:

- vrsto predpostavk, vključno s tem, katere od predpostavk so verjetno bistvene predpostavke;
- kako poslovodstvo presodi, ali so predpostavke ustrezne in popolne (to je, da so bile upoštevane vse ustrezne spremenljivke);
- kako poslovodstvo ugotovi, da so uporabljene predpostavke med seboj skladne, kjer je to smiselno;
- ali se predpostavke nanašajo na zadeve, ki so pod nadzorom poslovodstva (na primer predpostavke o programih vzdrževanja, ki lahko vplivajo na oceno dobe koristnosti nekega sredstva), in kako so prilagojene poslovnim načrtom organizacije ter zunanjemu okolju, ali se nanašajo na zadeve, ki so zunaj nadzora poslovodstva (na primer predpostavke o obrestnih merah, o stopnjah umrljivosti, o možnih sodnih ali regulativnih ukrepih, ali o spremenljivosti in času bodočih denarnih tokov);
- vrsto in obseg dokumentacije, ki podpira predpostavke, če obstaja.

Predpostavke lahko pripravi ali določi veščak, ki pomaga poslovodstvu pri pripravi računovodskih ocen. Če poslovodstvo take predpostavke uporabi, postanejo predpostavke poslovodstva.

A32. V nekaterih primerih imenujejo predpostavke vložek, na primer takrat, ko poslovodstvo uporabi model za pripravo računovodske ocene, vendar se izraz vložek lahko uporablja

tudi za vhodne podatke, na katere se nanaša določena predpostavka.

- A33. Poslovodstvo utegne podpreti predpostavke z različnimi tipi informacij iz notranjih in zunanjih virov, katerih primernost in zanesljivost bosta lahko različni. V nekaterih primerih utegne biti predpostavka trdno osnovana na prikladni informaciji ali iz zunanjih virov (na primer objavljena obrestna mera ali statistični podatek) ali iz notranjih virov (na primer informacija iz preteklosti ali predhodne razmere v organizaciji). V drugih primerih je lahko predpostavka bolj subjektivne narave, na primer takrat, ko organizacija nima izkušenj ali zunanjih virov, ki bi jo podpirali.
- A34. Pri računovodskih ocenah poštene vrednosti predpostavke odražajo ali pa so skladne s tistim, kar bi voljne in neodvisne stranke (včasih imenovane »tržni udeleženci« ali podobno) uporabile za določitev poštene vrednosti pri menjavi nekega sredstva ali pri poravnavi neke obveznosti. Posebne predpostavke se bodo spreminjale tudi glede na značilnosti sredstva ali obveznosti, ki se vrednoti, glede na uporabljeno metodo vrednotenja (na primer tržni pristop ali dohodkovni pristop) in glede na zahteve primernega okvira računovodskega poročanja.
- A35. V zvezi z računovodskimi ocenami poštene vrednosti se predpostavke ali vložki razlikujejo glede na njihov vir in osnovo, npr.:
- a) na tiste, ki bi jih tržni udeleženci uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti in so bile razvite na osnovi tržnih podatkov, pridobljenih iz virov, ki niso odvisni od poročevalske organizacije (včasih imenovani kot »vložki, ki se jih da opazovati« ali podobno);
 - b) na tiste, ki odražajo lastno presojo organizacije o tem, kakšne predpostavke bi udeleženke na trgu uporabile pri določanju cene sredstva ali obveznosti, razvito na osnovi najboljših razpoložljivih informacij v danih okoliščinah (včasih imenovani kot »vložki, ki se jih ne da opazovati«, ali podobno).

V praksi pa razlikovanje med alinejama a) in b) ni vedno očitno. Potem utegne biti poslovodstvo v položaju, da bo

moralo izbirati med številnimi predpostavkami, ki jih uporabljajo različni tržni udeleženci.

- A36. Obseg subjektivnosti, kot na primer, ali se neka predpostavka ali vložek da opazovati, vpliva na stopnjo ocenjevalne negotovosti in tako na revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe v zvezi z določeno računovodsko oceno.

Spremembe metod za pripravo računovodskih ocen (Glej odstavek 8(c)(v).)

- A37. Pri presojanju o tem, kako poslovodstvo pripravlja računovodske ocene, mora revizor vedeti, ali je prišlo ali bi moralo priti do sprememb metod za pripravo računovodskih ocen v primerjavi s predhodnim obdobjem. Določena metoda ocenjevanja bi morda morala biti spremenjena zaradi sprememb razmer ali okoliščin, ki vplivajo na organizacijo, ali zaradi sprememb zahtev primernega okvira računovodskega poročanja. Če je poslovodstvo spremenilo metodo za pripravo neke računovodske ocene, je pomembno, da lahko dokaže, da je nova metoda primernejša ali da je sama po sebi odziv na omenjene spremembe. Če na primer poslovodstvo spremeni osnovo za pripravo računovodske ocene in preide od vrednotenja po tržni vrednosti na uporabo modela, revizor preveri, ali so predpostavke poslovodstva o trgu sprejemljive glede na gospodarske razmere.

Ocenjevalna negotovost (Glej odstavek 8(c)(vi).)

- A38. Zadeve, ki jih lahko revizor prouči pri spoznavanju, ali je, in če je, kako je poslovodstvo obravnavalo vpliv ocenjevalne negotovosti, vključujejo na primer:
- ali je, in če je, kako je poslovodstvo proučilo različne možne predpostavke ali izide, na primer z izvedbo analize občutljivosti za določitev učinka sprememb predpostavk na neko računovodsko oceno;
 - kako poslovodstvo določi računovodsko oceno, kadar analiza nakazuje številne scenarije izidov;
 - ali poslovodstvo spremlja izide računovodskih ocen iz predhodnega obdobja in ali se je poslovodstvo primerno odzvalo na rezultat tega spremljevalnega postopka.

Pregledovanje računovodskih ocen iz predhodnega obdobja (Glej odstavek 9.)

- A39. Izid računovodske ocene se bo pogosto razlikoval od tiste računovodske ocene, ki je bila priznana v računovodskih izkazih predhodnega obdobja. Z izvajanjem postopkov za ocenjevanje tveganj, da bi prepoznal in razumel razloge za take razlike, lahko revizor pridobi:
- informacije o uspešnosti ocenjevalnih postopkov posloводства v predhodnem obdobju, na osnovi katerih lahko revizor presoja verjetnost uspešnosti tekočih poslovodskih postopkov;
 - revizijske dokaze, ki so primerni za ponovno ocenjevanje računovodskih ocen iz predhodnega obdobja v tekočem obdobju;
 - revizijske dokaze za zadeve, kot je na primer ocenjevalna negotovost, ki bi jih bilo morda treba razkriti v računovodskih izkazih.
- A40. Pregled računovodskih ocen iz predhodnega obdobja lahko tudi v tekočem obdobju revizorju pomaga pri prepoznavanju okoliščin ali razmer, ki povečujejo dovzetnost računovodskih ocen za morebitno poslovodsko pristranskost ali nakazujejo prisotnost te pristranskosti. Revizorjeva poklicna nezaupljivost pomaga pri prepoznavanju takih okoliščin ali razmer in pri določanju vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov.
- A41. Pregled poslovodskih presoj in predpostavk v zvezi z bistvenimi računovodskimi ocenami v preteklosti zahteva tudi MSR 240.¹² Ta pregled se izvede kot del zahteve, da mora revizor načrtovati in izvesti postopke za pregled računovodskih ocen glede pristranskosti, ki bi lahko predstavljale tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, kot odziv na tveganja, da se bo poslovodstvo izognilo kontrolam. V praksi lahko revizor izvede pregled računovodskih ocen iz predhodnega obdobja kot postopek ocenjevanja tveganj v skladu s tem MSR skupaj s pregledom, ki ga zahteva MSR 240.

¹² MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 32(b)(ii).

- A42. Revizor utegne presoditi, da je potreben podrobnejši pregled za tiste računovodske ocene, pri katerih je bila pri reviziji predhodnega obdobja ugotovljena visoka ocenjevalna negotovost, ali za tiste računovodske ocene, ki so se v primerjavi s predhodnim obdobjem bistveno spremenile. Nasprotno pa lahko revizor na primer presodi, da za računovodske ocene, ki izhajajo iz knjiženja običajnih in ponavljajočih se poslov, uporaba analitičnih postopkov kot postopkov ocenjevanja tveganj zadošča za namene pregleda.
- A43. Pri računovodskih ocenah poštene vrednosti in pri drugih računovodskih ocenah, ki so osnovane na trenutnih razmerah na datum merjenja, lahko nastopijo večje razlike med zneskom poštene vrednosti, priznanim v računovodskih izkazih predhodnega obdobja, in med izidom ali zneskom ponovnega ocenjevanja za potrebe tekočega obdobja. Razlog za to je, da cilj merjenja pri takih računovodskih ocenah obravnava zaznavanje vrednosti v nekem časovnem prerezu, ki se lahko bistveno in hitro spremeni, ko se spremeni okolje, v katerem deluje organizacija. Zato lahko revizor osredotoči pregled na pridobivanje informacij, ki bi bile ustrezne za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. Na primer, v nekaterih primerih spoznavanje tistih sprememb v predpostavkah tržnih udeležencev, ki so vplivale na izide računovodskih ocen poštene vrednosti v predhodnem obdobju, verjetno ne more dati ustreznih informacij za potrebe revizije. Če je tako, je lahko revizorjevo proučevanje izida računovodske ocene poštene vrednosti iz predhodnega obdobja bolj usmerjeno k spoznavanju uspešnosti prejšnjih poslovodskih postopkov ocenjevanja, to je k zapisu poteka poslovodskih postopkov, iz katerega lahko revizor presoja verjetnost uspešnosti tekočih postopkov poslovodstva.
- A44. Razlika med izidom neke računovodske ocene in med zneskom, priznanim v računovodskih izkazih predhodnega obdobja, ne predstavlja nujno napačne navedbe v računovodskih izkazih predhodnega obdobja. Vendar pa je lahko tako, če razlika izvira na primer iz informacij, ki so bile na voljo poslovodstvu, ko so se zaključevali računovodski izkazi za predhodno obdobje, ali če bi se lahko utemeljeno pričakovalo, da so bile te informacije

pridobljene in upoštevane pri pripravi in predstavitvi tedanjih računovodskih izkazov. Mnogi okviri računovodskega poročanja vsebujejo navodila za razločevanje med spremembami računovodskih ocen, ki predstavljajo napačno navedbo, in med spremembami, ki je ne, ter računovodsko obravnavo, ki ji je treba slediti.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe

Ocenjevalna negotovost (Glej odstavek 10.)

A45. Na stopnjo ocenjevalne negotovosti, ki se nanaša na računovodsko oceno, lahko vplivajo dejavniki, kot so:

- obseg, do katerega je računovodska ocena odvisna od presoje;
- občutljivost računovodske ocene na spremembe predpostavk;
- obstoj uveljavljenih merilnih tehnik, ki lahko zmanjšajo ocenjevalno negotovost (čeprav utegne subjektivnost uporabljenih predpostavk kot vložka kljub temu povzročiti ocenjevalno negotovost);
- dolžina predvidenega obdobja načrtovanja in primernost podatkov, ki so bili črpani iz preteklih dogodkov, za napovedovanje bodočih dogodkov;
- razpoložljivost zanesljivih podatkov iz zunanjih virov;
- obseg, do katerega je računovodska ocena osnovana na vhodnih podatkih, ki se jih da ali pa se jih ne da opazovati.

Stopnja ocenjevalne negotovosti, ki se nanaša na računovodsko oceno, lahko vpliva na dovzetnost računovodske ocene za pristranskost.

A46. Zadeve, ki jih revizor upošteva pri ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, lahko vključujejo tudi:

- dejansko ali pričakovano velikost računovodske ocene;
- knjiženi znesek računovodske ocene (to je poslovodsko točkovno oceno) glede na znesek, ki ga je pričakoval revizor;

- ali je poslovodstvo uporabilo veščaka za pripravo računovodske ocene;
- izid pregleda računovodskih ocen iz predhodnega obdobja.

Visoka ocenjevalna negotovost in bistvena tveganja (Glej odstavek 11.)

A47. Primeri računovodskih ocen, ki utegnejo imeti visoko ocenjevalno negotovost, vključujejo:

- računovodske ocene, ki so močno odvisne od presoje, na primer presoje o izidu pravde v teku ali o znesku in času bodočih denarnih tokov, odvisnih od negotovih dogodkov v več prihodnjih letih;
- računovodske ocene, ki niso izračunane s pomočjo uveljavljenih merilnih tehnik;
- računovodske ocene, pri katerih rezultati revizorjevega pregleda podobnih računovodskih ocen iz računovodskih izkazov predhodnega obdobja nakazujejo bistveno razliko med prvotno računovodsko oceno in dejanskim izidom;
- računovodske ocene poštene vrednosti, pri katerih je bil uporabljen visoko specializiran in v organizaciji razvit model, ali za katere se vložkov ne da opazovati.

A48. Navidezno nepomembna računovodska ocena utegne imeti možnost povzročiti pomembno napačno navedbo zaradi ocenjevalne negotovosti, ki se nanaša na to ocenjevanje; to pomeni, da velikost zneska, ki je bil priznan ali razkrit v računovodskih izkazih kot računovodska ocena, ne nakazuje nujno njene ocenjevalne negotovosti.

A49. V nekaterih okoliščinah je ocenjevalna negotovost tako visoka, da ni mogoče pripraviti sprejemljive računovodske ocene. Primerni okvir računovodskega poročanja lahko zato onemogoča priznavanje te postavke v računovodskih izkazih ali njeno merjenje po poštenu vrednosti. V takih primerih je bistveno tveganje povezano ne le s priznavanjem računovodske ocene ali z njenim merjenjem po poštenu vrednosti, ampak tudi z ustreznostjo razkritij. Glede takih računovodskih ocen lahko primerni okvir računovodskega poročanja zahteva razkritje računovodskih

ocen in z njimi povezane visoke ocenjevalne negotovosti.
(Glej odstavke A120–A123.)

A50. Če revizor ugotovi, da neka računovodska ocena povzroča bistveno tveganje, mora spoznati kontrole v organizaciji, vključno z kontrolnimi dejavnostmi.¹³

A51. V nekaterih primerih lahko ocenjevalna negotovost neke računovodske ocene povzroča resen dvom o zmožnosti organizacije, da bi nadaljevala kot delujoče podjetje. Prenovljeni MSR 570¹⁴ postavlja zahteve in daje navodila za take okoliščine.

Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe

(Glej odstavek 12.)

A52. MSR 330 zahteva od revizorja, da načrtuje in izvede revizijske postopke, ki se z vrsto, časom in obsegom odzovejo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z računovodskimi ocenami tako na ravni računovodskih izkazov kot na ravni uradnih trditev.¹⁵ Odstavki A53–A115 se usmerjajo na posebne odzive samo na ravni uradnih trditev.

Upoštevanje zahtev primernega okvira računovodskega poročanja

(Glej odstavek 12(a).)

A53. Mnogo okvirov računovodskega poročanja predpisuje določene pogoje za priznavanje računovodskih ocen in navaja metode za njihovo pripravo ter zahtevana razkritja. Take zahteve utegnejo biti zapletene in zahtevati uporabo presoje. Na osnovi poznavanja, ki ga je revizor pridobil pri izvajanju postopkov za ocenjevanje tveganj, postanejo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, ki so dovzetne za nepravilno uporabo ali za različna tolmačenja, središče revizorjeve pozornosti.

A54. Ugotavljanje, ali je poslovodstvo ustrezno upoštevalo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, temelji delno na revizorjevem poznavanju organizacije in

¹³ MSR 315 (prenovljen), odstavek 29.

¹⁴ MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*.

¹⁵ MSR 330, odstavka 5–6.

njenega okolja. Na primer merjenje poštene vrednosti nekaterih postavk, kot so neopredmetena sredstva, pridobljena pri poslovni združitvi, lahko zahteva posebne presoje, na katere vpliva vrsta organizacije in njenih poslov.

- A55. V nekaterih razmerah utegnejo biti potrebni dodatni revizijski postopki, kot je na primer revizorjevo preiskovanje trenutnega fizičnega stanja nekega sredstva, da bi se ugotovilo, ali je poslovodstvo ustrezno upoštevalo zahteve primerne okvira računovodskega poročanja.
- A56. Uporaba zahtev primerne okvira računovodskega poročanja zahteva od poslovodstva, da prouči spremembe razmer ali okoliščin, ki vplivajo na organizacijo. Na primer vzpostavitev delujočega trga za določeno skupino sredstev ali obveznosti lahko nakazuje, da uporaba diskontiranih denarnih tokov za oceno poštene vrednosti takega sredstva ali obveznosti ni več ustrezna.

Doslednost metod in temelj za spremembe (Glej odstavek 12(b).)

- A57. Revizorjeva proučitev spremembe računovodske ocene ali metode za njeno pripravo v primerjavi s predhodnim obdobjem je pomembna, kajti sprememba, ki ne temelji na spremembi v okoliščinah ali na novih informacijah, velja za samovoljno. Samovoljne spremembe pri računovodski oceni povzročajo neskladnost računovodskih izkazov med obdobji in utegnejo povzročiti napačne navedbe v računovodskih izkazih ali kazati možno poslovodsko pristranskost.
- A58. Poslovodstvo je pogosto sposobno prikazati dober razlog za spremembo v računovodski oceni ali v metodi za njeno pripravo od enega obdobja do drugega, utemeljen s spremembo okoliščin. Kaj predstavlja dober razlog in primernost podpore poslovodski trditvi, da je prišlo do spremembe okoliščin, ki opravičuje spremembo v računovodski oceni ali v metodi za njeno pripravo, sta stvar presoje.

Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe (Glej odstavek 13.)

- A59. Na revizorjevo odločitev, katerega od odzivov iz odstavka 13 naj izvede posamično ali kombinirano, da bi se odzval na

tveganja pomembno napačne navedbe, lahko vplivajo zadeve, kot so:

- vrsta računovodske ocene, vključno s tem, ali izhaja iz vsakdanjega ali nevsakdanjega posla;
- ali se pričakuje, da bodo postopki uspešno zagotovili revizorju zadostne in ustrezne revizijske dokaze;
- ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe, vključno s tem, ali je ocenjeno tveganje bistveno tveganje.

A60. Ko na primer revizor vrednoti sprejemljivost popravka vrednosti za dvomljive terjatve, je lahko uspešen postopek, da v kombinaciji z drugimi postopki pregleda naknadna plačila terjatev. Kjer je ocenjevalna negotovost v zvezi z računovodsko oceno visoka, na primer pri računovodski oceni na osnovi lastniškega modela, pri katerem se vhodnih podatkov ne da opazovati, utegne biti potrebno uporabiti kombinacijo odzivov na ocenjeno tveganje iz odstavka 13, da bi revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze.

A61. Dodatna navodila, ki pojasnjujejo okoliščine, v katerih utegne biti primeren kak odziv, so v odstavkih A62–A95.

Dogodki, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila (Glej odstavek 13(a).)

A62. Ugotavljanje, ali dogodki, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila, nudijo revizijske dokaze glede računovodske ocene, je lahko primeren odziv, če se pričakuje, da taki dogodki:

- obstajajo in
- zagotovijo revizijske dokaze, ki potrdijo ali ovržejo računovodsko oceno.

A63. Dogodki, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila, lahko včasih dajo zadostne in ustrezne revizijske dokaze o neki računovodski oceni. Na primer, prodaja celotne zaloge zastarelega proizvoda kmalu po koncu obdobja lahko da revizijski dokaz glede ocene njegove čiste iztržljive vrednosti. V takih primerih morda ni treba izvajati dodatnih revizijskih postopkov o računovodski oceni, če so bili

pridobljeni o dogodkih zadostni in ustrezni revizijski dokazi.

- A64. Pri nekaterih računovodskih ocenah je malo verjetno, da bi dogodki, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila, dali revizijske dokaze glede računovodske ocene. Pri nekaterih računovodskih ocenah se na primer z njimi povezani razmere in dogodki razvijejo šele po daljšem razdobju. Prav tako utegnejo zaradi cilja merjenja računovodskih ocen poštene vrednosti informacije po koncu obdobja nepravilno odražati dogodke ali razmere, ki so obstajali na bilančni datum, in zato morda niso primerne za meritev računovodske ocene poštene vrednosti. Odstavek 13 opredeljuje druge odzive na tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih lahko izvede revizor.
- A65. V nekaterih primerih lahko dogodki, ki izpodbijajo računovodsko oceno, kažejo, da ima poslovodstvo neučinkovite postopke za pripravo računovodskih ocen ali da je pri pripravi računovodskih ocen prisotna poslovodska pristranskost.
- A66. Tudi če bi se revizor morda odločil, da ne ravna na ta način v zvezi z določenimi računovodskimi ocenami, mora upoštevati zahteve MSR 560.¹⁶ Revizor mora izvesti revizijske postopke, ki so načrtovani tako, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze, da so vsi dogodki med datumom računovodskih izkazov in med datumom revizorjevega poročila, ki bi zahtevali prilagoditev računovodskih izkazov ali razkritje v njih, prepoznani¹⁷ in ustrezno izraženi v računovodskih izkazih.¹⁸ Ker so meritve mnogih računovodskih ocen, ki niso računovodske ocene poštene vrednosti, ponavadi odvisne od izida bodočih razmer, poslov ali dogodkov, je revizorjevo delovanje po zahtevah MSR 560 še posebej pomembno.

¹⁶ MSR 560 – *Kasnejši dogodki*.

¹⁷ MSR 560, odstavek 6.

¹⁸ MSR 560, odstavek 7.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A67. Kadar je razdobje med bilančnim datumom in med datumom revizorjevega poročila daljše, je lahko revizorjev pregled dogodkov v tem razdobju učinkovit odziv za računovodske ocene, ki niso računovodske ocene poštene vrednosti. To utegne biti primerno zlasti v nekaterih manjših organizacijah, ki jih vodijo lastniki – poslovodje, še posebej, če poslovodstvo nima uradnih kontrolnih postopkov za računovodske ocene.

Preizkušanje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno (Glej odstavek 13(b).)

- A68. Preizkušanje načina, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno, in podatkov, na katerih temelji, je lahko primeren odziv, kadar je računovodska ocena poštene vrednosti razvita z modelom, ki uporablja vhodne podatke, ki so na voljo za opazovanje, in take, ki niso. Lahko je primeren odziv tudi, na primer:

- če računovodska ocena izhaja iz običajne obdelave podatkov v računovodskem sistemu organizacije;
- če revizorjev pregled podobnih računovodskih ocen iz računovodskih izkazov predhodnega obdobja kaže, da so poslovodski postopki v tekočem obdobju verjetno učinkoviti;
- če računovodska ocena temelji na široki množici postavk podobne vrste, ki posamezno niso pomembne.

- A69. Preizkušanje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno, lahko vključuje:

- preizkušanje, koliko so podatki, na katerih temelji računovodska ocena, točni, popolni in ustrezni, ter ali je bila računovodska ocena pravilno določena ob uporabi takih podatkov in poslovodskih predpostavk;
- proučevanje vira, ustreznosti in zanesljivosti zunanjih podatkov ali informacij, vključno s tistimi, ki so jih dali zunanji veščaki, ki jih je pritegnilo poslovodstvo za pomoč pri pripravi računovodske ocene;

- ponovni preračun računovodske ocene in pregled informacij v zvezi z računovodsko oceno zaradi notranje doslednosti;
- proučitev poslovskega pregleda in postopka odobritve.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A70. V manjših organizacijah bo verjetno proces manj sestavljen kot v večjih organizacijah. Manjše organizacije, kjer je posloводство dejavno vključeno, morda nimajo obširnega popisa računovodskih postopkov, visoko razvitih računovodskih evidenc ali pisnih usmeritev. Čeprav organizacija nima uradnega predpisa postopkov, to ne pomeni, da posloводство ni zmožno zagotoviti osnove za revizorjevo preizkušanje računovodske ocene.

Ovrednotenje metode za merjenje (Glej odstavek 13(b)(i).)

A71. Kadar primerni okvir računovskega poročanja ne predpisuje metode merjenja, je ovrednotenje, ali je uporabljena metoda, vključno s primernim modelom, ustrezna glede na okoliščine, stvar revizorjeve strokovne presoje.

A72. V ta namen lahko revizor upošteva naslednje zadeve:

- ali so poslovna načela za izbor metode sprejemljiva;
- ali je posloводство zadostno ovrednotilo in ustrezno uporabilo morebitna sodila za podporo izbrani metodi, predpisana v primernem okviru računovskega poročanja;
- ali je metoda okoliščinam primerna glede na dano vrsto sredstva ali obveznosti v ocenjevanju in glede na zahteve primernega okvira računovskega poročanja, ki se nanašajo na računovodske ocene;
- ali je metoda primerna glede na poslovanje, panogo in okolje, v katerih deluje organizacija.

A73. V nekaterih primerih je lahko posloводство ugotovilo, da različne metode vodijo do razpona bistveno različnih ocen. V takih razmerah lahko poznavanje, kako je organizacija

proučila razloge za te razlike, pomaga revizorju pri ovrednotenju primernosti izbrane metode.

Ovrednotenje uporabe modelov

- A74. V nekaterih primerih, zlasti pri pripravi računovodskih ocen poštene vrednosti, lahko poslovodstvo uporabi model. Ali je model okoliščinam primeren, je lahko odvisno od številnih dejavnikov, kot so vrsta organizacije in njeno okolje, vključno s panogo, v kateri deluje, ter vrsta sredstva ali obveznosti, ki je v postopku merjenja.
- A75. Obseg, v katerem so v nadaljevanju navedene presoje pomembne, je odvisen od okoliščin, vključno s tem, ali je model za uporabo v določeni dejavnosti ali panogi mogoče kupiti na trgu ali pa je zaščiten z lastninskimi pravicami. V nekaterih primerih lahko organizacija uporabi veččaka za razvoj in preizkus modela.
- A76. Odvisno od okoliščin so med zadevami, ki jih lahko revizor prouči pri preizkusu modela, na primer:
- ali je bil model pred uporabo potrjen z občasnimi pregledi, ki bi zagotovili, da je še ustrezen za predvideno uporabo; potrjevanje v organizaciji lahko obsega ovrednotenje:
 - teoretične smiselnosti modela in njegove matematične neoporečnosti, vključno s primernostjo modelskih parametrov;
 - skladnosti in celovitosti vložkov v model glede na tržno dogajanje;
 - izidov modela v primerjavi z dejanskimi posli;
 - ali obstajajo usmeritve in postopki za kontrolo sprememb;
 - ali model občasno preverijo in preizkusijo njegovo veljavnost, zlasti če so vložki subjektivne narave;
 - ali so bile opravljene prilagoditve izidov modela, tudi pri računovodskih ocenah poštene vrednosti; ali take prilagoditve odražajo predpostavke, ki bi jih uporabili tržni udeleženci v podobnih okoliščinah;

- ali je model ustrezno dokumentiran, vključno z namensko uporabo in omejitvami modela, njegovimi glavnimi parametri, zahtevanimi vložki ter ugotovitvami morebitnih opravljenih analiz za potrditev.

Predpostavke, ki jih je uporabilo poslovodstvo (Glej odstavek 13(b)(ii).)

A77. Revizorjevo vrednotenje predpostavk, ki jih je uporabilo poslovodstvo, temelji samo na informacijah, ki jih revizor lahko pridobi v času revizije. Revizijski postopki, ki obravnavajo predpostavke poslovodstva, se izvajajo v kontekstu revizije računovodskih izkazov organizacije, ne pa z dajanjem mnenja o samih predpostavkah.

A78. Zadeve, ki jih revizor lahko prouči pri ovrednotenju sprejemljivosti predpostavk, ki jih je uporabilo poslovodstvo, vključujejo:

- ali se zdijo posamezne predpostavke sprejemljive;
- ali so predpostavke medsebojno odvisne in notranje skladne;
- ali se zdijo predpostavke sprejemljive, če jih proučujemo skupaj ali v povezavi z drugimi predpostavkami v zvezi z obravnavano računovodsko oceno ali z drugimi računovodskimi ocenami;
- ali predpostavke pri računovodskih ocenah poštene vrednosti primerno odražajo predpostavke na trgu, ki so na razpolago za opazovanje.

A79. Predpostavke, na katerih temeljijo računovodske ocene, utegnejo odražati poslovska pričakovanja o izidu določenih ciljev in strategij. V takih primerih lahko revizor izvede postopke za ovrednotenje sprejemljivosti takih predpostavk tako, da prouči, ali so predpostavke skladne, na primer:

- s splošnim gospodarskim okoljem in z okoliščinami organizacije;
- z načrti organizacije;
- s predpostavkami iz predhodnega obdobja, če je to smiselno;

- z izkušnjami organizacije ali njenimi prejšnjimi razmerami, če se lahko te informacije iz preteklosti ocenjujejo kot značilne za bodoče razmere ali dogodke;
- z drugimi predpostavkami, ki jih je uporabilo poslovodstvo v zvezi z računovodskimi izkazi.

A80. Sprejemljivost uporabljenih predpostavk utegne biti odvisna od namere in sposobnosti poslovodstva, da izpelje določene postopke. Poslovodstvo pogosto dokumentira načrte in namere v zvezi z določenimi sredstvi ali obveznostmi, kar utegne zahtevati tudi okvir računovodskega poročanja. Čeprav je obseg revizijskih dokazov o poslovodski nameri in sposobnosti, ki jih je treba pridobiti, stvar strokovne presoje, lahko revizorjevi postopki vključujejo, na primer:

- pregled, kako je v preteklosti poslovodstvo izpeljalo svoje objavljene namere;
- pregled pisnih načrtov in druge dokumentacije, vključno z morebitnimi uradno odobrenimi predračuni, pooblastili in zapisniki;
- poizvedovanje pri poslovodstvu o razlogih za posamezne postopke;
- pregled dogodkov, ki so se zgodili v razdobju od datuma računovodskih izkazov do datuma revizorjevega poročila;
- ovrednotenje sposobnosti organizacije, da izpelje poseben postopek v danih gospodarskih okoliščinah, vključno z upoštevanjem posledic njene obstoječe zadolženosti.

Določeni okviri računovodskega poročanja pa morda ne dovoljujejo upoštevanja namer in načrtov poslovodstva pri pripravi računovodske ocene. To je pogosto pri računovodskih ocenah poštene vrednosti, ker njihov cilj merjenja zahteva, da predpostavke poslovodstva odražajo predpostavke, ki jih uporabljajo tržni udeleženci.

A81. Zadeve, ki jih lahko revizor prouči pri ovrednotenju sprejemljivosti predpostavk, ki jih je uporabilo poslovodstvo in na katerih temeljijo računovodske ocene

poštene vrednosti, lahko vključujejo poleg zgoraj obravnavanih še:

- kjer je to primerno, ali je in kako je poslovodstvo vključilo v razvoj predpostavk vložek, svojstven za določen trg;
- ali so predpostavke skladne s tržnimi razmerami, ki se jih da opazovati, in z značilnostmi sredstva ali obveznosti, ki je v postopku merjenja po poštenu vrednosti;
- ali so viri za predpostavke tržnih udeležencev ustrezni in zanesljivi in kako je poslovodstvo izbralo za uporabo predvidene predpostavke, če obstajajo številne različne predpostavke tržnih udeležencev;
- kjer je to primerno, ali je in kako je poslovodstvo proučilo predpostavke, uporabljene za primerljive posle, sredstva ali obveznosti, ali informacije o njih.

A82. Kasneje lahko računovodske ocene poštene vrednosti obsegajo tako vloške, ki so na voljo za opazovanje, in take, ki niso. Če so računovodske ocene poštene vrednosti zasnovane na vložkih, ki niso na voljo za opazovanje, vključujejo zadeve, ki jih mora revizor proučiti, na primer, kako poslovodstvo zagovarja:

- opredelitev značilnosti tržnih udeležencev, ki so pomembne za računovodsko oceno;
- opravljene prilagoditve lastnih predpostavk, ki odražajo, kako si predstavlja poslovodstvo predpostavke, ki bi jih uporabili tržni udeleženci;
- dejstvo, da je ocenjevanje vključilo najboljše informacije, ki so bile na voljo v danih okoliščinah;
- kjer je to primerno, kako njihove predpostavke upoštevajo primerljive posle, sredstva ali obveznosti.

Če obstajajo vložki, ki niso na voljo za opazovanje, je še verjetneje, da bo treba revizorjevo ovrednotenje predpostavk povezati z drugimi odzivi na ocenjena tveganja iz odstavka 13, da bi pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze. V takih primerih utegne biti potrebno, da revizor izvede druge revizijske postopke, na primer

preiskovanje dokumentacije, ki podpira pregled in odobritev računovodske ocene s strani primernih ravni posloводства in, kjer je primerno, s strani pristojnih za upravljanje.

- A83. Pri ovrednotenju sprejemljivosti predpostavk, ki podpirajo računovodsko oceno, utegne revizor prepoznati eno ali več bistvenih predpostavk. Če je tako, to lahko nakazuje, da ima računovodska ocena visoko ocenjevalno negotovost in zato lahko povzroča bistveno tveganje. Dodatni odzivi na bistveno tveganje so opisani v odstavkih A102–A115.

Preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol (Glej odstavke 13(c).)

- A84. Preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol nad tem, kako je posloводство pripravilo računovodsko oceno, je lahko primeren odziv, če je bil poslovodski postopek dobro načrtovan, izpeljan in vzdrževan, na primer:

- če obstajajo kontrole za pregled in odobritev računovodskih ocen s strani primernih ravni posloводства in s strani pristojnih za upravljanje, kjer je to primerno;
- če računovodska ocena izhaja iz vsakdanje obdelave podatkov v računovodskem sistemu organizacije.

- A85. Preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol se zahteva, če:

- a) revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev vključuje domnevo, da kontrole nad postopki delujejo uspešno, ali
- b) postopki preizkušanja podatkov sami ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev.¹⁹

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A86. V manjših organizacijah utegnejo obstajati kontrole postopkov za pripravo računovodske ocene, vendar je njihova urejenost delovanja različna. Poleg tega se lahko manjše organizacije odločijo, da določene vrste kontrol niso potrebne zaradi delovnega vključevanja posloводства v potek računovodskega poročanja. Pri zelo majhnih

¹⁹ MSR 330, odstavek 8.

organizacijah pa utegne obstajati le malo kontrol, ki bi jih revizor lahko prepoznal. Zato bo verjetno revizorjev odziv na ocenjena tveganja vsebinske narave, pri čemer bo revizor izvedel enega ali več odzivov iz odstavka 13.

Razvijanje točkovne ocene ali razpona ocen (Glej odstavek 13(d).)

A87. Razvijanje točkovne ocene ali razpona ocen za ovrednotenje poslovske ocenjene vrednosti utegne biti primeren odziv, kjer, na primer:

- računovodska ocena ne izhaja iz vsakdanje obdelave podatkov v računovodskem sistemu;
- revizorjev pregled podobnih računovodskih ocen iz računovodskih izkazov predhodnega obdobja spodbuja domnevo, da verjetno poslovski postopki v tekočem obdobju niso uspešni;
- kontrole v poslovdskih postopkih za določanje računovodskih ocen in nad njimi v organizaciji niso primerno vzpostavljene ali ne delujejo pravilno;
- dogodki ali posli med koncem obdobja in datumom revizorjevega poročila nasprotujejo poslovski točkovni oceni;
- so revizorju na voljo drugi viri pomembnih podatkov za pripravo točkovne ocene ali razpona ocen.

A88. Celo, kjer so kontrole v organizaciji primerno vzpostavljene in pravilno delujejo, je razvijanje točkovne ocene ali razpona ocen lahko uspešen in učinkovit odziv na ocenjena tveganja. V drugih okoliščinah lahko revizor razmisli o takem pristopu v okviru odločanja, ali so potrebni nadaljnji postopki, in če je tako, kakšne vrste in kolikšnega obsega.

A89. Revizorjev postopek razvijanja ali točkovne ocene ali razpona ocen je lahko različen glede na to, kaj ocenjuje za najuspešnejše glede na okoliščine. Na primer, revizor lahko na začetku razvije predhodno točkovno oceno in nato ugotavlja njeno občutljivost na spremembe predpostavk, da določi razpon ocen, s katerim ovrednoti poslovsko ocenjeno vrednost. Druga možnost je, da revizor lahko začne razvoj razpona, s pomočjo katerega določi točkovno oceno, kjer je to mogoče.

- A90. Revizorjeva zmožnost pripraviti točkovno oceno kot nasprotje razpona ocen je odvisna od več dejavnikov, vključno z uporabljenim modelom, vrsto in obsegom razpoložljivih podatkov ter ocenjevalno negotovostjo, povezano z računovodsko oceno. Poleg tega lahko na odločitev, ali razviti točkovno oceno ali razpon ocen, vpliva primerni okvir računovodskega poročanja, ki lahko predpiše uporabo točkovne ocene po predhodni proučitvi drugih možnih izidov in predpostavk, ali pa predpiše določeno metodo merjenja (na primer uporabo diskontirane, z verjetnostjo ponderirane pričakovane vrednosti).
- A91. Revizor lahko razvije točkovno oceno ali razpon ocen na številne načine, na primer:
- z uporabo modela, na primer takega, ki je za uporabo v določenem sektorju ali panogi razpoložljiv na trgu, ali zaščitene z lastninskimi pravicami ali pa takega, ki ga je razvil revizor;
 - s poglobljanjem poslovskega proučevanja drugih možnih predpostavk ali izidov, na primer z uvajanjem drugačnega sklopa predpostavk;
 - z zaposlitvijo ali vključitvijo specializirane osebe s strokovnim znanjem za razvoj ali uporabo modela ali za postavitev primernih predpostavk;
 - s sklicevanjem na druge primerljive razmere, posle ali dogodke ali, kjer je to primerno, na trge primerljivih sredstev ali obveznosti.

Spoznavanje poslovske predpostavke ali metode (Glej odstavek 13(d)(i).)

- A92. Kadar pripravlja revizor točkovno oceno ali razpon ocen in uporablja različne predpostavke ali metodo, kot jih je uporabilo poslovodstvo, mora po zahtevi iz odstavka 13(d)(i) primerno spoznati predpostavke in metode, ki jih je uporabilo poslovodstvo pri pripravi računovodske ocene. To poznavanje daje revizorju informacije, ki so lahko pomembne za revizorjevo razvijanje ustrezne točkovne ocene ali razpona ocen. Poleg tega pomaga revizorju razumeti in ovrednotiti kakršnekoli bistvene razlike v primerjavi s poslovodsko ocenjeno vrednostjo. Na primer,

razlika lahko nastane, ker je revizor uporabil različne, ampak enako veljavne predpostavke v primerjavi s tistimi, ki jih je uporabilo poslovodstvo. To utegne razkriti, da je računovodska ocena zelo občutljiva za določene predpostavke in je zato podvržena visoki ocenjevalni negotovosti, kar nakazuje, da računovodska ocena lahko predstavlja bistveno tveganje. Druga možnost je, da se lahko pojavi razlika kot posledica dejanske napake, ki jo je zakrivilo poslovodstvo. Odvisno od okoliščin lahko revizor oceni razliko kot koristno pri sprejemanju zaključkov, da razpravlja s poslovodstvom o osnovah za uporabljene predpostavke in za njihovo veljavnost ter o morebitnih razlikah v postopku pri pripravi računovodske ocene.

Oženje razpona (Glej odstavek 13(d)(ii).)

- A93. Kadar revizor sklene, da je primerno uporabiti razpon ocen za ovrednotenje sprejemljivosti točkovne ocene poslovodstva (revizorjev razpon ocen), mora razpon v skladu z zahtevo iz odstavka 13(d)(ii) obsegati vse »sprejemljive izide«, ne pa vseh možnih izidov. Da bi bil razpon uporaben, ne sme vsebovati vseh možnih izidov, ker bi bil tak razpon preširok za potrebe revizije. Revizorjev razpon ocen je koristen in uspešen, če je dovolj ozek, da omogoči revizorju sklepanje, ali je računovodska ocena navedena napačno.
- A94. Običajno je razpon ocen, ki je bil zožen toliko, da je enak ali manjši od izvedbene pomembnosti, primeren za namene ovrednotenja sprejemljivosti poslovske ocenjene vrednosti. Vendar pa, zlasti v določenih panogah, včasih ni mogoče zožiti razpona pod tak znesek. Ni nujno, da to preprečuje priznavanje računovodske ocene. Vsekakor pa utegne nakazovati, da je ocenjevalna negotovost v zvezi z računovodsko oceno tako visoka, da povzroča bistveno tveganje. Dodatni odzivi na bistvena tveganja so opisani v odstavkih A102–A115.
- A95. Zožitev razpona ocen do stanja, v katerem so vsi izidi v razponu ocenjeni kot sprejemljivi, se lahko doseže z:
- a) izločitvijo iz razpona tistih izidov ob zunanjih mejah razpona, za katere revizor sodi, da se verjetno ne bodo zgodili, ter

- b) nadaljnjim oženjem razpona na temelju razpoložljivih revizijskih dokazov tako dolgo, dokler revizor ne zaključi, da so vsi izidi v razponu sprejemljivi; v nekaterih redkih primerih lahko revizor oži razpon toliko časa, dokler revizijski dokazi ne nakažejo točkovne ocene.

Presojanje, ali so potrebni posebne izkušnje ali znanje (Glej odstavek 14.)

- A96. Pri načrtovanju revizije mora revizor določiti vrsto, čas in obseg potrebnih sredstev za izvedbo revizijskega posla.²⁰ To lahko glede na potrebe obsega vključitev oseb s posebnimi izkušnjami ali znanjem. Poleg tega zahteva MSR 220 od partnerja, zadolženega za posel, zagotovilo, da imajo delovna skupina za posel in katerikoli drugi revizorjevi zunanji veščaki, ki niso del skupine za posel, skupaj primerne sposobnosti in zmožnosti za izvedbo revizijskega posla.²¹ Med revizijo računovodskih ocen utegne revizor glede na svoje izkušnje in okoliščine posla ugotoviti, da so potrebne posebne izkušnje in znanje, ki bi jih uporabil v zvezi z enim vidikom ali več vidiki računovodskih ocen.
- A97. Zadeve, ki lahko vplivajo na revizorjevo presojo, ali so potrebni posebne izkušnje ali znanje, obsegajo, na primer:
- vrsto obravnavanega sredstva, obveznosti ali sestavine kapitala v posebni dejavnosti ali panogi (na primer zaloge mineralov, sredstva v poljedelstvu, sestavljeni finančni instrumenti);
 - visoko stopnjo ocenjevalne negotovosti;
 - obstoj zapletenih izračunov ali specializiranih modelov, na primer pri ocenjevanju poštene vrednosti, če ni trga, ki bi ga lahko opazovali;
 - obstoj kompleksnih zahtev primernega okvira računovodskega poročanja v zvezi z računovodskimi ocenami, vključno z obstojem področij, za katera je

²⁰ MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavek 8(e).

²¹ MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavek 14.

znano, da se pojasnjujejo različno, ali na katerih je praksa nedosledna oziroma se šele razvija;

- postopke, ki jih namerava izvesti revizor kot odziv na ocenjena tveganja.

A98. Pri večini računovodskih ocen, celo če obstaja ocenjevalna negotovost, je malo verjetno, da bi bili potrebni posebne izkušnje ali znanje. Na primer, malo verjetno je, da bi revizor potreboval posebne izkušnje in znanje pri ovrednotenju popravka vrednosti za dvomljive terjatve.

A99. Kadar obravnavana zadeva ni s področij računovodstva ali revidiranja, se vsekakor lahko zgodi, da revizor nima potrebnih posebnih izkušenj in znanja in jih mora pridobiti od revizorjevega veščaka. MSR 620²² postavlja zahteve in daje navodila za določanje potrebe po zaposlitvi ali vključitvi revizorjevega veščaka ter za revizorjeve naloge, kadar uporablja storitve revizorjevega veščaka.

A100. Poleg tega lahko revizor v nekaterih primerih sklene, da je treba zagotoviti posebne izkušnje ali znanje, povezano z določenimi področji računovodstva ali revizije. Revizorjevo podjetje lahko posameznike s takimi izkušnjami ali znanjem zaposli ali najame iz kake zunanje organizacije zunaj revizorjevega podjetja. Kjer take osebe opravljajo revizijske postopke pri poslu, so del delovne skupine za posel in zato zanje veljajo zahteve iz MSR 220.

A101. Odvisno od revizorjevega poznavanja in izkušenj o sodelovanju z revizorjevim veščakom ali s tistimi drugimi posamezniki s posebnimi izkušnjami ali znanjem, lahko revizor oceni za primerno, da razpravlja z vključenimi posamezniki o določenih zadevah, na primer o zahtevah primernega okvira računovodskega poročanja, da bi zagotovil, da bo njihovo delo primerno za potrebe revizije.

Nadaljnji postopki preizkušanja podatkov kot odziv na bistvena tveganja (Glej odstavek 15.)

A102. Pri revidiranju računovodskih ocen, ki povzročajo bistvena tveganja, se nadaljnji revizorjevi postopki preizkušanja podatkov osredotočajo na ovrednotenje:

²² MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka.*

- a) tega, kako je poslovodstvo ocenilo vpliv ocenjevalne negotovosti na računovodsko oceno, in vpliva, ki ga ima taka negotovost lahko na primernost priznavanja računovodske ocene v računovodskih izkazih, ter
- b) ustreznosti s tem povezanih razkritij.

Ocenjevalna negotovost

Poslovodsko proučevanje ocenjevalne negotovosti (Glej odstavek 15(a).)

- A103. Poslovodstvo lahko ovrednoti druge morebitne predpostavke ali izide računovodskih ocen s pomočjo številnih metod glede na okoliščine. Ena od možnih metod, ki jih uporabi poslovodstvo, je izvajanje analize občutljivosti. To bi lahko obsegalo ugotavljanje, kako se denarni znesek računovodske ocene spreminja glede na različne predpostavke. Celo pri računovodskih ocenah, izmerjenih po pošteni vrednosti, lahko nastopijo odstopanja, ker bodo različni tržni udeleženci uporabili različne predpostavke. Analiza občutljivosti bi lahko vodila k razvoju več scenarijev izidov, ki jih poslovodstvo včasih imenuje razpon izidov, kot na primer »pesimističnih« in »optimističnih« scenarijev.
- A104. Analiza občutljivosti utegne pokazati, da računovodska ocena ni občutljiva za spremembe določenih predpostavk. Po drugi strani lahko pokaže, da je računovodska ocena občutljiva na eno ali več predpostavk, kar potem postane žarišče revizorjeve pozornosti.
- A105. Ni namen predlagati, da je neka posamezna metoda za obravnavo ocenjevalne negotovosti (kot na primer analiza občutljivosti) ustrežnejša kot katera druga, ali da je treba izvajati poslovodsko proučevanje drugih možnih predpostavk ali izidov s podrobnimi postopki, ki jih podpira obširna dokumentacija. Pomembno je, ali je poslovodstvo ocenilo, kako utegne ocenjevalna negotovost vplivati na računovodsko oceno, ne pa določen način, kako je to opravilo. Zato utegne biti tam, kjer poslovodstvo ni proučilo drugih možnih predpostavk ali izidov, potrebno, da revizor razpravlja s poslovodstvom in da zahteva dokaz, kako je poslovodstvo obravnavalo učinke ocenjevalne negotovosti na računovodsko oceno.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A106. Manjše organizacije utegnejo uporabljati preproste metode za obravnavo ocenjevalne negotovosti. Poleg revizorjevega pregleda razpoložljive dokumentacije lahko revizor pridobi druge revizijske dokaze o poslovodskem proučevanju drugih možnih predpostavk ali izidov s poizvedovanjem pri poslovodstvu. Poleg tega poslovodstvo morda nima strokovnega znanja za presojo drugih možnih izidov ali kakšnega drugačnega obravnavanja ocenjevalne negotovosti pri računovodski oceni. V takih primerih lahko revizor poslovodstvu obrazloži potek postopkov ali različne razpoložljive metode zanje ter njihovo dokumentacijo. To pa ne spreminja odgovornosti poslovodstva za pripravo računovodskih izkazov.

Bistvene predpostavke (Glej odstavek 15(b).)

A107. Predpostavka, uporabljena pri pripravi računovodske ocene, je domnevno bistvena, če bi sprejemljivo spreminjanje predpostavke pomembno vplivalo na meritev računovodske ocene.

A108. Podpora za bistvene predpostavke, ki izhajajo iz poslovodskih izkušenj, je mogoče pridobiti iz stalnih poslovodskih postopkov strateških analiz in obvladovanja tveganj. Celo brez uradno uveljavljenih postopkov, kot je to lahko primer v manjših organizacijah, utegne biti revizor sposoben ovrednotiti predpostavke s pomočjo poizvedovanja pri poslovodstvu in razprave z njim, ko izvaja druge revizijske postopke z namenom pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze.

A109. Revizorjeve presoje pri ovrednotenju predpostavk poslovodstva so opisane v odstavkih A77–A83.

Namera poslovodstva in njegova sposobnost (Glej odstavek 15(c).)

A110. Revizorjeve presoje v zvezi s predpostavkami poslovodstva ter z namero poslovodstva in njegovo sposobnostjo so opisane v odstavkih A13 in A80.

Razvoj razpona ocen (Glej odstavek 16.)

A111. Pri pripravi računovodskih izkazov se utegne poslovodstvo zadovoljiti s tem, da je primerno obravnavalo učinke ocenjevalne negotovosti za tiste računovodske ocene, ki povzročajo bistvena tveganja. V nekaterih okoliščinah pa lahko revizor oceni napore poslovodstva za nezadostne. To je lahko takrat, ko revizor presodi, na primer:

- da ne bi bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov z revizorjevim ovrednotenjem tega, kako je poslovodstvo obravnavalo učinke ocenjevalne negotovosti;
- da je treba bolje raziskati stopnjo ocenjevalne negotovosti v zvezi z računovodsko oceno, na primer tam, kjer revizor pozna široko variacijo izidov pri podobnih računovodskih ocenah v podobnih okoliščinah;
- da je malo verjetno, da bi lahko pridobil druge revizijske dokaze, na primer s pregledom dogodkov, ki se bodo zgodili do datuma revizorjevega poročila;
- da utegnejo obstajati znaki poslovske pristranskosti pri pripravi računovodskih ocen.

A112. Revizorjeve presoje pri določanju razpona ocen za ta namen so opisane v odstavkih A87–A95.

Sodila za priznavanje in merjenje

Priznavanje računovodskih ocen v računovodskih izkazih (Glej odstavek 17(a).)

A113. Če je poslovodstvo priznalo računovodsko oceno v računovodskih izkazih, je revizorjevo ovrednotenje osredotočeno na vprašanje, ali je meritev računovodske ocene dovolj zanesljiva, da zadosti sodelom za priznavanje v primernem okviru računovodskega poročanja.

A114. Glede računovodskih ocen, ki niso bile priznane, je revizorjevo ovrednotenje osredotočeno na to, ali so bila dejansko izpolnjena sodila za priznavanje v primernem okviru računovodskega poročanja. Celo če neka računovodska ocena ni bila priznana in revizor sklene, da je tako ravnanje primerno, je morda treba razkriti okoliščine v pojasnilih k računovodskim izkazom. Kadar je to primerno,

se revizor lahko tudi odloči, da je računovodska ocena, za katero je bila ugotovljena velika ocenjevalna negotovost, ključna revizijska zadeva, ki jo je treba sporočiti v revizorjevem poročilu v skladu z MSR 701, ali pa presodi, da je treba v revizorjevo poročilo vključiti odstavek o poudarjanju zadeve (glej prenovljeni MSR 706.²³ Če je zadeva opredeljena kot ključna revizijska zadeva, prenovljeni MSR 706 prepoveduje revizorju vključitev odstavka o poudarjanju zadeve v revizorjevo poročilo.²⁴

Osnova za merjenje računovodskih ocen (Glej odstavke 17(b).)

A115. Glede računovodskih ocen poštene vrednosti nekateri primerni okviri računovodskega poročanja predpostavljajo, da se da pošteno vrednost zanesljivo izmeriti, kot predpogoj za zahtevanje ali dovoljevanje meritev in razkritij poštene vrednosti. V nekaterih primerih se je možno tej predpostavki izogniti, na primer, če ni primerne metode ali osnove za merjenje. V takih primerih se revizorjevo ovrednotenje osredotoči na to, ali je poslovska osnova za neupoštevanje predpostavke v zvezi z uporabo poštene vrednosti, kot je pojasnjena v primernem okviru računovodskega poročanja, primerna.

Ovrednotenje sprejemljivosti računovodskih ocen in ugotavljanje napačnih navedb (Glej odstavke 18.)

A116. Na osnovi pridobljenih revizijskih dokazov utegne revizor zaključiti, da se računovodska ocena, ki jo podpirajo dokazi, razlikuje od točkovne ocene posloводства. Če revizijski dokazi podpirajo točkovno oceno, predstavlja razlika med revizorjevo točkovno oceno in točkovno oceno posloводства napačno navedbo. Kjer je revizor zaključil, da daje uporaba revizorjevega razpona ocen zadostne in ustrezne revizijske dokaze, točkovna ocena posloводства, ki leži zunaj revizorjevega razpona ocen, ni podprta z revizijskimi dokazi. V takih primerih je napačna navedba najmanj razlika med točkovno oceno posloводства in najbližjo točko revizorjevega razpona ocen.

²³ MSR 706 (prenovljen) – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.*

²⁴ MSR 706 (prenovljen), odstavek 8(b).

A117. Če je poslovodstvo na osnovi subjektivne ocene, da je prišlo do sprememb okoliščin, spremenilo računovodsko oceno ali metodo za njeno pripravo v primerjavi s predhodnim obdobjem, lahko revizor na osnovi revizijskih dokazov zaključi, da predstavlja računovodska ocena napačno navedbo kot posledica samovoljne poslovske spremembe, ali pa jo lahko obravnava kot znak možne poslovske pristranskosti. (Glej odstavka A124–A125.)

A118. MSR 450²⁵ daje navodila glede razlikovanja napačnih navedb za namene revizorjevega ovrednotenja učinka nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze. Napačna navedba, povezana z računovodskimi ocenami, ki je nastala bodisi zaradi napake bodisi zaradi prevare, je lahko posledica:

- napačnih navedb, o katerih ni dvoma (dejanskih napačnih navedb);
- razlik, ki izvirajo iz poslovdskih presoj o računovodskih ocenah, ki jih revizor ocenjuje za nesprejemljive, ali iz izbire ali uporabe računovodskih usmeritev, ki jih revizor ocenjuje za neprimerne (napačne navedbe zaradi presoje);
- revizorjeve najboljše ocene napačnih navedb v populacijah, kar vključuje projekcijo napačnih navedb, odkritih v revizijskih vzorcih, na celotne populacije, iz katerih so bili izbrani vzorci (projicirane napačne navedbe).

V nekaterih primerih, ki vključujejo računovodske ocene, lahko napačna navedba nastane kot posledica kombinacije teh okoliščin, kar oteži ali onemogoči njihovo ločeno prepoznavanje.

A119. Ovrednotenje sprejemljivosti računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij v pojasnilih k računovodskim izkazom, ki jih bodisi zahteva primerni okvir računovodskega poročanja bodisi se razkrijejo prostovoljno, vključuje v bistvu enake vrste presoj, kot so uporabljene pri revidiranju računovodske ocene, priznane v računovodskih izkazih.

²⁵ MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb.*

Razkritja v zvezi z računovodskimi ocenami

Razkritja v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja
(Glej odstavek 19.)

A120. Predstavitev računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja vključuje ustrezno predstavitev pomembnih zadev. Primerni okvir računovodskega poročanja lahko dovoljuje ali predpisuje razkritja, povezana z računovodskimi ocenami, nekatere organizacije pa lahko prostovoljno razkrijejo dodatne informacije v pojasnilih k računovodskim izkazom. Ta razkritja lahko obsegajo, na primer:

- uporabljene predpostavke;
- uporabljeno ocenjevalno metodo, vključno z morebitnim modelom;
- osnovo za izbor ocenjevalne metode;
- vpliv morebitnih sprememb ocenjevalne metode v primerjavi s predhodnim obdobjem;
- vir in posledice ocenjevalne negotovosti.

Taka razkritja so pomembna za uporabnike, da bi razumeli računovodske ocene, ki so bile priznane ali razkrite v računovodskih izkazih; treba pa je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so ta razkritja v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja.

A121. V nekaterih primerih lahko primerni okvir računovodskega poročanja zahteva posebna razkritja glede negotovosti. Nekateri okviri računovodskega poročanja zahtevajo, na primer:

- razkritje ključnih predpostavk in drugih virov ocenjevalne negotovosti ocene, ki vnašajo bistveno tveganje za pomembne prilagoditve knjigovodskih zneskov pri sredstvih in obveznostih (take zahteve utegnejo biti opisane z izrazi, kot sta »ključni viri ocenjevalne negotovosti« ali »kritične računovodske ocene«);

- razkritje razpona ocen možnih izidov ter predpostavk, ki so bile uporabljene za določitev tega razpona;
- razkritje informacij glede bistvenosti računovodskih ocen poštene vrednosti za finančni položaj in uspešnost organizacije;
- kvalitativna razkritja, kot so na primer izpostavljenost tveganjem in kako nastane; cilji, usmeritve in postopki za obvladovanje tveganj v organizaciji; uporabljene metode za merjenje tveganja; morebitne spremembe teh kvalitativnih konceptov v primerjavi s predhodnim obdobjem;
- kvantitativna razkritja, kot je na primer obseg izpostavljenosti organizacije tveganjem na osnovi informacij, ki jih dobi interno ključno poslovodsko osebje v organizaciji, vključno s posojilnim tveganjem, likvidnostnim tveganjem in tržnim tveganjem.

Razkritja o ocenjevalni negotovosti računovodskih ocen, ki povzroča bistvena tveganja (Glej odstavek 20.)

A122. Revizor lahko v zvezi z računovodskimi ocenami, ki povzročajo bistveno tveganje, celo če so razkritja v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, zaključi, da je razkritje ocenjevalne negotovosti neustrezno glede na okoliščine in obstoječa dejstva. Revizorjevo ovrednotenje ustreznosti razkritja ocenjevalne negotovosti je tem pomembnejše, čim širši je razpon možnih izidov računovodske ocene glede na pomembnost. (Glej s tem povezano razpravo v odstavku A94.)

A123. V nekaterih primerih utegne revizor ocenjevati za primerno, da spodbudi poslovodstvo, da v pojasnilih k računovodskim izkazom opiše okoliščine v zvezi z ocenjevalno negotovostjo. MSR 705²⁶ daje navodila glede posledic za revizorjevo mnenje, če revizor verjame, da je poslovodsko razkritje ocenjevalne negotovosti neustrezno ali zavajajoče.

Znaki morebitne pristranskosti poslovodstva (Glej odstavek 21.)

²⁶ MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

A124. Med revizijo utegne revizor zaznati presoje in odločitve, ki jih je sprejelo poslovodstvo in nakazujejo možno pristranskost poslovodstva. Taki znaki lahko vplivajo na revizorjevo odločitev o tem, ali so revizorjeva ocena tveganj in z njo povezani odzivi še ustrezni, in ali mora revizor morda proučiti posledice za preostali del revizije. Poleg tega lahko vplivajo na revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačne navedbe, kot o tem razpravlja MSR 700²⁷.

A125. Primeri znakov možne pristranskosti poslovodstva v zvezi z računovodskimi ocenami obsegajo:

- spremembe računovodske ocene ali metode za njeno pripravo, kjer je poslovodstvo subjektivno ocenilo, da je nastala sprememba okoliščin;
- uporabo lastnih predpostavk organizacije pri računovodskih ocenah poštene vrednosti, kadar so neskladne s tržnimi predpostavkami, ki so na voljo za opazovanje;
- izbiro ali postavitev bistvenih predpostavk, ki dajo ocenjeno vrednost, ugodno za cilje poslovodstva;
- izbiro ocenjene vrednosti, ki utegne nakazovati optimistični ali pesimistični vzorec.

Pisne predstavitve (Glej odstavek 22.)

A126. MSR 580²⁸ obravnava uporabo pisnih predstavitev. Odvisno od vrste, pomembnosti in obsega ocenjevalne negotovosti lahko pisne predstavitve o računovodskih ocenah, ki so bile priznane ali razkrite v računovodskih izkazih, obsegajo naslednje predstavitve:

- o ustreznosti postopkov merjenja, vključno z njihovimi predpostavkami in modeli, ki jih je poslovodstvo uporabilo pri določanju računovodskih ocen v kontekstu primernega okvira računovodskega poročanja, ter o doslednosti pri uporabi postopkov;

²⁷ MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih.*

²⁸ MSR 580 – *Pisne predstavitve.*

- da predpostavke primerno odražajo namero posloводства in njegovo zmožnost izpeljati določene postopke v imenu organizacije, kjer je to pomembno za računovodske ocene in razkritja;
- da so razkritja, ki se nanašajo na računovodske ocene, popolna in ustrezna glede na primerni okvir računovodskega poročanja;
- da noben kasnejši dogodek ne zahteva prilagoditve računovodskih ocen in razkritij, ki so vključeni v računovodske izkaze.

A127. Za tiste računovodske ocene, ki niso bile priznane ali razkrite v računovodskih izkazih, lahko pisne predstavitve vključujejo predstavitve o:

- ustreznosti osnove, ki jo je posloводство uporabilo za odločitev, da sodila primernega okvira računovodskega poročanja za priznanje ali razkritje niso bila izpolnjena; (Glej odstavek A114.)
- ustreznosti osnove, ki jo je posloводство uporabilo, da se je izognilo predpostavki v zvezi z uporabo poštenih vrednosti, obrazloženi v primernem okviru računovodskega poročanja organizacije, za tiste računovodske ocene, ki niso bile izmerjene ali razkrite po pošteni vrednosti. (Glej odstavek A115.)

Dokumentacija (Glej odstavek 23.)

A128. Dokumentacija znakov možne pristranskosti posloводства, ki so bili prepoznani med revizijo, pomaga revizorju pri sklepanju, ali so revizorjeva ocena tveganj in z njo povezani odzivi še primerni, in pri ovrednotenju, ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačnih navedb. Primeri znakov možne pristranskosti posloводства so v odstavku A125.

Dodatek

(Glej odstavek A1.)

Meritve in razkritja poštene vrednosti v različnih okvirih računovodskega poročanja

Edini namen tega dodatka je splošna razprava o meritvah in razkritjih poštene vrednosti v različnih okvirih računovodskega poročanja zaradi spoznavanja njihovega ozadja in konteksta.

1. Različni okviri računovodskega poročanja zahtevajo ali dovoljujejo različne meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih. Prav tako se razlikujejo po ravni navodil, ki jih dajejo o osnovi za merjenje sredstev in obveznosti ali o razkritjih v zvezi z njimi. Nekateri okviri računovodskega poročanja dajejo obvezna navodila, drugi splošna, nekateri pa sploh nikakršnih. Poleg tega obstajajo tudi prakse merjenja in razkrivanja poštene vrednosti, značilne za nekatere panoge dejavnosti.
2. Opredelitve poštene vrednosti se lahko razlikujejo med različnimi okviri računovodskega poročanja ali pa v posameznem okviru za različna sredstva, obveznosti ali razkritja. Na primer Mednarodni računovodski standard (MRS) 39²⁹ opredeljuje pošteno vrednost kot »znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v transakciji med nepovezanimi in neodvisnima strankama«. Zamisli poštene vrednosti praviloma predpostavlja takojšnji posel, ne pa poravnave v kakem preteklem ali prihodnjem času. Torej je merjenje poštene vrednosti iskanje ocenjene cene, po kateri bi se posel opravil. Poleg tega različni okviri računovodskega poročanja lahko uporabljajo izraze, kot so »za organizacijo značilna vrednost«, »vrednost pri uporabi« ali podobni, a so še vedno lahko v okviru zamisli poštene vrednosti v tem MSR.
3. Okviri računovodskega poročanja lahko obravnavajo spremembe meritev poštene vrednosti, ki se pojavljajo sčasoma, na različne načine. Na primer, določen okvir računovodskega poročanja lahko zahteva, da se spremembe meritev poštene vrednosti

²⁹ MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.

nekaterih sredstev ali obveznosti odražajo neposredno v kapitalu, po drugem okviru pa se takšne spremembe lahko odražajo v poslovnem izidu. V nekaterih okvirih lahko na odločitev, ali uporabiti obračunavanje po pošteni vrednosti ali kako, vpliva namera poslovodstva, da bo izpeljalo določene postopke v zvezi s posameznim sredstvom ali obveznostjo.

4. Različni okviri računovodskega poročanja lahko zahtevajo določene posebne meritve poštene vrednosti in razkritja v računovodskih izkazih ter jih predpisujejo ali dovoljujejo v različnih stopnjah. Okviri računovodskega poročanja lahko:
 - predpisujejo zahteve za merjenje, predstavitev in razkritje določenih informacij, vključenih v računovodske izkaze, ali informacij, ki so razkrite v pojasnilih k računovodskim izkazom ali predstavljene kot dodatne informacije;
 - dovoljujejo določene meritve z uporabo poštene vrednosti po izbiri podjetja ali le, kadar je zadoščeno določenim sodilom;
 - predpisujejo posebno metodo določanja poštene vrednosti, na primer z uporabo neodvisne ocenitve ali določenih načinov uporabe diskontiranih denarnih tokov;
 - dovoljujejo izbiro metode za določanje poštene vrednosti med več različnimi možnimi metodami (sodila za izbiro so lahko dana v okviru računovodskega poročanja ali pa ne);
 - ne dajejo nikakršnih napotkov za meritve ali razkritja poštene vrednosti, razen da mora biti njihova uporaba jasna iz običajev ali prakse, na primer prakse v panogi dejavnosti.
5. Nekateri okviri računovodskega poročanja predpostavljajo, da se dá pošteno vrednost za sredstva ali obveznosti zanesljivo meriti, kot predpogoj za zahtevanje ali dovoljevanje meritev in razkritij poštene vrednosti. V nekaterih primerih se je mogoče tej predpostavki izogniti, če na delujočem trgu ni objavljena tržna cena sredstva ali obveznosti in so zanj ali zanjo druge metode sprejemljivega ocenjevanja poštene vrednosti očitno neustrezne ali neizvedljive. Nekateri okviri računovodskega poročanja utegnejo podrobno navajati hierarhijo poštenih vrednosti, ki razlikuje vložke za izračun poštene vrednosti, od tistih, ki so na voljo za opazovanje na osnovi objavljenih cen in delujočega trga, do tistih, ki se jih ne da opazovati in vključujejo lastno presojo organizacije o predpostavkah, ki naj bi jih uporabili udeleženci na trgu.

6. Nekateri okviri računovodskega poročanja zahtevajo določene podrobno navedene prilagoditve ali spremembe informacij o vrednotenju ali druge presoje, ki se nanašajo samo na posamezno sredstvo ali obveznost. Na primer, obračunavanje naložbenih nepremičnin lahko zahteva prilagoditve ocenjene tržne vrednosti, kot so prilagoditve za ocenjene končne stroške pri prodaji, prilagoditve, ki se nanašajo na stanje in mesto nepremičnine, ter druge. Podobno je, če trg za kako sredstvo ni delujoči trg; tedaj je objavljene cene morda treba prilagoditi ali spremeniti, kar privede do ustreznjšega merila poštene vrednosti. Na primer, objavljene tržne cene ne kažejo nujno poštene vrednosti, če transakcije na trgu niso pogoste, če trg ni dobro organiziran ali če se na njem trguje z majhnimi količinami glede na celotno število obstoječih trgovalnih enot. V skladu s tem je takšne tržne cene morda treba prilagoditi ali spremeniti. Za takšne prilagoditve ali spremembe utegnejo biti potrebni drugi viri tržnih informacij. Poleg tega je morda treba v nekaterih primerih upoštevati nakazano varščino (na primer, kadar je za določene vrste naložbe nakazana varščina) pri določanju poštene vrednosti ali možne oslabitve sredstva ali obveznosti.
7. V večini okvirov računovodskega poročanja temelji zasnova merjenja poštene vrednosti na predpostavki, da je organizacija delujoče podjetje, ki nima namere ali potrebe za likvidacijo, za pomembno zmanjšanje obsega delovanja ali za sklepanje poslov pod neugodnimi pogoji. Zato v takem primeru poštena vrednost ni znesek, ki bi ga organizacija prejela ali plačala v izsiljenem poslu, prisilni likvidaciji ali razprodaji v stiski. Po drugi strani pa lahko splošne gospodarske razmere ali gospodarske razmere, značilne za določene panoge, povzročijo nelikvidnost na trgu in privedejo do tega, da poštene vrednosti temeljijo na znižanih cenah, morda celo na bistveno znižanih cenah. Organizacija pa mora morda upoštevati svoj trenutni gospodarski ali poslovni položaj pri določanju poštene vrednosti svojih sredstev ali obveznosti, če to predpisuje ali dovoljuje njen okvir računovodskega poročanja; tak okvir pa lahko podrobno navaja, kako to storiti, ali pa ne. Na primer, načrt posloводства, da pospešeno proda neko sredstvo, da bi doseglo določene poslovne cilje, utegne biti pomemben za določitev poštene vrednosti tega sredstva.

Razširjenost meritev poštene vrednosti

8. Meritve in razkritja na osnovi poštene vrednosti so čedalje bolj razširjeni v okvirih računovodskega poročanja. Poštene vrednosti se lahko pojavljajo v računovodskih izkazih in vplivajo nanje na številne načine, vključno z naslednjimi merjenji poštene vrednosti:
- določenih sredstev ali obveznosti, kot so tržljivi vrednostni papirji ali obveznosti, ki se iz naslova finančnega instrumenta poravnava redno ali občasno po tržnih cenah;
 - določenih sestavin lastniškega kapitala, na primer, ko se obračunava priznavanje, merjenje in predstavljane nekaterih finančnih instrumentov s kapitalskimi značilnostmi, kot so obveznice, ki jih imetnik lahko pretvori v navadne delnice izdajatelja;
 - določenih sredstev ali obveznosti, dobljenih pri poslovni združitvi; na primer začetna določitev dobrega imena, ki izhaja iz nakupa podjetja v poslovni združitvi, je navadno osnovana na meritvi poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov ter poštene vrednosti danih nadomestil;
 - določenih sredstev ali obveznosti, enkratno prilagojenih pošteni vrednosti; nekateri okviri računovodskega poročanja lahko zahtevajo uporabo meritev poštene vrednosti za izračun prilagoditve sredstva ali skupine sredstev pri ugotavljanju oslabitve sredstev, na primer pri preizkusu oslabitve dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, na osnovi poštene vrednosti določene poslovne organizacije ali poročevalske enote, vrednost katerega je nato razporejena na skupine sredstev in obveznosti organizacije ali enote, da bi dobili obstoječe dobro ime za primerjavo s knjiženim dobrim imenom;
 - združitev sredstev in obveznosti; v nekaterih okoliščinah zahteva merjenje vrste ali skupine sredstev ali obveznosti združitev poštenih vrednosti nekaj posameznih sredstev ali obveznosti v določeno vrsto ali skupino; na primer, v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji je lahko merjenje raznolikega portfelja posojil določeno na osnovi poštene vrednosti nekaterih vrst posojil, ki sestavljajo takšen portfelj;

- informacij, ki so razkrite v pojasnilih k računovodskim izkazom ali so predstavljene kot dodatne informacije, vendar niso priznane v računovodskih izkazih.