

**Končna objava**  
*Oktober 2018*

*Mednarodni standard revidiranja 540 (prenovljen)*

---

# Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

**SLOVENSKI  
INŠTITUT  
za REVIZIJO**

## O IAASB

Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Cilj IAASB-ja je služiti javnemu interesu z razvijanjem visokokakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter z omogočanjem zблиževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil, s čimer se v svetovnem merilu povečata kakovost in skladnost delovanja ter krepi javno zaupanje v poklic revidiranja in dajanja zagotovil.

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Nadzornim odborom javnega interesa (Public Interest Oversight Board, PIOB), ki nadzira delovanje IAASB, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group), ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev.

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, povzročeno osebi, ki deluje ali opusti delovanje na osnovi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je taka izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovit, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde obvladovanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB objavlja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

Avtorske pravice © oktober 2018 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC).

Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje) s spletne strani [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos oziroma drugo podobno uporabo tega dokumenta.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN' in logo IAASB so blagovne znamke IFAC, ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC v ZDA in drugih državah.

Informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih so dostopne na [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-377-0

IAASB-jev prenovljeni Mednarodni standard revidiranja (MSR) 540, Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v oktobru 2018 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo junija 2020 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja prenovljenega mednarodnega standarda revidiranja (MSR-ja) 540, Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij 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 prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR-ja) 540, Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR-ja) 540, Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij © oktober 2018 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR-ja) 540, Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij © oktober 2018 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 540 (prenovljen), Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij: International Standard on Auditing (ISA) 540 (Revised), Auditing accounting estimates and related disclosures. ISBN: 978-1-60815-377-0

Kontakt: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)

# MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 540 (PRENOVLJEN)

## REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH OCEN IN Z NJIMI POVEZANIH RAZKRITIJ

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2019 ali kasneje.)

### VSEBINA

	Odstavek
<b>Uvod</b>	
Področje tega MSR-ja .....	1
Vrste računovodskih ocen .....	2–3
Ključne zasnove tega MSR-ja .....	4–9
Datum uveljavitve .....	10
<b>Cilj</b> .....	11
<b>Opredelitev pojmov</b> .....	12
<b>Zahteve</b>	
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti .....	13–15
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe .....	16–17
Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe .....	18–30
Razkritja v zvezi z računovodskimi ocenami .....	31
Znaki morebitne pristranskosti posloводства .....	32
Splošno ovrednotenje, ki temelji na opravljenih revizijskih postopkih .....	33–36
Pisne predstavitve .....	37
Obveščanje pristojnih za upravljanje, posloводства in drugih ustreznih strank .....	38
Dokumentacija .....	39
<b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>	
Vrste računovodskih ocen .....	A1–A7
Ključne zasnove tega MSR-ja .....	A8–A13
Opredelitve pojmov .....	A14–A18
Postopki ocenjevanja tveganj in z njim povezane dejavnosti .....	A19–A63
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe .....	A64–A80
Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe .....	A81–A132
Znaki morebitne pristranskosti posloводства .....	A133–A136

Splošno ovrednotenje, ki temelji na opravljenih revizijskih postopkih .....	A137–A144
Pisne predstavitve .....	A145
Obveščanje pristojnih za upravljanje, posloводства ali drugih ustreznih strank .....	A146–A148
Dokumentacija .....	A149–A152
Dodatek1: Dejavniki tveganja pri delovanju	
Dodatek 2: Obveščanje pristojnih za upravljanje	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 540 (prenovljen) – *Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij* je treba brati v povezavi z MSR-jem 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

MSR 540 (prenovljen) je odobril Odbor za nadzor javnega interesa (PIOB), ki je sklenil, da je bil pri razvoju standarda upoštevan ustrezen postopek in javni interes.

## Uvod

### Področje tega MSR-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjeve naloge v zvezi z računovodskimi ocenami in z njimi povezanimi razkritji pri reviziji računovodskih izkazov. Natančneje, vključuje zahteve in navodila, ki se nanašajo ali se razširjajo na to, kako se MSR 315 (prenovljen 2019)<sup>1</sup>, MSR 330<sup>2</sup>, MSR 450<sup>3</sup>, MSR 500<sup>4</sup> in drugi primerni MSR-ji uporabljajo v zvezi z računovodskimi ocenami in z njimi povezanimi razkritji. Obsega tudi zahteve in navodila o ovrednotenju napačnih navedb računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij in znake o morebitni pristranskosti posloводства.

### Vrste računovodskih ocen

2. Računovodske ocene se zelo razlikujejo glede na vrsto in pripraviti jih mora posloводство, kadar denarnih zneskov ni mogoče neposredno opazovati. Za merjenje teh denarnih zneskov velja ocenjevalna negotovost, ki izraža omejitve pri delovanju, povezane z znanjem ali podatki. Te omejitve sprožijo pristranskost pri delovanju in odklon v izidih meritev. Postopek priprave računovodskih ocen vključuje izbiranje in uporabo metode, ki uporablja predpostavke in podatke, kar zahteva presojo posloводства in povzroči zapletenost pri merjenju. Učinki zapletenosti, pristranskosti in drugih dejavnikov tveganja pri delovanju na merjenje teh denarnih zneskov vpliva na njihovo dovezetnost za napačno navedbo (glej odstavke A1–A6, Dodatek 1).
3. Čeprav se ta MSR nanaša na vse računovodske ocene, pa se bo stopnja, do katere velja ocenjevalna negotovost za računovodsko oceno, bistveno spreminjala. Vrsta, čas in obseg ocene tveganja in nadaljnjih revizijskih postopkov, ki jih zahteva ta MSR, se bodo spreminjali glede na ocenjevalno negotovost in oceno povezanih tveganj pomembno napačne navedbe. Pri določenih računovodskih ocenah je ocenjevalna negotovost lahko zelo nizka na podlagi njihove vrste, zapletenost in pristranskost pri njihovi pripravi pa sta prav tako lahko zelo nizki. Pri takih računovodskih ocenah ne bi pričakovali, da bodo ocenjevalni postopki in nadaljnji revizijski postopki, ki jih zahteva ta MSR, obsežni. Kadar so ocenjevalna negotovost, zapletenost ali pristranskost zelo visoke, bi pričakovali, da bodo taki postopki obširnejši. Ta MSR vsebuje navodila, kako se lahko prilagajajo zahteve tega MSR-ja (glej odstavek A7).

### Ključne zasnove tega MSR-ja

4. MSR 315 (prenovljen 2019) zahteva ločeno oceno tveganja pri delovanju za prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditve.<sup>5</sup> V okviru prenovljenega MSR-ja 540 in glede na vrsto določene računovodske ocene za dovezetnost uradne trditve za napačno navedbo, ki bi bila lahko pomembna, lahko veljajo ali nanjo lahko vplivajo ocenjevalna negotovost, zapletenost, pristranskost ali drugi dejavniki tveganja pri delovanju, in njihova medsebojna povezanost. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 200<sup>6</sup>, je tveganje pri delovanju za nekatere uradne trditve in povezane vrste poslov, salde na kontih in razkritja višje kot za druge. Zato je ocena tveganja pri delovanju odvisna

<sup>1</sup> MSR 315 (prenovljen 2019) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.*

<sup>2</sup> MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.*

<sup>3</sup> MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb.*

<sup>4</sup> MSR 500 – *Revizijski dokazi.*

<sup>5</sup> MSR 315 – (prenovljen 2019), odstavek 31.

<sup>6</sup> MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja, odstavek A40.*

od stopnje, do katere dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na verjetnost ali obseg napačne navedbe, in se spreminja v obsegu, na katerega se sklicujemo v tem MSR-ju kot na spekter tveganja pri delovanju (glej odstavke A8–A9, A65–A66, Dodatek 1).

5. Ta MSR se sklicuje na ustrezne zahteve v MSR-ju 315 (prenovljenem 2019) in MSR-ju 330 in daje povezana navodila, da poudari pomembnost revizorjevih odločitev o kontrolah, povezanih z računovodskimi ocenami, vključno z odločitvami o tem, ali
  - obstajajo kontrole, ki morajo biti prepoznane v skladu z MSR-jem 315 (prenovljenim 2019), za katere mora revizor ovrednotiti njihovo zasnovu in ugotoviti, ali so bile izvedene;
  - je treba preizkusiti uspešnost delovanja kontrol.
6. MSR 315 (prenovljen 2019) zahteva tudi ločeno oceno tveganja pri kontroliranju, kadar se ocenjujejo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Pri ocenjevanju tveganja pri kontroliranju revizor upošteva, ali nadaljnji revizijski postopki predvidevajo načrtovano zanašanje na uspešnost delovanja kontrol. Če revizor ne načrtuje preizkušanja uspešnosti delovanja kontrol ali se ne namerava zanašati na uspešnost delovanja kontrol, je njegova ocena tveganja pri kontroliranju taka, da je ocena tveganja pomembno napačne navedbe enaka kot ocena tveganja pri delovanju (glej odstavek A10).
7. Ta MSR poudarja, da se morajo nadaljnji revizijski postopki (vključno s preizkusi kontrol, kjer je to primerno) odzivati na razloge za ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, upoštevajoč učinek enega ali več dejavnikov tveganja pri delovanju in revizorjevo oceno tveganja pri kontroliranju.
8. Na izvajanje poklicne nezaupljivosti v zvezi z računovodskimi ocenami vpliva revizorjeva presoja dejavnikov tveganja pri delovanju, njena pomembnost pa se še poveča, kadar za računovodske ocene velja višja stopnja ocenjevalne negotovosti ali nanje vpliva višja stopnja zapletenosti, pristranskosti ali drugih dejavnikov tveganja pri delovanju. Podobno je izvajanje poklicne nezaupljivosti pomembno, kadar obstaja večja dovzetnost za napačno navedbo zaradi pristranskosti posloводства ali drugih dejavnikov tveganja prevare, če vplivajo na tveganje pri delovanju (glej odstavek A11).
9. Ta MSR zahteva, da revizor na podlagi izvedenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov ovrednoti, ali so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja sprejemljivi<sup>7</sup> v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja ali pa so napačno navedeni. Za namene tega MSR-ja pomeni sprejemljiv v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja, da so bile ustrezne zahteve primerne okvira računovodskega poročanja ustrezno uporabljene, vključno s tistimi, ki obravnavajo (glej odstavke A12–A13, A139–A144):
  - pripravo računovodske ocene, vključno z izbiro metode, predpostavk in podatkov glede na vrsto računovodske ocene ter dejstev in okoliščin v organizaciji;
  - izbiro točkovne ocene posloводства; in
  - razkritja o računovodski oceni, vključno z razkritji o tem, kako je bila računovodska ocena oblikovana, in ki pojasnjujejo vrsto, obseg in vire ocenjevalne negotovosti.

---

<sup>7</sup> Glej tudi MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 13(c).



**Datum uveljavitve**

10. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2019 ali kasneje.

**Cilj**

11. Revizorjev cilj je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja v računovodskih izkazih sprejemljivi v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja.

**Opredelitev pojmov**

12. Za namene MSR-jev imajo izrazi naslednji pomen:
- (a) računovodska ocena – denarni znesek, za merjenje katerega velja ocenjevalna negotovost v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja (glej odstavek A14);
  - (b) revizorjeva točkovna ocena ali revizorjev razpon ocen – znesek ali razpon zneskov, ki ga oz. jih revizor razvije pri ovrednotenju točkovne ocene posloводства (glej odstavek A15);
  - (c) ocenjevalna negotovost – dovzetnost za pomanjkanje natančnosti pri merjenju (glej odstavek A16, dodatek 1d);
  - (d) pristranskost posloводства – pomanjkanje nevtralnosti posloводства pri pripravi informacij (glej odstavek 17);
  - (e) točkovna ocena posloводства – znesek, ki ga izbere posloводство kot računovodsko oceno, za pripoznavanje in razkrivanje v računovodskih izkazih;
  - (f) izid računovodske ocene – dejanski denarni znesek, ki izhaja iz izvedbe posla (poslov), dogodka (dogodkov) ali okoliščine (okoliščin), za katero je bila pripravljena računovodska ocena (glej odstavek A18).

**Zahteve****Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti**

13. Pri poznavanju organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, kot ga zahteva MSR 315 (prenovljen 2019)<sup>8</sup>, se mora revizor seznaniti z naslednjimi zadevami, ki so povezane z računovodskimi ocenami organizacije. Revizorjevi postopki za seznanjanje s temi zadevami se izvajajo v obsegu, potrebnem za pridobitev revizijskih dokazov, ki zagotavljajo ustrezno podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravneh računovodskih izkazov in uradnih trditev (glej odstavek A19–A22).

*Seznanjanje z organizacijo, njenim okoljem in primernim okvirom računovodskega poročanja*

- (a) Posli organizacije, drugi dogodki ali okoliščine, zaradi katerih je morda treba izdelati ali spremeniti računovodske ocene, ki jih je treba pripoznati ali razkriti v računovodskih izkazih (glej odstavek A23).

<sup>8</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavki 19–27.

- (b) Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, ki so povezane z računovodskimi ocenami (vključno z merili pripoznavanja, podlagami za merjenje in povezanimi zahtevami glede predstavitev in razkritij); in kako jih uporabiti v povezavi z vrsto in okoliščinami v organizaciji in njenem okolju, vključno s tem, kako dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost za napačno navedbo uradnih trditev (glej odstavek A24–A25).
- (c) Regulativni dejavniki, ki so primerni za računovodske ocene organizacije, vključno, kjer je primerno, z regulativnimi okviri, povezanimi z bonitetnim nadzorom (glej odstavek A26).
- (d) Vrsta računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, za katera revizor pričakuje, da bodo vključena v računovodske izkaze organizacije na podlagi revizorjevega poznavanja zadev v odstavkih 13(a)–(c) (glej odstavek A27).

*Seznanjanje s sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji*

- (e) Vrsta in obseg nadzora in upravljanja, ki ju ima organizacija vzpostavljena nad poslovodskim procesom računovodskega poročanja v delu, ki se nanaša na računovodske ocene (glej odstavke A28–A30).
- (f) Kako poslovodstvo prepoznava potrebo in uporabi posebne veščine ali znanje, povezano z računovodskimi ocenami, vključno v zvezi z uporabo veččaka poslovodstva (glej odstavek A31).
- (g) Kako postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji prepozna in obravnava tveganja, povezana z računovodskimi ocenami (glej odstavek A32–A33).
- (h) Informacijski sistem organizacije, ki se nanaša na računovodske ocene, vključno:
  - (i) s tem, kakšen je pretok informacij v zvezi z računovodskimi ocenami in z njimi povezanimi razkritji pomembnih vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij v informacijskem sistemu organizacije (glej odstavek A34–A35);
  - (ii) s tem, kako poslovodstvo za take računovodske ocene in z njimi povezana razkritja:
    - a. prepozna ustrezne metode, predpostavke ali vire podatkov in potrebo po njihovih spremembah, ki so ustrezne v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno s tem, kako poslovodstvo (glej odstavek A36–A37):
      - i. izbere ali oblikuje in uporabi uporabljene metode, vključno z uporabo modelov (glej odstavek A38–A39);
      - ii. izbere predpostavke, ki jih je treba uporabiti, vključno s presojo drugih možnosti, in prepozna pomembne predpostavke in (glej odstavke A40–A43);
      - iii. izbere podatke, ki jih bo uporabilo (glej odstavek A44);
    - b. razume stopnjo ocenjevalne negotovosti, vključno z upoštevanjem razpona možnih izidov meritev in (glej odstavek A45);
    - c. obravnava ocenjevalno negotovost, vključno z izbiranjem točkovne ocene in z njo povezanih razkritij za vključitev v računovodske izkaze (glej odstavke A46–A49).

- (i) V sestavnem delu kontrolnih dejavnosti<sup>9</sup> prepoznane kontrole poslovskega postopka priprave računovodskih ocen, kot je opisano v odstavku 13(h)(ii) (glej odstavke A50–A54).
  - (j) Kako poslovodstvo pregleduje izid(e) predhodnih računovodskih ocen in se odziva na rezultate tega pregleda.
14. Revizor pregleda izide predhodnih računovodskih ocen, ali kjer je primerno, njihovo naknadno ponovno oceno, kar pomaga pri prepoznavanju in ocenjevanju pomembno napačne navedbe v tekočem obdobju. Revizor upošteva značilnosti računovodskih ocen pri določanju vrste in obsega tega pregleda. Vendar pa pregled nima namena podvomiti o presojah računovodskih ocen iz predhodnega obdobja, ki so bile primerne na podlagi informacij, ki so bile na voljo v času priprave teh ocen (glej odstavke A55–A60).
15. Glede na računovodske ocene revizor določi, ali delovna skupina za posel potrebuje posebne veščine ali znanje za izvajanje postopkov ocenjevanja tveganja, za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, za načrtovanje in izvajanje revizijskih postopkov, kot odziv na ta tveganja ali za ovrednotenje pridobljenih revizijskih dokazov (glej odstavke A61–A63).

### **Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe**

16. Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, povezane z računovodsko oceno in z njo povezanimi razkritji na ravni uradnih trditev, vključno z ločenim ocenjevanjem tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, kot zahteva MSR 315 (prenovljen 2019)<sup>10</sup>, revizor pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe in ocenjevanju tveganja pri delovanju upošteva (glej odstavke A64–A71):
- (a) stopnjo, do katere za računovodsko oceno velja ocenjevalna negotovost (glej odstavke A72–A75);
  - (b) stopnjo, do katere na spodaj navedeno vplivajo zapletenost, pristranskost ali drugi dejavniki tveganja pri delovanju vplivata (glej odstavke A76–A79):
    - (i) izbira in uporaba metode, predpostavk in podatkov pri pripravi računovodskih ocen; ali
    - (ii) izbira poslovske točkovne ocene in z njo povezanih razkritij za vključitev v računovodske izkaze.
17. Revizor ugotovi, ali po njegovi presoji katero od prepoznanih in ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe v skladu z odstavkom 16 povzroča pomembno tveganje.<sup>11</sup> Če revizor določi, da obstaja pomembno tveganje, prepozna kontrole, ki obravnavajo to tveganje<sup>12</sup>, in ovrednoti, ali so bile take kontrole uspešno zasnovane ter ugotovi, ali so bile izvedene<sup>13</sup> (glej odstavek A80).

<sup>9</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavki 26(a)(i)–(iv).

<sup>10</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavka 31 in 34.

<sup>11</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 32.

<sup>12</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 26(a)(i).

<sup>13</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 26(a).

**Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe**

18. Kot zahteva MSR 330<sup>14</sup>, se bodo nadaljnji revizijski postopki odzivali na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev<sup>15</sup>, upoštevajoč razloge za ocene, ki so bile dodeljene tem tveganjem. Nadaljnji revizijski postopki vključujejo enega ali več naslednjih pristopov:

- (a) pridobivanje revizijskih dokazov na podlagi dogodkov, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila (glej odstavek 21);
- (b) preizkušanje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno (glej odstavke 22–27); ali
- (c) oblikovanje revizorjeve točkovne ocene ali razpona ocen (glej odstavek 28–29).

Nadaljnji revizijski postopki upoštevajo, da morajo biti za višje ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe prepričljivejši revizijski dokazi.<sup>16</sup> Revizor načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke na način, ki ni pristranski glede pridobivanja revizijskih dokazov, ki so lahko potrditveni, ali glede izključevanja revizijskih dokazov, ki so lahko protislovnosti (glej odstavek A81–A84).

19. Kot zahteva MSR 330<sup>17</sup>, revizor načrtuje in izvaja preizkuse, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol, če:

- (a) ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev vključuje pričakovanje, da kontrole uspešno delujejo; ali
- (b) postopki preizkušanja podatkov sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev.

V zvezi z računovodskimi ocenami se revizorjevi preizkusi takih kontrol odzivajo na razloge za oceno navedenih tveganj pomembno napačne navedbe. Če pri načrtovanju in izvajanju preizkusov kontrol pridobi prepričljivejše revizijske dokaze, pomeni, da se lahko bolj zanese na uspešnost kontrole<sup>18</sup> (glej odstavke A85–A89).

20. Za pomembno tveganje, povezano z računovodsko oceno, nadaljnji revizijski postopki vključujejo preizkuse kontrol v tekočem obdobju, če revizor načrtuje, da se bo naslonil na take kontrole. Ob uporabi pristopa preizkušanja samo podatkov k pomembnemu tveganju pristop vključuje tudi preizkuse podrobnosti.<sup>19</sup> (glej odstavek A90).

*Pridobivanje revizijskih dokazov na podlagi dogodkov, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila*

21. Kadar nadaljnji revizijski postopki vključujejo pridobivanje revizijskih dokazov na podlagi dogodkov, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila, revizor ovrednoti, ali so taki revizijski dokazi zadostni in ustrezni za obravnavanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z računovodsko oceno, pri čemer upošteva, da spremembe okoliščin in drugih pomembnih pogojev med dogodkom in datumom merjenja lahko vplivajo na ustreznost takih revizijskih dokazov v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja (glej odstavek A91–A93).

<sup>14</sup> MSR 330, odstavki 6–15 in 18.

<sup>15</sup> MSR 330, odstavki 6–7 in 21.

<sup>16</sup> MSR 330, odstavek 7(b).

<sup>17</sup> MSR 330, odstavek 8.

<sup>18</sup> MSR 330, odstavek 9.

<sup>19</sup> MSR 330, odstavek 15 in 21.

*Preizkušanje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno*

22. Pri preizkušanju, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno, nadaljnji revizijski postopki vključujejo postopke, ki so zasnovani in se izvajajo v skladu z odstavki 23–26, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi s tveganji pomembno napačne navedbe, povezane z (glej odstavek A94):
- (a) izbiro in uporabo metod, pomembnih predpostavk in podatkov, ki jih je poslovodstvo uporabilo pri pripravi računovodske ocene; in
  - (b) načinom, kako je poslovodstvo izbralo točkovno oceno in pripravilo s tem povezana razkritja o ocenjevalni negotovosti.

## Metode

23. Pri uporabi zahtev iz odstavka 22 nadaljnji revizijski postopki v zvezi z metodami obravnavajo:
- (a) ali je izbrana metoda primerna v zvezi s primernim okvirom računovodskega poročanja, in če je to smiselno, ali so primerne spremembe metode, uporabljene v predhodnih obdobjih (glej odstavka A95, A97);
  - (b) ali presoje, pripravljene za izbiranje metode, povzročijo znake morebitne pristranskosti poslovodstva (glej odstavek A96);
  - (c) ali se izračuni uporabljajo v skladu z metodo in ali so matematično točni;
  - (d) ali poslovodska uporaba metode vključuje zapleteno modeliranje, ali so se presoje dosledno uporabljale, in ali, kjer je primerno (glej odstavke A98–A100):
    - (i) zasnova modela izpolnjuje cilj merjenja primernega okvira računovodskega poročanja in je v danih okoliščinah primerna, in če je to smiselno, ali so spremembe modela iz predhodnega obdobja v teh okoliščinah ustrezne;
    - (ii) so prilagoditve učinka modela v skladu s ciljem merjenja primernega okvira računovodskega poročanja in so v danih okoliščinah ustrezne;
  - (e) ali se pri uporabi metode ohranja neokrnjenost pomembnih predpostavk in podatkov (glej odstavek A101).

## Pomembne predpostavke

24. Pri uporabi zahtev iz odstavka 22 nadaljnji revizijski postopki v zvezi s pomembnimi predpostavkami obravnavajo:
- (a) ali so pomembne predpostavke v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja primerne, in če je to smiselno, ali so primerne spremembe iz predhodnih obdobjih (glej odstavke A95, A102–A103);
  - (b) ali opravljene presoje pri izbiri pomembnih predpostavk kažejo na znamenja morebitne pristranskosti poslovodstva (glej odstavek A96);
  - (c) ali so pomembne predpostavke medsebojno skladne in skladne s tistimi, ki se uporabljajo v drugih računovodskih ocenah, ali s povezanimi predpostavkami, ki se uporabljajo na drugih področjih poslovanja organizacije, na podlagi revizorjevega znanja, pridobljenega pri reviziji in (glej odstavek A104);

- (d) kadar je primerno, ali poslovodstvo namerava izvesti določene postopke in ali je za to sposobno (glej odstavek A105).

#### Podatki

25. Pri uporabi zahtev iz odstavka 22 nadaljnji revizijski postopki v zvezi s podatki obravnavajo:
- (a) ali so podatki v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja primerni, in če je to smiselno, ali so spremembe v predhodnih obdobjih primerne (glej odstavek A95, A106);
  - (b) ali opravljene presoje pri izbiri podatkov kažejo znake morebitne pristranskosti poslovodstva (glej odstavek A96);
  - (c) ali so podatki primerni in v danih okoliščinah zanesljivi in (glejglejglej odstavek A107);
  - (d) ali je poslovodstvo ustrezno razumelo in pojasnilo podatke, vključno s tistimi, ki so povezani s pogodbenimi pogoji (glej odstavek A108).

#### Poslovodska izbira točkovne ocene in z njo povezana razkritja o ocenjevalni negotovosti

26. Pri uporabi zahtev iz odstavka 22 nadaljnji revizijski postopki obravnavajo, ali je poslovodstvo v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja sprejelo ustrezne postopke za:
- (a) razumevanje ocenjevalne negotovosti (glej odstavek A109) in
  - (b) obravnavanje ocenjevalne negotovosti z izbiro ustrezne točkovne ocene in s pripravo povezanih razkritij o ocenjevalni negotovosti (glej odstavke A110–A114).
27. Kadar revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov presodi, da poslovodstvo ni sprejelo ustreznih postopkov za razumevanje ali obravnavanje ocenjevalne negotovosti, revizor (glej odstavke A115–A117):
- (a) zahteva, da poslovodstvo izvede dodatne postopke za razumevanje ocenjevalne negotovosti ali da jo obravnava tako, da ponovno premisli o izbiri točkovne ocene poslovodstva ali premisli o zagotavljanju dodatnih razkritij, povezanih z ocenjevalno negotovostjo in ovrednoti odziv(e) poslovodstva v skladu z odstavkom 26;
  - (b) v primeru, da ugotovi, da odziv poslovodstva na njegovo zahtevo ne obravnava ocenjevalne negotovosti v zadostni meri in oblikuje revizorjevo točkovno oceno ali razpon ocen v skladu z odstavkoma 28–29, v kolikor je to izvedljivo; in
  - (c) ovrednoti, ali obstaja pomanjkanje pri notranjem kontroliranju, in če obstaja, obvešča v skladu z MSR-jem 265<sup>20</sup>.

#### *Oblikovanje revizorjeve točkovne ocene ali razpona ocen*

28. Kadar revizor oblikuje točkovno oceno ali razpon ocen za ovrednotenje točkovne ocene poslovodstva in z njo povezanih razkritij ocenjevalne negotovosti, tudi kadar to zahteva odstavek 27(b), nadaljnji revizijski postopki vključujejo postopke za ovrednotenje, ali so uporabljene metode, predpostavke ali podatki ustrezni v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja. Ne glede na to, ali revizor uporablja metode poslovodstva ali svoje metode, predpostavke ali podatke, so nadaljnji revizijski postopki načrtovani in se izvajajo tako, da obravnavajo zadeve iz odstavkov 23–25 (glej odstavke A118–A123).

<sup>20</sup> MSR 265 – Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju.

29. Če revizor oblikuje razpon ocen:
- (a) določi, da razpon ocen vključuje samo zneske, ki so podprti z zadostnimi in ustreznimi revizijskimi dokazi in jih je ovrednotil kot sprejemljive v povezavi s cilji merjenja in drugimi zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja (glej odstavke A124–A125); in
  - (b) načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe, povezanimi z razkritji v računovodskih izkazih, ki opisujejo ocenjevalno negotovost.

*Druge presoje, povezane z revizijskimi dokazi*

30. Pri pridobivanju revizijskih dokazov v zvezi s tveganji pomembno napačne navedbe, povezanimi z računovodskimi ocenami, revizor ne glede na vire informacij, ki jih je treba uporabiti kot revizijske dokaze, izpolni ustrezne zahteve iz MSR-ja 500.

Pri uporabi dela veščaka posloводства revizorju lahko zahteve iz odstavkov 21–29 tega MSR-ja pomagajo, da ovrednoti ustreznost veščakovega dela kot revizijski dokaz za primerno uradno trditev v skladu z odstavkom 8(c) MSR-ja 500. Pri ovrednotenju dela veščaka posloводства na vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov vplivajo revizorjevo ovrednotenje usposobljenosti, sposobnosti in objektivnosti veščaka, revizorjevo poznavanje vrste dela, ki ga je opravil veščak, in poznavanje strokovnega znanja in izkušenj veščakovega področja (glej odstavke A126–A132).

**Razkritja, povezana z računovodskimi ocenami**

31. Revizor načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev za razkritja, povezana z računovodskimi ocenami, ki se razlikujejo od razkritij, povezanih z ocenjevalno negotovostjo, obravnavano v odstavkih 26(b) in 29(b).

**Znaki morebitne pristranskosti posloводства**

32. Revizor ovrednoti, ali so presoje in odločitve, ki jih sprejme posloводство pri pripravi računovodske ocene, vključene v računovodske izkaze, celo če so posamično sprejemljive, kažejo znake morebitne pristranskosti posloводства. Kadar so prepoznani znaki morebitne pristranskosti posloводства, revizor ovrednoti posledice za revizijo. Kadar obstaja namen zavajanja, je pristranskost posloводства prevarantska (glej odstavke A133–A136).

**Skupno vrednotenje na podlagi izvedenih revizijskih postopkov**

33. Pri uporabi MSR-ja 330 za računovodske ocene<sup>21</sup> revizor na podlagi izvedenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov ovrednoti, ali (glej odstavka A137–A138):
- (a) ocene tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev ostajajo primerne tudi, kadar so bili prepoznani znaki morebitne pristranskosti posloводства;
  - (b) so odločitve posloводства, povezane s prepoznavanjem, merjenjem, predstavljanjem in razkrivanjem računovodskih ocen v računovodskih izkazih skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja; in
  - (c) so bili pridobljeni zadostni ustrezni revizijski dokazi.

---

<sup>21</sup> MSR 330, odstavka 25–26.

34. Pri pripravi ovrednotenja, zahtevanega v odstavku 33(c), revizor upošteva vse pridobljene ustrezne revizijske dokaze, tako potrditvene kot protislovne.<sup>22</sup> Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ovrednoti vse posledice za revizijo ali revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih v skladu s prenovljenim MSR-jem 705<sup>23</sup>.

Ugotavljanje, ali so računovodske ocene sprejemljive ali napačno navedene

35. Revizor ugotovi, ali so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja sprejemljiva ali so napačno navedena. MSR 450<sup>24</sup> daje navodila o tem, kako lahko revizor razlikuje napačne navedbe (naj bodo dejanske, pretirano kritične ali predvidene) za ovrednotenje učinka nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze (glej odstavke A12–A13, A139–A144).
36. V zvezi z računovodskimi ocenami revizor:
- pri okviru poštene predstavitve ovrednoti, ali je poslovodstvo razen tistih, ki jih posebej zahteva ta okvir, vključilo razkritja, ki so potrebna za doseganje poštene predstavitve računovodskih izkazov kot celote;<sup>25</sup>
  - pri okviru skladnosti ovrednoti, ali gre za razkritja, ki so potrebna zato, da računovodski izkazi niso zavajajoči.<sup>26</sup>

### Pisne predstavitve

37. Revizor pridobi od poslovodstva, in kadar je ustrezno, od pristojnih za upravljanje pisne predstavitve<sup>27</sup> o tem, ali so metode, pomembne predpostavke in podatki, ki se uporabljajo za pripravo računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, primerni za doseglo pripoznavanja, merjenja ali razkrivanja v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Revizor prav tako presodi potrebo, da pridobi predstavitve o posebnih računovodskih ocenah, vključno s tistimi, ki so povezane z uporabljenimi metodami, predpostavkami ali podatki (glej odstavek A145).

### Obveščanje pristojnih za upravljanje, poslovodstva ali drugih ustreznih strank

38. Pri uporabi prenovljenega MSR-ja 260<sup>28</sup> in MSR-ja 265<sup>29</sup> mora revizor obvestiti pristojne za upravljanje ali poslovodstvo o določenih zadevah, ki vključujejo pomembne kakovostne vidike računovodskih postopkov organizacije in bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju. Pri tem revizor presoja morebitne zadeve, ki jih treba sporočiti glede računovodskih ocen in upošteva, ali so pri pripravi računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij razlogi za tveganja pomembno napačne navedbe povezani z ocenjevalno negotovostjo ali z učinki zapletenosti, pristranskosti ali drugih dejavnikov tveganja pri delovanju. Poleg tega pa zakon ali drug predpis od revizorja v določenih okoliščinah zahteva, da o določenih zadevah obvešča še druge ustrezne stranke, kot so regulatorji ali bonitetni nadzorniki (glej odstavke A146–A148).

<sup>22</sup> MSR 500, odstavek 11.

<sup>23</sup> MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

<sup>24</sup> MSR 450, odstavek A6.

<sup>25</sup> Glej tudi MSR 700 (prenovljen), odstavek 14.

<sup>26</sup> Glej tudi MSR 700 (prenovljen), odstavek 19.

<sup>27</sup> MSR 580 – *Pisne predstavitve*.

<sup>28</sup> MSR 260 (prenovljen) – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 16(a).

<sup>29</sup> MSR 265, odstavek 9.



## Dokumentacija

39. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo<sup>30</sup> (glej odstavke A149–A152):

- (a) ključne elemente poznavanja organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem v organizaciji, ki je povezano z računovodskimi ocenami organizacije;
- (b) povezavo nadaljnjih revizijskih postopkov z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev,<sup>31</sup> upoštevajoč razloge (ne glede na to, ali se nanašajo na tveganje pri delovanju ali tveganje pri kontroliranju), ki so navedeni v zvezi z oceno teh tveganj;
- (c) odziv(e), kadar poslovodstvo ne uvede ustreznih postopkov, da bi razumelo in obravnavalo ocenjevalno negotovost;
- (d) znake morebitne pristranskosti poslovodstva, povezane z računovodskimi ocenami, če obstajajo, in ovrednotenje posledic za revizijo, kot to zahteva odstavek 32; in
- (e) pomembne presoje, povezane z ugotavljanjem, ali so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja sprejemljivi v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja ali so napačno navedeni.

\* \* \*

## Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

**Vrsta računovodskih ocen** (glej odstavek 2)

*Primeri računovodskih ocen*

A1. Primeri računovodskih ocen, povezani z vrstami poslov, saldi na kontih in razkritji, vključujejo:

- zastarelost zalog,
- amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev,
- vrednotenje infrastrukturnih sredstev,
- vrednotenje finančnih instrumentov,
- izid nerešenih sodnih sporov,
- rezervacijo za kritje pričakovanih kreditnih izgub,
- vrednotenje obveznosti iz zavarovalnih pogodb,
- jamstvene obveze,
- obveznosti za pokojnine zaposlenih,
- plačila na podlagi delnic,
- pošteno vrednost sredstev in obveznosti, pridobljenih v poslovni združitvi, vključno z ugotovitvijo dobrega imena in neopredmetenih sredstev,
- oslabitev dolgoročnih sredstev ali opredmetenih osnovnih sredstev za prodajo,
- nedenarne izmenjave sredstev ali obveznosti med neodvisnimi strankami,

<sup>30</sup> MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11, A6, A7 in A10.

<sup>31</sup> MSR 330, odstavek 28(b).

- prihodke, pripoznane iz naslova dolgoročnih pogodb.

### *Metode*

A2. Metoda je tehnika merjenja, ki jo poslovodstvo uporabi za pripravo računovodske ocene v skladu z zahtevano podlago za merjenje. Priznana metoda, ki se uporablja za pripravo računovodskih ocen, povezanih s posli plačil na podlagi delnic, je na primer, da je treba določiti teoretično možno odkupno ceno opcije z uporabo Black-Scholesove formule za določanje opsijskih cen. Metoda vključuje uporabo računalniškega orodja ali procesa, na kar se včasih sklicuje kot na model, in vključuje uporabo predpostavk in podatkov, ki upoštevajo povezave med njimi.

### *Predpostavke in podatki*

A3. Predpostavke vključujejo presoje, ki temeljijo na razpoložljivih informacijah o zadevah, kot so izbira obrestne mere, diskontne mere ali presoje o prihodnjih okoliščinah ali dogodkih. Predpostavko lahko izbere poslovodstvo iz širokega razpona ustreznih možnosti. Predpostavke, ki jih večšak poslovodstva lahko pripravi ali prizna, postanejo predpostavke poslovodstva, kadar jih poslovodstvo uporabi za pripravo računovodskih ocen.

A4. Za namene tega MSR-ja so podatki informacije, ki se jih lahko pridobi z neposrednim opazovanjem ali od stranke zunaj organizacije. Na informacije, ki se pridobijo z uporabo analitičnih ali razlagalnih podatkovnih tehnik, se sklicuje kot na izpeljane podatke, kadar imajo take tehnike dobro uveljavljeno teoretično podlago in je posledično presoja poslovodstva manj potrebna. Sicer pa je taka informacija predpostavka.

A5. Primeri podatkov vključujejo:

- cene, dogovorjene v tržnih poslih,
- obratovalni čas ali strojno proizvedene količine,
- izvirne cene ali druge pogoje, vključene v pogodbe, kot so pogodbena obrestna mera, načrt plačil in rok, vključeni v posojilno pogodbo,
- v prihodnost usmerjene informacije, kot so gospodarske napovedi ali napovedi dobička, pridobljene iz zunanega vira informacij,
- prihodnjo obrestno mero, določeno z uporabo interpolacijskih tehnik pri obrestnih merah za terminske posle (izvedeni podatki).

A6. Podatki lahko izvirajo iz širokega razpona virov in so na primer lahko:

- pripravljeni v organizaciji sami ali zunaj nje,
- pridobljeni iz sistema, ki je v glavni ali pomožnih knjigah ali zunaj njih,
- vidni v pogodbah ali
- v zakonodajnih ali regulativnih objavah.

### *Stopnjevanost (glej odstavek 3)*

A7. Primeri odstavkov, ki vključujejo navodila, kako se lahko stopnjujejo zahteve tega MSR-ja, vključujejo odstavke A20–A22, A63, A67 in A84.

**Ključne zasnove tega MSR-ja***Dejavniki tveganja pri delovanju (glej odstavek 4)*

- A8. Dejavniki tveganja pri delovanju so značilnosti dogodkov ali okoliščin, ki vplivajo na dovzetnost za napačno navedbo uradnih trditev o vrsti poslov, saldih na kontih ali razkritjih zaradi prevare ali napake pred upoštevanjem kontrol.<sup>32</sup> Dodatek 1 pojasnjuje vrsto teh dejavnikov tveganja pri delovanju in njihove medsebojne povezave v okviru priprave računovodskih ocen in njihove predstavitve v računovodskih izkazih.
- A9. Pri ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev<sup>33</sup> revizor poleg ocenjevalne negotovosti, zapletenosti in pristranskosti upošteva tudi stopnjo, do katere dejavniki tveganja pri delovanju, vključeni v MSR 315 (prenovljen 2019) (razen ocenjevalne negotovosti, zapletenosti in pristranskosti), vplivajo na dovzetnost uradnih trditev za napačno navedbo o računovodski oceni. Taki dodatni dejavniki tveganja pri delovanju vključujejo:
- spremembo vrste ali okoliščin pri ustreznih postavkah računovodskih izkazov ali zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, ki lahko zahtevajo spremembe pri uporabljeni metodi, predpostavkah ali podatkih za pripravo računovodske ocene;
  - dovzetnost za napačno navedbo zaradi pristranskosti posloводства ali drugih dejavnikov tveganja prevare, če vplivajo na tveganje pri delovanju pri pripravi računovodske ocene;
  - negotovost, ki pa ni ocenjevalna negotovost.

*Tveganje pri kontroliranju (glej odstavek 6)*

- A10. Pri ocenjevanju tveganja pri kontroliranju na ravni uradnih trditev v skladu z MSR-jem 315 (prenovljenim 2019) revizor upošteva, ali namerava preizkusiti uspešnost delovanja kontrol. Kadar revizor presoja, ali naj preizkusi uspešnost delovanja kontrol, njegovo ovrednotenje, da so kontrole uspešno zasnovane in so bile izvedene, podpira pričakovanje revizorja o uspešnosti njihovega delovanja, ko pripravlja načrt za preizkušanje.

*Poklicna nezaupljivost (glej odstavek 8)*

- A11. Odstavki A60, A95, A96, A137 in A139 opisujejo primere načinov, na katere lahko revizor izvaja poklicno nezaupljivost. Odstavek A152 daje navodila glede načinov, na katere se revizorjevo izvajanje poklicne nezaupljivosti lahko dokumentira, in vključuje primere posebnih odstavkov v tem MSR-ju, za katere lahko dokumentacija dokazuje izvajanje poklicne nezaupljivosti.

*Pojem »sprejemljiv« (glej odstavka 9, 35)*

- A12. Druge presoje, ki so lahko primerne za revizorjeve presoje o tem, ali so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja sprejemljiva v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključujejo, ali:
- so podatki in predpostavke, ki se uporabljajo za pripravo računovodske ocene skladni med seboj in s tistimi, ki se uporabijo v drugih računovodskih ocenah ali na področjih poslovnih dejavnosti organizacije, in

---

<sup>32</sup> MRS 315 (prenovljen 2019), odstavek 12(f).

<sup>33</sup> MRS 315 (prenovljen 2019), odstavek 31.

- računovodska ocena upošteva ustrezne informacije, kot jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja.

A13. Izraz »ustrezno uporabljen«, kot je uporabljen v odstavku 9, pomeni na tak način, da ni skladen samo z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja, pač pa pri tem odraža tudi presoje, ki so skladne s ciljem podlage za merjenje v tem okviru.

### **Opredelitev pojmov**

#### *Računovodska ocena (glej odstavek 12(a))*

A14. Računovodske ocene so denarni zneski, ki so lahko povezani z vrstami poslov ali saldi na kontih, ki so pripoznani ali razkriti v računovodskih izkazih. Računovodske ocene vključujejo tudi denarne zneske, ki so vključeni v razkritja ali so uporabljeni za pripravo presoj o pripoznavanju ali razkrivanju v zvezi z vrsto poslov ali saldov na kontih.

#### *Revizorjeva točkovna ocena ali revizorjev razpon ocen (glej odstavek 12(b))*

A15. Revizorjeva točkovna ocena ali razpon ocen se lahko uporabi za vrednotenje računovodske ocene, in sicer neposredno (na primer rezervacija za slabitev ali poštena vrednost različnih vrst finančnih instrumentov) ali posredno (na primer znesek, ki se ga uporabi kot pomembno predpostavko za računovodsko oceno). Podoben pristop ima lahko revizor pri oblikovanju zneska ali razpona zneskov pri vrednotenju nedenarne podatkovne postavke ali predpostavke (na primer ocenjena doba koristnosti sredstva).

#### *Ocenjevalna negotovost (glej odstavek 12(c))*

A16. Visoka stopnja ocenjevalne negotovosti ne velja za vse računovodske ocene. Na primer, nekatere postavke računovodskih izkazov imajo lahko delujoč in prosti trg, ki nudi hitro dostopne in zanesljive informacije o cenah, po katerih poteka dejanska izmenjava. Vendar pa ocenjevalna negotovost lahko obstaja celo tam, kjer so metoda vrednotenja in podatki jasno določeni. Na primer vrednotenje vrednostnih papirjev, ki kotirajo na delujočem in prostem trgu po objavljeni tržni ceni, lahko zahteva prilagoditev, če je njihova količina pomembna ali če so podvrženi omejitvam pri trgovanju. Poleg tega lahko takrat prevladujoče splošne gospodarske razmere, na primer nelikvidnost določenega trga, vplivajo na ocenjevalno negotovost.

#### *Pristranskost posloводства (glej odstavek 12(d))*

A17. Okviri računovodskega poročanja pogosto pozivajo k nevtralnosti, to je k izključitvi pristranskosti. Ocenjevalna negotovost povzroči pristranskost pri pripravi računovodske ocene. Prisotnost pristranskosti povzroči potrebo po presoji posloводства in dovezetnost za nenamerno ali namerno pristranskost posloводства (na primer zaradi motiva, da bi dosegli želeni ciljni dobiček ali kapitalsko razmerje). Dovezetnost računovodskih ocen za pristranskost posloводства se povečuje z obsegom, do katerega obstaja pristranskost pri pripravi računovodske ocene.

#### *Izid računovodske ocene (glej odstavek 12(f))*

A18. Nekatere vrste računovodskih ocen nimajo izida, ki je primeren za opravljeno revizorjevo delo v skladu s tem MSR-jem. Na primer, računovodska ocena je lahko pristranska glede dojetanja tržnih udeležencev v določenem trenutku. Posledično pa se cena, ki se doseže s prodajo sredstva ali prenosom obveznosti, lahko razlikuje od sorodne računovodske ocene, pripravljene na datum poročanja, ker se s potekom časa spremeni zaznavanje vrednosti pri tržnih udeležencih.

## Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

*Seznanjanje z organizacijo in njenim okoljem, primernim okvirom računovodskega poročanja in sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavek 13)*

A19. Odstavki 19–27 MSR-ja 315 (prenovljenega 2019) zahtevajo, da se revizor seznanj z določenimi zadevami o organizaciji in njenem okolju, primernim okvirom računovodskega poročanja in sistemom notranjega kontroliranja organizacije. Zahteve v odstavku 13 tega MSR-ja se natančneje nanašajo na računovodske ocene in slonijo na zahtevah MSR-ja 315 (prenovljenega 2019).

### Stopnjevanost

A20. Vrsta, čas in obseg revizorjevih postopkov za seznanjanje z organizacijo in njenim okoljem, primernim okvirom računovodskega poročanja in sistemom notranjega kontroliranja organizacije, povezanim z računovodskimi ocenami organizacije, so v večji ali manjši meri lahko odvisni od obsega, na katerega se posamezna zadeva ali posamezne zadeve nanašajo v določenih okoliščinah. Organizacija ima lahko na primer le malo poslov ali drugih dogodkov ali okoliščin, ki povzročijo potrebo po računovodskih ocenah, uporaba primernih zahtev za računovodsko poročanje je lahko preprosta in ustrezni regulativni dejavniki morda ne obstajajo. Poleg tega računovodske ocene morda ne zahtevajo pomembnih presoj in postopek priprave računovodskih ocen je lahko manj zapleten. V takih okoliščinah lahko za računovodske ocene veljajo ali nanje vplivajo ocenjevalna negotovost, zapletenost, pristranskost ali v manjši meri tudi drugi dejavniki tveganja pri delovanju in morda je tudi manj prepoznanih kontrol v sestavnem delu kontrolnih dejavnosti. Če je tako, so revizorjevi postopki prepoznavanja in ocenjevanja tveganj verjetno manj obširni in se jih lahko v prvi vrsti pridobi s poizvedovanjem pri poslovodstvu, ki je ustrezno odgovorno za računovodske izkaze, kot na primer s preprostim pregledom poslovodskega postopka za pripravo računovodske ocene (tudi takrat, ko ovrednoti, ali so kontrole, prepoznane v tem postopku, uspešno zasnovane in ko odloča, ali so bile izvedene).

A21. Nasprotno pa računovodske ocene lahko zahtevajo pomembne presoje poslovodstva in postopek za pripravo računovodskih ocen je lahko zapleten in vključuje uporabo zapletenih modelov. Poleg tega ima lahko organizacija visoko razvit informacijski sistem in obsežnejše kontrole za računovodske ocene. V takih okoliščinah lahko za računovodske ocene veljajo ali nanje vplivajo ocenjevalna negotovost, pristranskost, zapletenost ali v večji meri tudi drugi dejavniki tveganja pri delovanju. Če je tako, sta vrsta in čas revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganj verjetno drugačna ali obsežnejša kot pa v okoliščinah iz odstavka A20.

A22. Naslednje presoje so lahko primerne za organizacije, ki imajo le preproste oblike poslovanja in lahko vključujejo več manjših enot:

- postopki, ustrezni za računovodske ocene, so lahko nezapleteni, ker so poslovne dejavnosti preproste ali pa imajo zahtevane ocene lahko manjšo stopnjo ocenjevalne negotovosti;
- računovodske ocene se lahko pripravijo izven glavne knjige in pomožnih knjig, kontrole njihovega oblikovanja so lahko omejene in lastnik poslovodja lahko bistveno vpliva na njihovo določanje. Revizor mora upoštevati vlogo lastnika poslovodje pri pripravi računovodskih ocen, tako pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe kot pri upoštevanju tveganja pristranskosti poslovodstva.

## Organizacija in njeno okolje

Posli organizacije, drugi dogodki ali okoliščine (glej odstavek 13(a))

A23. Spremembe okoliščin, zaradi katerih je morda treba izdelati ali spremeniti računovodske ocene, lahko na primer vključujejo, ali:

- se organizacija ukvarja z novo vrsto poslov,
- so se pogoji poslov spremenili ali
- so se pojavili novi dogodki ali okoliščine.

Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja (glej odstavek 13(b))

A24. Spoznavanje zahtev primernega okvira računovodskega poročanja revizorju zagotovi podlago za razpravo s poslovodstvom, in kjer je to primerno, s pristojnimi za upravljanje o tem, kako je poslovodstvo uporabilo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja za računovodske ocene, in o revizorjevem ugotavljanju, ali so bile ustrezno uporabljene. To razumevanje lahko revizorju tudi pomaga pri obveščanju pristojnih za upravljanje, kadar meni, da bistveni računovodski postopek, ki je sprejemljiv v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, v danih pogojih organizacije ni najustreznejši.<sup>34</sup>

A25. Pri spoznavanju skuša revizor razumeti:

- primeren okvir računovodskega poročanja:
  - predpisuje določena merila za pripoznavanje ali metode za merjenje računovodskih ocen;
  - opredeljuje določena merila, ki dopuščajo ali zahtevajo merjenje po pošteni vrednosti, kot je na primer namera poslovodstva, da izvede določene postopke glede nekega sredstva ali obveznosti;
  - opredeljuje zahtevana ali predlagana razkritja, vključno z razkritji, ki se nanašajo na presoje, predpostavke ali druge vire ocenjevalne negotovosti, povezane z računovodskimi ocenami; in
- ali spremembe primernega okvira računovodskega poročanja zahtevajo spremembe v tistih računovodskih usmeritvah organizacije, ki so povezane z računovodskimi ocenami.

Regulativni dejavniki (glej odstavek 13(c))

A26. Spoznavanje regulativnih dejavnikov (če obstajajo), ki so pomembni za računovodske ocene, lahko pomaga revizorju pri prepoznavanju ustreznih regulativnih okvirov (na primer regulativni okviri, ki jih vzpostavijo bonitetni nadzorniki v bančništvu ali zavarovalništvu) in pri ugotavljanju, ali taki regulativni okviri:

- obravnavajo okoliščine za pripoznavanje ali metode za merjenje računovodskih ocen, ali zagotavljajo navodila v zvezi z njimi;
- opredeljujejo ali zagotavljajo navodila o razkritjih poleg zahtev primernega okvira računovodskega poročanja;

<sup>34</sup> MSR 260 (prenovljen), odstavek 16(a).

- zagotavljajo prikaz področij, kjer lahko obstaja možnost pristranskosti posloводства, da izpolnijo regulativne zahteve; ali
- vsebujejo zahteve za regulativne namene, ki niso skladni z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja, kar lahko nakazuje morebitna tveganja pomembno napačne navedbe. Nekateri regulatorji skušajo na primer vplivati na minimalne ravni rezervacij za pričakovane kreditne izgube, ki presegajo tiste, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja.

Vrsta računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, za katere revizor pričakuje, da bodo vključene v računovodske izkaze (glej odstavek 13(d))

A27. Seznanjanje z vrstami računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, za katere revizor pričakuje, da bodo vključene v računovodske izkaze organizacije, mu pomaga pri poznavanju podlage za merjenje takih računovodskih ocen ter vrsto in obseg razkritij, ki so lahko primerni. Tako poznavanje mu zagotavlja podlago za razpravo s poslovodstvom o tem, kako poslovodstvo pripravlja računovodske ocene.

Sistem notranjega kontroliranja organizacije

Vrsta in obseg nadzora in upravljanja (glej odstavek 13(e))

A28. Pri uporabi prenovljenega MSR-ja 315 (prenovljenega 2019)<sup>35</sup> je revizorjevo poznavanje vrste in obsega nadzora in upravljanja, ki ju ima organizacija na voljo za nadzorovanje poslovodskega postopka pripravljavanja računovodskih ocen, lahko pomembno za zahtevano vrednotenje, ali:

- poslovodstvo z nadzorom pristojnih za upravljanje ustvarja in vzdržuje kulturo poštenosti in etičnega vedenja;
- okolje kontroliranja zagotavlja primeren temelj za druge sestavine notranjega kontroliranja ob upoštevanju vrste in velikosti organizacije; in
- pomanjkljivosti kontrol, prepoznane v okolju kontroliranja, spodkopavajo druge sestavine sistema notranjega kontroliranja.

A29. Revizor lahko spozna, ali pristojni za upravljanje:

- imajo veščine ali znanje za razumevanje značilnosti posebne metode ali modela za pripravo računovodskih ocen ali tveganj, povezanih z računovodskimi ocenami, na primer tveganja, povezana z metodo ali informacijsko tehnologijo, ki se uporablja za pripravo računovodskih ocen;
- imajo veščine in znanje za razumevanje, ali je poslovodstvo pripravilo računovodske ocene v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- so neodvisni od poslovodstva, imajo informacije, ki so potrebne za pravočasno vrednotenje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodske ocene in lahko podvomijo o postopkih poslovodstva, kadar so ti videti neprimerni ali neustrezni;
- nadzorujejo postopek poslovodstva za pripravo računovodskih ocen, vključno z uporabo modelov; ali

<sup>35</sup> MSR 315 (prenovljen), odstavek 21(a).

- nadzorujejo spremljanje, ki ga opravlja poslovodstvo. To lahko vključuje nadzor in pregled postopkov, načrtovanih za odkrivanje in odpravljanje pomanjkljivosti v načrtu ali uspešnosti delovanja kontrol pri računovodskih ocenah.

A30. Spoznavanje nadzora, ki ga izvajajo pristojni za upravljanje, je lahko pomembno, kadar obstajajo računovodske ocene, ki:

- zahtevajo pomembno presojo poslovodstva glede obravnavanja pristranskosti;
- imajo visoko ocenjevalno negotovost;
- so zapletene za pripravo, na primer zaradi obsežne uporabe informacijske tehnologije, velike količine podatkov ali uporabe več podatkovnih virov ali predpostavk z zapletenimi medsebojnimi razmerji;
- zahtevajo ali so zahtevale spremembe v metodi, predpostavkah ali podatkih v primerjavi s preteklimi obdobji; ali
- vključujejo pomembne predpostavke.

Uporaba posebnih veščin in znanja poslovodstva, vključno z uporabo veščakov poslovodstva (glej odstavek 13(f))

A31. Revizor lahko presoja, ali naslednje okoliščine povečujejo verjetnost, da mora poslovodstvo vključiti veščaka:<sup>36</sup>

- posebna vrsta zadeve, ki zahteva ocenjevanje; računovodska ocena lahko na primer vključuje merjenje zalog mineralnih snovi ali ogljikovodika v ekstraktivnih dejavnostih ali vrednotenje verjetnega izida uporabe zapletenih pogodbenih pogojev;
- zapletenost modelov je zahtevala uporabo ustreznih zahtev primernega okvira računovodskega poročanja, na primer pri določenih meritvah, kot je 3. raven poštene vrednosti;<sup>37</sup>
- nenavadna ali ne pogosta vrsta okoliščine, posla ali dogodka, ki zahteva računovodsko oceno.

Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji (glej odstavek 13(g))

A32. Razumevanje, kako postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji prepozna in obravnava tveganja, povezana z računovodskimi ocenami, lahko pomaga revizorju pri premisleku o spremembah pri:

- zahtevah primernega okvira računovodskega poročanja, povezanega z računovodskimi ocenami;
- razpoložljivosti ali vrsti podatkovnih virov, ki ustrezajo pripravi računovodskih ocen ali lahko vplivajo na zanesljivost uporabljenih podatkov,
- informacijskem sistemu organizacije ali IT-okolja;
- ključnem osebju.

<sup>36</sup> MSR 500, odstavek 8.

<sup>37</sup> Glej na primer, Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 13 – *Merjenje poštene vrednosti*.



A33. Zadeve, o katerih lahko revizor presoja pri seznanjanju, kako je poslovodstvo prepoznalo in obravnavalo dovzetnost za napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva ali prevare pri pripravi računovodske ocene, vključujejo, ali in v primeru da, kako poslovodstvo:

- posveča posebno pozornost izbiranju in uporabi metod, predpostavk in podatkov, uporabljenih za pripravo računovodskih ocen;
- spremlja ključne kazalnike uspešnosti, ki lahko vključujejo nepričakovano ali neskladno uspešnost v primerjavi z izvirno ali načrtovano uspešnostjo ali z drugimi znanimi dejavniki;
- prepozna finančne ali druge spodbude, ki so lahko motiv pristranskosti;
- spremlja potrebo po spremembi metod, pomembnih predpostavk ali podatkov, ki so uporabljeni za pripravo računovodskih ocen;
- vzpostavlja ustrezen nadzor in pregled modelov, uporabljenih za pripravo računovodskih ocen;
- zahteva podporno dokumentacijo ali neodvisni pregled pomembnih presoj, ki so uporabljene pri pripravi računovodskih ocen.

Informacijski sistem organizacije, povezan z računovodskimi ocenami (glej odstavek 13(h)(i))

A34. Pomembne vrste poslov, dogodkov in okoliščin pri uporabi odstavka 13(h) so enake kot pomembne vrste poslov, dogodkov in okoliščin za računovodske ocene in z njimi povezanimi razkritji, za katere veljajo odstavki 25(a) v MSR-ju 315 (prenovljenem 2019). Pri seznanjanju z informacijskim sistemom organizacije, kolikor se ta nanaša na računovodske ocene, lahko revizor prouči:

- ali računovodske ocene izvirajo iz evidentiranja običajnih in ponavljajočih poslov ali izvirajo iz neponavljajočih ali neobičajnih poslov;
- kako informacijski sistem obravnava popolnost računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, še posebej pri računovodskih ocenah, povezanih z obveznostmi.

A35. Med revizijo lahko revizor prepozna vrste poslov, dogodkov ali okoliščin, ki povzročajo potrebo po oblikovanju računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, pa jih je poslovodstvo spregledalo. MSR 315 (prenovljen 2019) obravnava okoliščine, v katerih revizor prepozna tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih je poslovodstvo spregledalo, vključno z upoštevanjem vplivov na revizorjevo ovrednotenje postopka ocenjevanja tveganja v organizaciji.<sup>38</sup>

Prepoznavanje ustreznih metod, predpostavk in virov podatkov s strani poslovodstva (glej odstavek 13(h)(ii)(a))

A36. Če je poslovodstvo spremenilo metodo za pripravo računovodske ocene, premislek lahko vključuje vprašanje, ali je nova metoda na primer primernejša, je sama po sebi odziv na spremembe v okolju ali okoliščine, ki vplivajo na organizacijo, ali na spremembe pri zahtevah primernega okvira računovodskega poročanja ali regulativnega okolja, oziroma ali ima poslovodstvo še drug utemeljen razlog.

A37. Če poslovodstvo ni spremenilo metode za pripravo računovodske ocene, premislek lahko vključuje vprašanje, ali je nadaljnja uporaba predhodnih metod, predpostavk in podatkov primerna glede na sedanje okolje ali okoliščine.

<sup>38</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 22(b).

## Metode (glej odstavek 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko predpisuje metodo, ki jo je treba uporabiti pri pripravi računovodske ocene. V številnih primerih pa primeren okvir računovodskega poročanja ne predpisuje ene same metode ali pa zahtevana podlaga za merjenje predpisuje ali omogoča uporabo drugih možnih metod.

## Modeli

A39. Poslovodstvo lahko izoblikuje in izvaja posebne kontrole pri modelih, ki se uporabljajo za pripravo računovodskih ocen, pa naj gre pri tem za lastni model poslovodstva ali zunanji model. Kadar ima model sam višjo raven zapletenosti ali pristranskosti, kot na primer model pričakovane kreditne izgube ali model poštene vrednosti s podatki 3. ravni, se kontrole, ki obravnavajo tako zapletenost ali pristranskost, morda lažje prepoznajo kot primerne za revizijo. Kadar je prisotna zapletenost v zvezi z modeli, je prav tako verjetneje, da se kontrole neoporečnosti podatkov prepoznajo v skladu MSR-jem 315 (prenovljenim 2019). Dejavniki, ki so lahko primerni za revizorjevo proučevanje pri seznanjanju z modelom in povezanih prepoznanih kontrol, vključujejo naslednje:

- kako poslovodstvo določa primernost in natančnost modela;
- potrjevanje ali preizkušanje modela na osnovi izvirnih podatkov, vključno s tem, ali je model potrjen pred uporabo in ponovno potrjen v rednih časovnih presledkih, da se ugotovi, ali ostaja primeren za nameravano uporabo. Potrjevanje modela v organizaciji lahko vključuje ovrednotenje:
  - teoretične pravilnosti modela,
  - matematične neoporečnost modela in
  - natančnosti in popolnosti podatkov ter primernosti podatkov in predpostavk, uporabljenih v modelu;
- kako se model pravočasno ustrezno spremeni ali prilagodi spremembam na trgu ali drugim okoliščinam in ali obstajajo ustrezne kontrolne usmeritve za spremembe modela;
- ali se prilagoditve, v določenih panogah imenovana tudi prekritja, naredijo na rezultatih modela in ali so take prilagoditve ustrezne v okoliščinah v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja. Kadar prilagoditve niso ustrezne, so take prilagoditve lahko znaki morebitne pristranskosti poslovodstva; in
- ali je model ustrezno dokumentiran, vključno z njegovimi nameravanimi uporabi, omejitvami, ključnimi parametri, zahtevanimi podatki in predpostavkami, rezultati njegovega potrjevanja z vrsto in podlago za kakršnokoli prilagoditev rezultata.

## Predpostavke (glej odstavek. 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Zadeve, ki jih revizor lahko prouči pri spoznavanju, kako je poslovodstvo izbralo predpostavke, uporabljene pri pripravi računovodskih ocen, vključujejo na primer:

- podlago za poslovodsko izbiranje in dokumentacijo, ki podpira izbiro predpostavke. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko zagotovi merila ali navodila, ki jih je treba uporabiti pri izbiranju predpostavke;
- kako poslovodstvo presodi, ali so predpostavke ustrezne in popolne;

- kako poslovodstvo ugotovi, kadar je primerno, da so predpostavke skladne med seboj in s tistimi, uporabljenimi pri drugih računovodskih ocenah ali na področju poslovanja organizacije ali pri drugih zadevah, ki so:
  - pod nadzorom poslovodstva (na primer predpostavke o programih vzdrževanja, ki lahko vplivajo na oceno dobe koristnosti nekega sredstva) in, ali so skladne s poslovnimi načrti organizacije in zunanjim okoljem; in
  - izven nadzora poslovodstva (na primer predpostavke o obrestnih merah, stopnjah smrtnosti ali potencialnih sodnih ali regulativnih postopkih);
- zahteve primernega okvira računovodskega poročanja v zvezi z razkritjem predpostavk.

A41. V zvezi z računovodskimi ocenami poštene vrednosti se predpostavke razlikujejo glede na podatkovni vir in podlago za presoje, ki jih podpirajo, in sicer:

- (a) na tiste, ki bi jih tržni udeleženci uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti, in so bile razvite na podlagi tržnih podatkov, pridobljenih iz virov, ki niso odvisni od poročevalske organizacije;
- (b) na tiste, ki odražajo lastne presoje organizacije o tem, kakšne predpostavke bi tržni udeleženci uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti, razvite na podlagi najboljših razpoložljivih podatkov v danih okoliščinah.

V praksi pa razlikovanje med (a) in (b) morda ni vedno očitno in je odvisno od poznavanja podatkovnih virov in podlag za presoje, ki podpira predpostavko. Poslovodstvo lahko izbira med številnimi različnimi predpostavkami, ki jih uporabljajo različni tržni udeleženci.

A42. Predpostavke, uporabljene za pripravo računovodske ocene, se v tem MSR-ju imenujejo pomembne predpostavke, če bi sprejemljiv odklon v predpostavki pomembno vplival na merjenje računovodske ocene. Analiza občutljivosti je lahko koristna pri prikazovanju stopnje, do katere se merjenje spreminja na podlagi ene ali več predpostavk, uporabljenih za pripravo računovodske ocene.

#### Nedelujoči in nelikvidni trgi

A43. Kadar so trgi nedelujoči ali nelikvidni, revizorjevo poznavanje tega, kako poslovodstvo izbere predpostavke, lahko vključuje poznavanje, ali ima poslovodstvo:

- uveljavljene ustrezne politike za prilagajanje uporabe metode v takih okoliščinah. Tako prilagajanje lahko vključuje prilagoditve modelov ali razvijanje novih modelov, ki ustrezajo v teh okoliščinah;
- vire s potrebnimi veščinami ali znanjem za prilagajanje ali razvoj modela, če je nujno potrebno, vključno z izbiranjem tehnike vrednotenja, ki je v takih okoliščinah primerna;
- vire za določanje razpona izidov glede na vključeno negotovost, na primer z izvajanjem analize občutljivosti;
- sredstva, da oceni, kako je, kjer je primerno, poslabšanje tržnih pogojev vplivalo na poslovanje organizacije, okolje in ustrezna poslovna tveganja in posledice za računovodske ocene organizacije v takih okoliščinah; in
- ustrezno védenje o tem, kako se podatki o cenah in njihova ustreznost iz posebnih zunanjih virov informacij lahko spreminjajo v takih okoliščinah.

Podatki (glej odstavki 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Zadeve, ki jih lahko revizor prouči pri spoznavanju, kako poslovodstvo izbira podatke, na katerih temeljijo računovodske ocene, vključujejo:

- vrsto in vir podatkov, vključno z informacijami, pridobljenimi iz zunanjega vira informacij;
- kako poslovodstvo ovrednoti, ali so podatki ustrezni;
- točnost in popolnost podatkov;
- doslednost uporabljenih podatkov s podatki, uporabljenimi v predhodnih obdobjih;
- zapletenost programov informacijske tehnologije ali drugih vidikov okolja informacijske tehnologije v organizaciji, uporabljenih za pridobivanje in obdelavo podatkov, in tudi takrat, kadar se obdelujejo velike količine podatkov;
- kako se podatki pridobijo, prenašajo ali obdelujejo in kako se vzdržuje neoporečnost.

Kako poslovodstvo razume in obravnava ocenjevalno negotovost (glej odstavki 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Med zadevami, ki lahko ustrezajo revizorjevemu proučevanju, ali in v primeru da, kako poslovodstvo razume stopnjo ocenjevalne negotovosti, so na primer:

- ali in v primeru da, kako je poslovodstvo prepoznalo druge metode, pomembne predpostavke ali vire podatkov, ki so ustrezni v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- ali in v primeru da, kako je poslovodstvo upoštevalo druge možne izide, na primer z izvajanjem analize občutljivosti za določanje vpliva sprememb pri pomembnih predpostavkah ali podatkih, uporabljenih za pripravo računovodske ocene.

A46. Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja lahko podrobno določajo pristop k izbiranju točkovne ocene poslovodstva iz sprejemljivo možnih izidov meritev. Okviri računovodskega poročanja lahko priznavajo, da je primeren znesek tisti, ki je ustrezno izbran iz sprejemljivo verjetnih izidov meritev in v nekaterih primerih lahko navajajo, da je najustreznejši znesek lahko v osrednjem delu tega razpona.

A47. MSRP 13<sup>39</sup> na primer glede ocen poštene vrednosti navaja, da se pri tehniki vrednotenja z mnogokratniki za merjenje poštene vrednosti rezultati (tj. ustrezni kazalci poštene vrednosti) ovrednotijo z upoštevanjem sprejemljivosti razpona vrednosti, ki jih kažejo ti rezultati. Merjenje poštene vrednosti je točka v tem razponu, ki najbolj značilno predstavlja pošteno vrednost v določenih okoliščinah. V drugih primerih pa lahko primeren okvir računovodskega poročanja podrobno določa uporabo z verjetnostjo tehtane povprečne vrednosti, ovrednotene glede na sprejemljivost možnih izidov meritev ali zneska meritev, ki je najverjetnejši ali verjetnejši kot ne.

A48. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko predpisuje razkritja ali cilje razkrivanja, ki so povezani z računovodskimi ocenami, in nekatere organizacije se lahko odločijo, da razkrijejo dodatne informacije. Ta razkritja in cilji razkrivanja lahko na primer obravnavajo:

- uporabljeno metodo ocenjevanja, vključno s primernim modelom in podlago za njegovo izbiro;
- informacije, ki so bile pridobljene iz modelov ali drugih izračunov, uporabljenih za določanje ocen, ki so pripoznane ali razkrite v računovodskih izkazih, vključno z informacijami, povezanimi z osnovnimi podatki in predpostavkami, uporabljenimi v teh modelih, kot so:

<sup>39</sup> MSRP 13 – Merjenje poštene vrednosti, odstavek 63.

- interno oblikovane predpostavke ali
  - podatki, kot so obrestne mere, na katere vplivajo dejavniki izven nadzora organizacije;
  - učinek sprememb na metodo ocenjevanja iz predhodnega obdobja;
  - vire ocenjevalne negotovosti;
  - informacije o pošteni vrednosti;
  - informacije o analizi občutljivosti, izpeljane iz finančnih modelov, ki kažejo, da je poslovodstvo upoštevalo druge možne predpostavke.
- A49. V nekaterih primerih lahko primeren okvir računovodskega poročanja zahteva posebna razkritja glede ocenjevalne negotovosti, na primer:
- razkritje informacij o predpostavkah o prihodnjih in drugih pomembnejših virih ocenjevalne negotovosti, ki povzročijo večjo verjetnost ali velikost pomembne prilagoditve knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti po koncu obdobja. Take zahteve se lahko opišejo z uporabo pojma, kot je »ključni viri ocenjevalne negotovosti« ali »ključne računovodske ocene.« Lahko se nanašajo na računovodske ocene, ki zahtevajo od poslovodstva najtežje, subjektivne ali zapletene presoje. Take presoje so lahko bolj pristranske in zapletene, s številom podatkov in predpostavk, ki vplivajo na morebitno prihodnjo rešitev glede ocenjevalne negotovosti, se lahko temu primerno poveča možnost za posledično pomembno prilagoditev knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti. Informacije, ki se lahko razkrijejo, vključujejo:
    - vrsto predpostavke ali drugega vira ocenjevalne negotovosti,
    - občutljivost knjigovodskih vrednosti na uporabljene metode in predpostavke, vključno z razlogi za občutljivost,
    - pričakovano rešitev negotovosti in razpon sprejemljivo možnih izidov za neodpisane vrednosti obravnavanih sredstev in obveznosti in
    - pojasnilo sprememb pri preteklih predpostavkah, ki se nanašajo na ta sredstva in obveznosti, če negotovost ostane nerešena;
  - razkritje razpona možnih izidov in predpostavke, uporabljene za določanje razpona;
  - razkritje posebnih informacij, kot so:
    - informacije v zvezi s pomembnostjo računovodskih ocen poštene vrednosti za finančno stanje in uspešnost organizacije in
    - razkritja v zvezi z nedelovanjem ali nelikvidnostjo trga;
  - kakovostna razkritja, kot so izpostavljenosti tveganju in kako nastanejo, cilji organizacije, usmeritve in postopki za upravljanje tveganj in metode, uporabljene za merjenje tveganja in spremembe iz prejšnjega obdobja teh kakovostnih zasnov;
  - količinska razkritja, kot je obseg, do katerega je organizacija izpostavljena tveganju, na podlagi informacij, ki se interno zagotovijo ključnemu poslovodstvu organizacije, vključno s kreditnim tveganjem, likvidnostnim tveganjem in tržnim tveganjem.

Prepoznane kontrole v poslovodskem postopku priprave računovodske ocene (glej odstavek 13(i))

A50. Revizorjeva presoja pri prepoznavanju kontrol v sestavnem delu dejavnosti kontroliranja in zato potreba po vrednotenju njihove zasnove ter ugotavljanje, ali so bile vzpostavljene, se nanaša na poslovodski postopek, opisan v odstavku 13(h)(ii). Revizor morda ne prepozna kontrol v zvezi z vsemi vidiki odstavka 13(h)(ii).

A51. Kot del prepoznavanja kontrol in ovrednotenja njihove zasnove in ugotavljanja, ali so bile izvedene, lahko revizor upošteva:

- kako poslovodstvo določa ustreznost podatkov, ki se uporabijo za oblikovanje računovodskih ocen, in to tudi kadar poslovodstvo uporablja zunanji vir informacij ali podatke izven glavne knjige in pomožnih knjig;
- pregled in odobritev računovodskih ocen, vključno s predpostavkami ali podatki, ki jih ustrezne ravni poslovodstva, in kjer je primerno, pristojni za upravljanje uporabijo pri njihovem oblikovanju;
- ločevanje nalog med tiste, ki so odgovorni za pripravo računovodskih ocen, in tiste, ki zavezujejo organizacijo k povezanim poslom, vključno s tem, ali odstop odgovornosti ustrezno upošteva vrsto organizacije in njene izdelke ali storitve. Pri veliki finančni instituciji je ustrezno ločevanje nalog na primer sestavljeno iz neodvisne funkcije, odgovorne za ocenjevanje in vrednotenje določanja cen finančnih produktov organizacije na podlagi poštene vrednosti, kjer so zaposleni posamezniki, katerih nagrajevanje ni vezano na te produkte;
- uspešnost vzpostavitve kontrol. Na splošno je za poslovodstvo lahko težje vzpostaviti kontrole, ki obravnavajo pristranskost in ocenjevalno negotovost na način, ki učinkovito preprečuje ali odkriva in popravlja pomembno napačne navedbe, kot pa vzpostaviti kontrole, ki obravnavajo zapletenost. Kontrole, ki obravnavajo pristranskost in ocenjevalno negotovost, bi morda morale vključevati več ročnih sestavin, ki so lahko manj zanesljive kot samodejne kontrole, saj jih poslovodstvo zlahka obide, prezre ali preskoči. Uspešnost vzpostavljanja kontrol, ki obravnavajo zapletenost, se lahko spreminja, saj je odvisna od razloga in vrste zapletenosti. Lahko je na primer lažje vzpostaviti učinkovitejše kontrole, povezane z metodo, ki se redno uporablja, ali kontrolo nad neoporečnostjo podatkov.

A52. Kadar poslovodstvo za oblikovanje računovodske ocene pogosto uporablja informacijsko tehnologijo, je verjetno, da prepoznane kontrole v sestavnem delu kontrolnih dejavnosti vključujejo splošne kontrole informacijske tehnologije in kontrole obdelave informacij. Take kontrole lahko obravnavajo tveganja, povezana:

- z vprašanjem, ali so programi informacijske tehnologije ali drugi vidiki dovolj zmogljivi in ustrezno konfigurirani za obdelovanje velikih količin podatkov;
- z zapletenimi izračuni pri uporabi metode. Kadar so za obdelavo zapletenih poslov potrebni različni programi informacijske tehnologije, se izvaja redno usklajevanje med programi informacijske tehnologije, še posebej, kadar programi informacijske tehnologije nimajo samodejnih vmesnikov ali je potrebno ročno poseganje vanje;
- z vprašanjem, ali se občasno ovrednoti zasnova in umerjanje modelov;
- s celotnim in točnim pridobivanjem podatkov glede računovodskih ocen iz evidenc organizacije ali iz zunanjih virov informacij;

- s podatki, vključno s celotnim in točnim tokom podatkov skozi informacijski sistem organizacije, ustreznostjo sprememb podatkov, ki se uporabljajo za pripravo računovodskih ocen, vzdrževanjem neoporečnosti in varnostjo podatkov;
- z obdelavo ali evidentiranjem podatkov, kadar se uporabljajo zunanji viri informacij;
- z vprašanjem, ali ima poslovodstvo kontrole dostopa, sprememb in vzdrževanja posameznih modelov, tako da bi ohranjali močno revizijsko sled potrjenih različic modelov in preprečili nepooblaščen dostop do teh modelov ali njihovo spreminjanje in
- z vprašanjem, ali obstajajo ustrezne kontrole za prenos informacij, povezanih z računovodskimi ocenami, v glavno knjigo, vključno z ustreznimi kontrolami vpisov v dnevnik.

A53. V nekaterih panogah, kot sta bančništvo ali zavarovalništvo, se izraz upravljanje lahko uporablja za opis dejavnosti v okolju kontroliranja, postopku organizacije za spremljanje sistema notranjega kontroliranja in drugih delov sistema notranjega kontroliranja, kot je opisano v MSR-ju 315 (prenovljenem 2019).<sup>40</sup>

A54. Za organizacije z notranjo revizijsko funkcijo to delo lahko še posebej pomaga revizorju pri proučevanju:

- vrste in obsega uporabe računovodskih ocen s strani poslovodstva;
- zasnove in izvajanja kontrol, ki obravnavajo tveganja, povezana s podatki, predpostavkami in modeli, uporabljenimi za pripravo računovodskih ocen:
- vidikov informacijskega sistema organizacije, ki pridobiva podatke, na katerih temeljijo računovodske ocene, in
- kako prepoznati, oceniti in upravljati nova tveganja, povezana z računovodskimi ocenami.

*Pregledovanje izida ali ponovne ocene predhodnih računovodskih ocen (glej odstavek 14)*

A55. Pregled izida ali ponovne ocene predhodnih računovodskih ocen (pregled za nazaj) pomaga pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, kadar je izid prejšnje računovodske ocene nastal s prenosom ali prodajo sredstva ali obveznosti v tekočem obdobju, ali so prejšnje računovodske ocene ponovno ocenjene za tekoče obdobje. Z izvajanjem pregleda za nazaj lahko revizor pridobi:

- informacije o uspešnosti prejšnjega poslovskega postopka ocenjevanja, iz katerega lahko pridobi revizijske dokaze o morebitni uspešnosti sedanjega postopka poslovodstva;
- revizijske dokaze o zadevah, kot so razlogi za spremembe, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih;
- informacije o zapletenosti ali ocenjevalni negotovosti v zvezi z računovodskimi ocenami;
- informacije o dovezetnosti računovodskih ocen ali morda znak za morebitno pristranskost poslovodstva. Revizorjeva poklicna nezaupljivost pomaga pri prepoznavanju takih okoliščin ali pogojev in pri določanju vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov.

A56. Pregled za nazaj lahko zagotovi revizijske dokaze, ki podpirajo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v tekočem obdobju. Tak pregled se lahko izvaja za računovodske ocene, pripravljene za računovodske izkaze prejšnjega obdobja, ali za več obdobj ali za krajše

<sup>40</sup> MSR 315 (prenovljen), Dodatek 3.

obdobje (na primer polletno ali četrletno). V nekaterih primerih je pregled za nazaj za več obdobjih lahko primeren, ko se izid računovodske ocene nanaša na daljše obdobje.

- A57. Pregled presoj in predpostavk posloводства, povezanih z pomembnimi računovodskimi ocenami za nazaj, je zahteva MSR 240<sup>41</sup>. V praksi lahko revizor izvede pregled računovodskih ocen iz predhodnega obdobja kot postopek ocenjevanja tveganj v skladu s tem MSR-jem skupaj s pregledom, ki ga zahteva MSR 240.
- A58. Na podlagi revizorjevega predhodnega ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe, če je na primer tveganje pri delovanju ocenjeno višje za eno ali več tveganj pomembno napačne navedbe, lahko revizor presodi, da je potreben podrobnejši pregled za nazaj. Kot del podrobnega pregleda za nazaj lahko revizor, če je izvedljivo, posveti posebno pozornost učinku podatkov in pomembnih predpostavk, uporabljenih za pripravo predhodnih računovodskih ocen. Po drugi strani pa lahko revizor na primer za računovodske ocene, ki izhajajo iz evidentiranja običajnih in ponavljajočih se poslov, presodi, ali uporaba analitičnih postopkov kot postopkov ocenjevanja tveganj zadošča za namene pregleda.
- A59. Cilj merjenja pri računovodskih ocenah poštene vrednosti in drugih računovodskih ocenah na podlagi sedanjih okoliščin na datum merjenja obravnava zaznavanje vrednosti ob določenem času, ki se lahko bistveno in hitro spremeni ob spremembi okolja, v katerem posluje organizacija. Zato se revizor lahko osredotoči na pridobivanje informacij, ki bi ustrezale prepoznavanju in ocenjevanju 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 primernih in ustreznih revizijskih dokazov. V tem primeru se revizijski dokazi lahko pridobijo s spoznavanjem izidov predpostavk (na primer projekcijo denarnih tokov) in spoznavanjem uspešnosti prejšnjega poslovodskega postopka ocenjevanja, ki podpira prepoznavanje in ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe v tekočem obdobju.
- A60. Razlika med izidom računovodske ocene in zneskom, pripoznanim v računovodskih izkazih predhodnega obdobja, ne predstavlja nujno napačne navedbe v računovodskih izkazih predhodnega obdobja. Vendar pa taka razlika lahko predstavlja napačno navedbo, 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 lahko utemeljeno pričakovali, da so bile te informacije pridobljene in upoštevane pri primernem okviru računovodskega poročanja.<sup>42</sup> Taka razlika lahko vzbudi dvom v postopek posloводства glede upoštevanja informacij pri pripravi računovodskih ocen. Revizor pa lahko posledično ponovno oceni načrt za preizkušanje povezanih kontrol in povezane ocene tveganja pri kontroliranju ali določi, da je o zadevi treba pridobiti prepričljivejše revizijske dokaze. Mnogi okviri računovodskega poročanja vsebujejo navodila za razločevanje med spremembami v računovodskih ocenah, ki predstavljajo napačno navedbo, in spremembami, ki je ne, ter računovodsko obravnavo, ki ji je treba slediti v vsakem primeru.

#### *Posebne veščine ali znanje (glej odstavek 15)*

- A61. Zadeve, ki lahko vplivajo na revizorjevo odločanje, ali mora imeti delovna skupina za posel posebne veščine ali znanje, vključujejo na primer:<sup>43</sup>

<sup>41</sup> MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri revizij računovodskih izkazov*, odstavek 32(b)(ii).

<sup>42</sup> MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavek 14.

<sup>43</sup> MSR 220 – *Obladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavek 14, in MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavek 8(e).



- vrsto računovodskih ocen za poseben posel ali panogo (na primer nahajališča rudnin, kmetijska sredstva, zapleteni finančni instrumenti, obveznosti iz zavarovalnih pogodb);
- stopnjo ocenjevalne negotovosti;
- zapletenost uporabljene metode ali modela;
- zapletenost zahtev primernega okvira računovodskega poročanja, ki so pomembne za računovodske ocene, vključno s tem, ali obstajajo področja, za katera je znano, da zanje velja drugačna razlaga ali praksa, ali področja, kjer obstajajo neskladnosti pri oblikovanju računovodskih ocen;
- postopke, ki jih namerava revizor izvesti kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe;
- potrebo po presoji zadev, ki jih ne določa primeren okvir računovodskega poročanja;
- stopnjo presoje, ki je potrebna za izbiro podatkov in predpostavk;
- zapletenost in obseg uporabe informacijske tehnologije pri pripravi računovodskih ocen.

Vrsta, čas in obseg vpletenosti posameznikov s posebnimi veščinami in znanjem se med revizijo lahko spreminjajo.

- A62. Revizor morda nima posebnih veščin ali potrebnega znanja, kadar določena zadeva ne spada v računovodstvo ali revizijo (na primer veščine pri vrednotenju), zato mora morda uporabiti veščaka.<sup>44</sup>
- A63. Številne računovodske ocene ne zahtevajo uporabe posebnih veščin ali znanja. Na primer, za preprost izračun zastarelosti zalog posebne veščine ali znanja morda niso potrebna. Vendar pa se verjetno revizor odloči, da je na primer za pričakovane kreditne izgube banke ali za obveznost zavarovalnice iz zavarovalnih pogodb potrebno uporabiti posebne veščine ali znanje.

#### **Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe** (glej odstavka 4, 16)

- A64. Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, povezanih z računovodskimi ocenami, je pomembno za vse računovodske ocene, kar ne vključuje le tistih, ki so pripoznane v računovodskih izkazih, ampak tudi tiste, ki so vključene v pojasnila k računovodskim izkazom.
- A65. Odstavek A42 v MSR-ju 200 navaja, da se MSR-ji običajno sklicujejo na »tveganja pomembno napačne navedbe«, ne pa ločeno na tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju. MSR 315 (prenovljen 2019) zahteva ločeno ocenjevanje tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, da zagotovi podlago za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov kot odziv na tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev<sup>45</sup>, vključno s pomembnimi tveganji v skladu z MSR-jem 330.
- A66. Pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe in ocenjevanju tveganja pri delovanju za računovodske ocene v skladu z MSR-jem 315 (prenovljenim 2019)<sup>46</sup> mora revizor upoštevati dejavnike tveganja pri delovanju, ki vplivajo na dovzetnost za napačno navedbo uradnih trditev, in kako vplivajo. Revizorjeva presoja dejavnikov tveganja pri delovanju prav tako lahko zagotovi informacije, ki jih je treba uporabiti pri:

<sup>44</sup> MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*.

<sup>45</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavka 31 in 34.

<sup>46</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 31(a).

- ocenjevanju verjetnosti in velikosti napačne navedbe (npr., kje v razponu tveganja pri delovanju se oceni tveganje pri delovanju); in
- določanju razlogov za ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in da se revizorjevi nadaljnji revizijski postopki v skladu z odstavkom 18 odzivajo na te razloge.

Medsebojne povezave med dejavniki tveganja pri delovanju so pojasnjene v Dodatku 1.

A67. Razlogi za revizorjevo ocenjevanje tveganja pri delovanju na ravni uradnih trditev lahko privedejo do enega ali več dejavnikov tveganja pri delovanju ocenjevalne negotovosti, zapletenosti, pristranskosti ali drugih dejavnikov tveganja pri delovanju. Na primer:

- Verjetno je, da so računovodske ocene pričakovanih kreditnih izgub zapletene, ker pričakovanih kreditnih izgub ni možno neposredno opazovati in lahko zahtevajo uporabo zapletenega modela. Model lahko uporablja zapleten niz preteklih podatkov in predpostavk o prihodnjem razvoju v različnih scenarijih, ki so značilni za organizacijo in jih je morda težko napovedati. Za računovodske ocene za pričakovane kreditne izgube verjetno prav tako veljata visoka ocenjevalna negotovost in pomembna pristranskost pri pripravi presoj o prihodnjih dogodkih ali okoliščinah. Podobne presoje veljajo za obveznosti iz zavarovalnih pogodb.
- Za računovodsko oceno rezervacij za zastarelost v organizaciji s široko paleto različnih vrst zalog so lahko potrebni zapleteni sistemi in postopki, vendar pa lahko vključujejo malo pristranskosti in stopnja ocenjevalne negotovosti je lahko nizka, saj je odvisna od vrste zalog.
- Priprava drugih računovodskih ocen pa morda ni zapletena, ima pa lahko visoko ocenjevalno negotovost in zahteva pomembno presojo, na primer, računovodska ocena, ki zahteva posamično kritično presojo obveznosti, katere znesek je odvisen od izida spora.

A68. Ustreznost in pomembnost dejavnikov tveganja pri delovanju se lahko spreminjata med ocenami. Zato lahko dejavniki tveganja pri delovanju, posamično ali skupaj, le v manjši meri vplivajo na preproste računovodske ocene in revizor lahko prepozna manj tveganj ali oceni tveganje pri delovanju blizu spodnje meje razpona tveganja pri delovanju.

A69. Nasprotno pa lahko dejavniki tveganja pri delovanju, posamično ali skupaj, v veliki meri vplivajo na zapletene računovodske ocene in lahko vodijo revizorja k oceni tveganja pri delovanju na zgornji meji razpona tveganja pri delovanju. Za te računovodske ocene je verjetno, da revizorjeva presoja učinkov dejavnikov tveganja pri delovanju neposredno vpliva na število in vrsto prepoznanih tveganj pomembno napačne navedbe, ocenjevanje takih tveganj in končno prepričljivost revizijskih dokazov, ki so potrebni za odzivanje na ocenjena tveganja. Za te računovodske ocene je lahko še zlasti pomembna revizorjeva poklicna nezaupljivost.

A70. Dogodki, ki se pojavijo po datumu računovodskih izkazov, lahko zagotovijo dodatne informacije, ki ustrezajo revizorjevim ocenam tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Izid računovodske ocene lahko na primer postane znan med revizijo. V takih primerih lahko revizor oceni ali popravi oceno tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev,<sup>47</sup> ne glede na to, kako dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovezetnost uradnih trditev na napačno navedbo, povezano z računovodsko oceno. Dogodki, ki se pojavijo po datumu računovodskih izkazov, lahko prav tako vplivajo na revizorjev izbor pristopa k preizkušanju računovodske ocene v skladu z odstavkom 18. Za preprost obračun nagrade, ki temelji na enostavnem odstotku plače za izbrane

<sup>47</sup> MSR 315 (prenovljen), odstavek 31.

zaposlene, lahko revizor na primer sklene, da obstaja relativno nizka zapletenost ali pristranskost pri pripravi računovodske ocene, zato lahko oceni tveganje pri delovanju na ravni uradnih trditev blizu spodnje meje razpona tveganja pri delovanju. Plačilo nagrade po koncu obdobja lahko zagotovi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

A71. Revizorjevo ocenjevanje tveganja pri kontroliranju se lahko izvede na različne načine, ki so odvisni od revizijskih tehnik ali metodologij. Ocenjevanje tveganja pri kontroliranju se lahko izrazi z uporabo kakovostnih kategorij (na primer, tveganje pri kontroliranju je ocenjeno kot najvišje, zmerno, najnižje) ali v smislu revizorjevega pričakovanja, kako uspešne so kontrole pri obravnavanju prepoznanega tveganja, kar pomeni načrtovano zanašanje na uspešno delovanje kontrol. Če je tveganje pri kontroliranju ocenjeno kot najvišje, revizor na primer predvidi, da se ne bo zanesel na uspešno delovanje kontrol. Če je tveganje pri kontroliranju ocenjeno na manj kot najvišje, revizor predvidi zanašanje na uspešno delovanje kontrol.

*Ocenjevalna negotovost (glej odstavek 16(a))*

A72. Pri upoštevanju stopnje, do katere za računovodsko oceno velja ocenjevalna negotovost, revizor lahko presodi:

- ali primeren okvir računovodskega poročanja zahteva:
  - uporabo metode za pripravo računovodske ocene, ki ima sama po sebi visoko raven ocenjevalne negotovosti. Okvir računovodskega poročanja lahko na primer zahteva uporabo neopazovanih vložkov;
  - uporabo predpostavk, ki imajo same po sebi visoko raven ocenjevalne negotovosti, kot so na primer predpostavke z dolgim obdobjem napovedovanja, predpostavk, ki temeljijo na podatkih, ki so neopazovani in jih torej poslovodstvo težko oblikuje, ali uporabo različnih predpostavk, ki so medsebojno povezane;
  - razkritja o ocenjevalni negotovosti;
- poslovno okolje. Organizacija lahko deluje na trgu, ki doživlja pretrese ali morebitno motnjo (na primer zaradi gibanj pomembnejših valut ali nedelujočih trgov), zaradi česar je računovodska ocena odvisna od podatkov, ki niso takoj vidni;
- ali je mogoče (ali izvedljivo, če to dovoljuje primeren okvir računovodskega poročanja), da poslovodstvo:
  - pripravi natančno in zanesljivo napoved o prihodnji izvedbi minulega posla (na primer znesek, ki bo plačan v skladu s pogojnim pogodbenim pogojem), ali o pojavu in vplivu prihodnjih dogodkov ali okoliščin (na primer znesek prihodnje kreditne izgube ali znesek, s katerim se bo poravnal zavarovalni zahtevek in čas njegove poravnave) ali
  - pridobi natančne in popolne informacije o sedanji okoliščini (na primer informacije o lastnostih vrednotenja, ki bi odražale pogled tržnih udeležencev na datum računovodskih izkazov, da bi oblikovali oceno poštene vrednosti).

A73. Višina zneska, ki je bil pripoznan ali razkrit v računovodskih izkazih kot računovodska ocena, sama po sebi ni znak doveznosti za napačno navedbo, ker je računovodska ocena na primer lahko prenizko izkazana.

- A74. V nekaterih okoliščinah je lahko ocenjevalna negotovost tako visoka, da ni mogoče pripraviti sprejemljive računovodske ocene. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko zato preprečuje pripoznavanje te postavke v računovodskih izkazih ali njeno merjenje po pošteni vrednosti. V takih primerih lahko obstajajo tveganja pomembno napačne navedbe, ki se ne nanašajo samo na to, ali bi morala biti računovodska ocena pripoznana ali izmerjena po pošteni vrednosti, ampak tudi na sprejemljivost razkritij. Glede takih računovodskih ocen lahko primeren okvir računovodskega poročanja zahteva razkritje računovodskih ocen in z njimi povezane ocenjevalne negotovosti (glej odstavke A112–A113, A143–A144).
- A75. V nekaterih primerih lahko ocenjevalna negotovost neke računovodske ocene povzroči resen dvom o zmožnosti organizacije, da bi nadaljevala kot delujoče podjetje. Prenovljeni MSR 570<sup>48</sup> postavlja zahteve in daje navodila za take okoliščine.

*Zapletenost ali pristranskost (glej odstavek 16(b))*

Stopnja, do katere zapletenost vpliva na izbiro in uporabo metode

- A76. Pri upoštevanju stopnje, do katere zapletenost vpliva na izbiro in uporabo metode za pripravo računovodske ocene, lahko revizor presodi o naslednjem:
- Potreba posloводства po posebnih veščinah ali znanju, kar lahko kaže, da je metoda, uporabljena za pripravo računovodske ocene, sama po sebi zapletena in je zato lahko računovodska ocena dovetnejša za pomembno napačno navedbo. Lahko obstaja večja dovetnost za pomembno napačno navedbo, kadar posloводство v organizaciji razvije model in ima s tem razmeroma malo izkušenj, ali uporabi model, ki uporablja metodo, ki ni uveljavljena ali se v določeni panogi ali okolju ne uporablja pogosto.
  - Vrsta podlage za merjenje, ki jo zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, kar lahko privede do potrebe po zapleteni metodi, ki zahteva več virov preteklih in v prihodnost usmerjenih podatkov ali predpostavk z več povezavami med njimi. Rezervacija za pričakovano kreditno izgubo lahko na primer zahteva presojo o prihodnjih vračilih kredita in drugih denarnih tokovih na podlagi presoje preteklih podatkov o izkušnjah in podatke ter uporabo v prihodnost usmerjenih predpostavk. Podobno lahko vrednotenje obveznosti iz zavarovalne pogodbe zahteva presojo o prihodnjih plačilih na podlagi zavarovalnih pogodb, ki jih je treba načrtovati na podlagi preteklih izkušenj in tekočih ali domnevnih prihodnjih trendov.

Stopnja, do katere zapletenost vpliva na izbiro in uporabo podatkov

- A77. Pri upoštevanju stopnje, do katere zapletenost vpliva na izbiro in uporabo podatkov, uporabljenih za pripravo računovodske ocene, lahko revizor prouči:
- zapletenost postopka za izpeljavo podatkov, pri čemer upošteva primernost in zanesljivost podatkovnega vira. Podatki iz določenih virov so lahko zanesljivejši kot iz drugih. Tudi zaradi zaupnosti ali zaščite lastniških pravic nekateri zunanji viri informacij ne bodo (ali ne bodo v celoti) razkrili informacij, ki so lahko primerne pri presojanju zanesljivosti podatkov, ki jih zagotavljajo, na primer viri osnovnih podatkov, ki so jih uporabili ali kako so bili zbrani in obdelani;

---

<sup>48</sup> MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*.

- notranjo zapletenost pri vzdrževanju neoporečnosti podatkov. Kadar obstaja velika količina podatkov in več podatkovnih virov, lahko obstaja notranja zapletenost pri vzdrževanju neoporečnosti podatkov, ki se uporabljajo za pripravo računovodske ocene;
- potrebo po razlagi zapletenih pogodbenih pogojev. Določanje denarnih pritokov in odtokov, ki so na primer povezani z dobaviteljem blaga ali popusti za kupce, so lahko odvisni od zelo zapletenih pogodbenih pogojev, ki zahtevajo posebne izkušnje ali sposobnosti za razumevanje ali razlaganje.

Stopnja, do katere pristranskost vpliva na izbiro in uporabo metode, predpostavk ali podatkov

A78. Pri upoštevanju stopnje, do katere pristranskost vpliva na izbiro in uporabo metode, predpostavk ali podatkov, lahko revizor prouči:

- stopnjo, do katere primeren okvir računovodskega poročanja ne določa podrobno pristopov k vrednotenju, zasnov, tehnik in dejavnikov, ki se jih uporabi pri ocenjevalni metodi;
- negotovost v zvezi z zneskom ali časom, vključno s trajanjem obdobja napovedovanja. Znesek in čas sta vir notranje ocenjevalne negotovosti in povzročita potrebo po presoji posloводства pri izbiranju točkovne ocene, kar ustvari priložnost za pristranskost posloводства. Računovodska ocena, ki vključuje v prihodnost usmerjene predpostavke, ima lahko na primer visoko stopnjo subjektivnosti, ki je lahko dovzetna za pristranskost posloводства.

*Drugi dejavniki tveganja pri delovanju (glej odstavek 16(b))*

A79. Stopnja subjektivnosti, povezana z računovodsko oceno, vpliva na dovzetnost računovodske ocene za napačno navedbo zaradi pristranskosti posloводства ali drugih dejavnikov tveganja prevare, če vplivajo na tveganje pri delovanju. Kadar za računovodsko oceno na primer velja višja stopnja subjektivnosti, je verjetno, da je računovodska ocena dovzetenjša za napačno navedbo zaradi pristranskosti posloводства ali prevare in posledica tega je lahko širok razpon morebitnih izidov meritev. Posloводство lahko iz te palete izbere točkovno oceno, ki je neustrezna v določenih okoliščinah, ali na katero neustrezno vpliva nenamerna ali namerna pristranskost posloводства in je zato napačno navedena. Pri nadaljevalnih revizijah lahko znaki morebitne pristranskosti posloводства, prepoznani med revizijo predhodnih obdobj, vplivajo na načrtovanje in postopke ocenjevanja tveganj v tekočem obdobju.

*Pomembna tveganja (glej odstavek 17)*

A80. Revizorjevo ocenjevanje tveganja pri delovanju, ki upošteva stopnjo, do katere za računovodsko oceno veljajo ali nanjo vplivajo ocenjevalna negotovost, zapletenost, pristranskost ali drug dejavniki tveganja pri delovanju, pomaga revizorju pri določanju, ali katero od prepoznanih in ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe predstavlja pomembno tveganje.

### **Odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe**

*Nadaljnji revizijski postopki (glej odstavek 18)*

A81. Pri načrtovanju in izvajanju nadaljnjih revizijskih postopkov lahko revizor uporabi katerega koli izmed treh pristopov preizkušanja (posamično ali skupaj), navedenih v odstavku 18. Kadar se uporabi več predpostavk za pripravo računovodske ocene, se revizor na primer lahko odloči, da bo za vsako preizkušano predpostavko uporabil drugačen pristop preizkušanja.

Pridobivanje ustreznih, potrditvenih ali protislovnih, revizijskih dokazov

A82. Revizijski dokazi vključujejo tako informacije, ki podpirajo in potrjujejo uradne trditve posloводства, in informacije, ki nasprotujejo takim uradnim trditvam.<sup>49</sup> Nepristransko pridobivanje revizijskih dokazov lahko vključuje pridobivanje dokazov iz več virov v organizaciji in izven nje. Vendar pa revizorju ni treba izvajati obsežnega iskanja, da bi prepoznal vse možne vire revizijskih dokazov.

A83. MSR 330 zahteva, da revizor pridobi prepričljivejše revizijske dokaze, če višje oceni tveganja.<sup>50</sup> Zato je presojanje vrste ali količine revizijskih dokazov lahko pomembnejše, kadar so tveganja pri delovanju, povezana z računovodsko oceno, ocenjena na zgornji meji razpona tveganja pri delovanju.

Stopnjevanost

A84. Na vrsto, čas in obseg revizorjevih nadaljnjih revizijskih postopkov na primer vplivajo:

- ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, ki vplivajo na prepričljivost revizijskih dokazov, ki so potrebni in vplivajo na pristop, ki ga revizor izbere za revidiranje računovodske ocene. Ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z obstojem ali vrednotenjem uradnih trditvev, so lahko na primer nižja pri preprostem obračunu nagrad, ki se izplačajo zaposlenim kmalu po koncu obdobja. V tej situaciji je morda za revizorja lažje izvedljivo, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze z vrednotenjem dogodkov, ki se zgodijo do datuma revizorjevega poročila, kot pa z drugimi pristopi preizkušanja;
- razlogi za ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe.

*Kadar se revizor namerava zanesti na uspešnost delovanja kontrol (glej odstavek 19)*

A85. Preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol je lahko ustrezno, kadar je tveganje pri delovanju ocenjeno višje v razponu tveganja pri delovanju, vključno s pomembnimi tveganji. To je lahko na primer takrat, ko za računovodsko oceno velja ali nanjo vpliva visoka stopnja zapletenosti. Kadar na računovodsko oceno vpliva visoka stopnja pristranskosti in zato zahteva pomembno presojo posloводства, lahko notranje omejitve pri uspešnosti vzpostavljanja kontrol vodijo revizorja, da se bolj osredotoči na postopke preizkušanja podatkov kot na preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol.

A86. Pri določanju vrste, časa in obsega preizkušanja uspešnosti delovanja kontrol, povezanih z računovodskimi ocenami, lahko revizor presoja o dejavnostih, kot so:

- vrsta, pogostost in količina poslov,
- uspešnost zasnove kontrol, vključno s tem, ali so kontrole primerno vzpostavljene za odzivanje na ocenjeno tveganje pri delovanju, in moč upravljanja,
- pomembnost posebnih kontrol za splošne cilje kontroliranja in postopke, ki so na voljo v organizaciji, vključno z razvitostjo informacijskega sistema za podpiranje poslov,
- spremljanje kontrol in prepoznanih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju,
- vrsta tveganj, ki jih kontrole nameravajo obravnavati, na primer kontrole, povezane s presojanjem v primerjavi s kontrolami podpornih podatkov,
- usposobljenost oseb, vključenih v kontrolne dejavnosti,

<sup>49</sup> MSR 500, odstavek A1.

<sup>50</sup> MSR 330, odstavka 7(b) in A19.

- pogostost izvajanja kontrolnih dejavnosti in
- dokazi o izvedbi kontrolnih dejavnosti.

Sami postopki preizkušanja podatkov ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov

A87. V nekaterih panogah, kot so finančne storitve, posloводство pri opravljanju dejavnosti obsežno uporablja informacijsko tehnologijo. Zato je verjetneje, da obstajajo tveganja, povezana z določenimi računovodskimi ocenami, za katere postopki preizkušanja podatkov ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

A88. Okoliščine, v katerih sami postopki preizkušanja podatkov ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za tveganja, vključujejo:

- kadar so kontrole potrebne za ublažitev tveganj, povezanih z nastankom, evidentiranjem in obdelavo informacij ali s poročanjem o informacijah, pridobljenih izven glavne in pomožnih knjig;
- informacije, ki podpirajo eno ali več uradnih trditev, elektronsko nastanejo, so evidentirane, obdelane ali se o njih poroča. Verjetno je, da gre za tak primer, kadar obstaja velika količina poslov ali podatkov ali se uporabi neki zapleten model, ki zahteva obsežno uporabo informacijske tehnologije za zagotavljanje točnosti in popolnosti informacij. Zapletena rezervacija za pričakovano kreditno izgubo se lahko zahteva za finančno institucijo ali izvajalca gospodarske javne službe. Pri izvajalcu gospodarske javne službe lahko podatki, uporabljeni za oblikovanje rezervacije za pričakovano kreditno izgubo, vključujejo na primer veliko manjših saldov, ki so posledica velikega števila poslov. V teh okoliščinah lahko revizor sklepa, da zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ni mogoče pridobiti brez preizkušanja kontrol, povezanih z modelom, uporabljenim za oblikovanje rezervacije za pričakovano kreditno izgubo.

V takih primerih sta zadostnost in ustreznost revizijskih dokazov lahko bolj odvisni od uspešnosti kontrol kot pa od točnosti in popolnosti informacij.

A89. Kot del revizije računovodskih izkazov za določene organizacije (kot je banka ali zavarovalnica) se od revizorja na podlagi zakona ali drugega predpisa lahko zahteva, da izvede dodatne postopke v zvezi z notranjimi kontrolami ali da poda sklep o dajanju zagotovila glede le-teh. V teh in drugih podobnih okoliščinah lahko revizor uporabi informacije, pridobljene pri izvajanju takih postopkov, kot revizijske dokaze, za katere je treba ugotoviti, ali so se pojavile kasnejše spremembe, ki lahko vplivajo na njihovo ustreznost za revizijo.

*Pomembna tveganja (glej odstavek 20)*

A90. Kadar so nadaljnji revizijski postopki kot odziv na pomembno tveganje sestavljeni samo iz postopkov preizkušanja podatkov, MSR 330<sup>51</sup> zahteva, da postopki vključujejo preizkuse podrobnosti. Taki preizkusi podrobnosti se lahko načrtujejo in izvajajo v skladu z vsakim od pristopov, ki so opisani v odstavku 18 tega MSR-ja, na podlagi revizorjeve strokovne presoje v določenih okoliščinah. Primeri preizkusov podrobnosti za pomembna tveganja, povezana z računovodskimi ocenami, vključujejo:

- pregledovanje, na primer pregledovanje pogodb zaradi potrditve pogojev ali predpostavk,
- ponovno izračunavanje, na primer preverjanje matematične točnosti modela,

---

<sup>51</sup> MSR 330, odstavek 21.

- usklajevanje predpostavk, uporabljenih v podporni dokumentaciji, kot so informacije, ki jih objavijo tretje stranke.

*Pridobivanje revizijskih dokazov iz dogodkov, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila (glej odstavek 21)*

- A91. V nekaterih okoliščinah lahko pridobivanje revizijskih dokazov iz dogodkov, ki se pojavijo do datuma revizorjevega poročila, zagotovijo zadostne in ustrezne revizijske dokaze za obravnavanje tveganja pomembno napačne navedbe. Prodaja celotne zaloge znižanega izdelka kmalu po koncu obdobja lahko na primer zagotovi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, povezane z oceno njene čiste iztržljive vrednosti ob koncu obdobja. V drugih obdobjih je morda treba uporabiti ta pristop preizkušanja v zvezi z drugim pristopom v odstavku 18.
- A92. Pri nekaterih računovodskih ocenah ni verjetno, da bi dogodki, ki se pojavijo do datuma revizorjevega poročila, dali zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede računovodske ocene. Pri nekaterih računovodskih ocenah se na primer z njimi povezane razmere ali okoliščine, povezani z nekaterimi računovodskimi ocenami, razvijejo šele v daljšem obdobju. Prav tako lahko zaradi cilja merjenja računovodskih ocen poštene vrednosti informacije po koncu obdobja ne odražajo dogodkov ali okoliščin, ki so obstajali na datum bilance stanja in zato morda niso primerni za merjenje računovodskih ocen poštene vrednosti.
- A93. Tudi če se revizor odloči, da ne izvede tega pristopa preizkušanja v zvezi z določenimi računovodskimi ocenami, mora upoštevati zahteve MSR-ja 560, po katerih izvede revizijske postopke, ki so načrtovani tako, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so vsi dogodki med datumom računovodskih izkazov in med datumom revizorjevega poročila, ki bi zahtevali prilagoditev računovodskih izkazov ali razkritje v njih, prepoznani<sup>52</sup> in ustrezno izraženi v računovodskih izkazih.<sup>53</sup> Ker so meritve mnogih računovodskih ocen, ki niso računovodske ocene poštene vrednosti, navadno odvisne od izida prihodnjih okoliščin, poslov ali dogodkov, je revizorjevo delovanje v skladu z MSR-jem 560 še posebej pomembno.

*Preizkušanje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno (glej odstavek 22)*

- A94. Preizkušanje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno, je lahko ustrezno, če na primer:
- revizorjev pregled podobnih računovodskih ocen iz računovodskih izkazov predhodnih obdobji kaže, da so poslovodski postopki v tekočem obdobju ustrezni;
  - računovodska ocena temelji na široki množici postavk podobne vrste, ki posamezno niso pomembne;
  - primeren okvir računovodskega poročanja podrobno določa, kako se od poslovodstva pričakuje, da pripravi računovodsko oceno. To je lahko na primer pri rezervaciji za pričakovane kreditne izgube;
  - je računovodska ocena izpeljana iz običajne obdelave podatkov.

Preizkušanje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno, je lahko tudi ustrezen pristop, kadar ni praktično izvajati nobenega izmed drugih pristopov preizkušanja, ali pa je lahko ustrezen pristop v kombinaciji z enim od drugih pristopov preizkušanja.

<sup>52</sup> MSR 560, odstavek 6.

<sup>53</sup> MSR 560, odstavek 8.



Spremembe v metodah, pomembnih predpostavkah in podatkih iz predhodnih obdobj (glej odstavke 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Kadar sprememba iz predhodnih obdobj v metodi, pomembni predpostavki ali podatkih ne temelji na novih okoliščinah ali novih informacijah, ali kadar pomembne predpostavke niso skladne med seboj in s tistimi, ki so bile uporabljene v drugih računovodskih ocenah, ali s povezanimi predpostavkami, uporabljenimi na drugih področjih poslovnih dejavnosti organizacije, se mora revizor morda pogovoriti s poslovodstvom o okoliščinah in ga pri tem izzvati glede ustreznosti uporabljenih predpostavk.

Znaki pristranskosti poslovodstva (glej odstavke 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Kadar revizor prepozna znake morebitne pristranskosti poslovodstva, se mora pogovoriti z njim in morda ponovno presoditi, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, da so bili uporabljena metoda, predpostavke in podatki v določenih okoliščinah primerni in jih je mogoče podpreti. Primer znaka pristranskosti poslovodstva pri določeni računovodski oceni je lahko, kadar je poslovodstvo oblikovalo ustrezen razpon za več različnih predpostavk in je bila v vsakem primeru uporabljena predpostavka s konca razpona, tako da je privedla do najugodnejšega izida meritev.

Metode

Izbira metode (glej odstavek 23(a))

A97. Ustrezne presoje revizorja v zvezi z ustreznostjo izbrane metode v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja, in če je to primerno, ustreznost sprememb iz predhodnega obdobja lahko vključujejo vprašanja:

- ali je poslovska utemeljitev izbrane metode primerna,
- ali je metoda primerna v okoliščinah glede na vrsto računovodske ocene, zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, druge razpoložljive zasnove ali tehnike vrednotenja, regulativne zahteve ter dejavnost, panogo in okolje, v katerem organizacija deluje;
- kako je poslovodstvo raziskalo razloge za razlike, ko je ugotovilo, da različne metode privedejo do razpona bistveno različnih ocen in
- ali sprememba temelji na novih okoliščinah ali novih informacijah. Če ni tako, sprememba morda ni sprejemljiva ali v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Samovoljne spremembe sčasoma vodijo v neskladne računovodske izkaze, ki lahko povzročijo napačne navedbe v računovodskih izkazih ali so lahko znak morebitne pristranskosti poslovodstva (glej tudi odstavke A133–A136).

Te zadeve so pomembne, kadar primeren okvir računovodskega poročanja ne predpisuje metode merjenja ali dovoljuje več metod.

Zapleteno modeliranje (glej odstavke 23(d))

A98. Model in z njim povezana metoda je bolj verjetno zapletena, kadar:

- razumevanje in uporaba metode, vključno z načrtovanjem modela in izbiranjem ter uporabo ustreznih podatkov in predpostavk, zahteva posebne veščine ali znanje;
- je težko pridobiti podatke, ki so nujni za uporabo v modelu, ker obstajajo omejitve glede razpoložljivosti ali opazovanja ali dostopa do podatkov, ali

- je težko vzdrževati neoporečnost (na primer točnost, skladnost ali popolnost) podatkov in predpostavk pri uporabi modela zaradi več lastnosti vrednotenja, več razmerij med njimi ali več ponovitev izračuna.

A99. Zadeve, ki jih revizor lahko prouči, kadar poslovodstvo uporabi zapleten model, vključujejo na primer, ali:

- je bil model potrjen pred uporabo ali ob spremembi modela, z občasnimi pregledi, ki zagotavljajo, da je še primeren za predvideno uporabo. Postopek vrednotenja v organizaciji lahko vključuje ovrednotenje:
  - teoretične smiselnosti modela,
  - matematične neoporečnosti modela,
  - točnosti in popolnosti podatkov in predpostavk v modelu,
  - izidov modela v primerjavi z dejanskimi posli;
- obstajajo usmeritve in postopki za kontrolo sprememb;
- poslovodstvo pri uporabi modela uporablja ustrezne veščine in znanje.

Te presoje so lahko uporabne tudi pri metodi, ki ne vključuje zapletenega modeliranja.

A100. Poslovodstvo lahko prilagodi izide modela, da izpolni zahteve primernega okvira računovodskega poročanja. V nekaterih panogah se te prilagoditve imenujejo prekritja. Pri računovodskih ocenah poštene vrednosti je morda ustrezno presoditi, ali prilagoditve izida modela, če obstajajo, odražajo predpostavke, ki bi jih tržni udeleženci uporabili v podobnih okoliščinah.

Vzdrževanje neoporečnosti pomembnih predpostavk in podatkov pri uporabi metode (glej odstavek 23(e))

A101. Vzdrževanje neoporečnosti pomembnih predpostavk in podatkov pri uporabi metode se nanaša na vzdrževanje točnosti in popolnosti podatkov in predpostavk v vseh stopnjah obdelave podatkov. Opustitev vzdrževanja take neoporečnosti lahko privede do izkrivljanja podatkov in predpostavk in lahko povzroči napačne navedbe. V zvezi s tem lahko presoje, ki so pomembne za revizorja, vključujejo vprašanje, ali so podatki in predpostavke predmet sprememb, ki jih je predvidelo poslovodstvo, in ne nepredvidenih sprememb med izvajanjem dejavnosti, kot so vnašanje, shranjevanje, priklicevanje, prenašanje ali obdelava.

Pomembne predpostavke (glej odstavek 24)

A102. Pomembne presoje za revizorja glede primernosti pomembnih predpostavk v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja, in če je to smiselno, ustreznosti sprememb iz predhodnega obdobja lahko vključujejo:

- poslovodsko utemeljitev za izbiro predpostavke;
- ali je predpostavka primerna v okoliščinah glede na vrsto računovodske ocene, zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, dejavnost, panogo in okolje, v katerem organizacija posluje;
- ali sprememba iz predhodnih obdobj pri izbiranju predpostavke temelji na novih okoliščinah ali novih informacijah. Kadar ni tako, sprememba ne more biti sprejemljiva niti skladna s primernim okvirom računovodskega poročanja. Samovoljne spremembe računovodske ocene lahko

povzročijo pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ali pa so lahko znak morebitne pristranskosti posloводства (glej odstavke A133–A136).

A103. Posloводство lahko ovrednoti druge možne predpostavke ali izide računovodskih ocen, ki se lahko dosežejo s številnimi pristopi, odvisno od okoliščin. Možen pristop je analiza občutljivosti. Ta lahko vključuje določanje, kako se denarni znesek računovodske ocene spreminja pri različnih predpostavkah. Celo za računovodske ocene, izmerjene po pošteni vrednosti, lahko obstaja odklon, ker bodo različni tržni udeleženci uporabili različne predpostavke. Analiza občutljivosti lahko privede do razvoja številnih scenarijev izidov, ki jih posloводство včasih opredeli kot razpon izidov, in vključujejo pesimistične in optimistične scenarije.

A104. Z znanjem, pridobljenim z izvajanjem revizije, lahko revizor izve ali spozna predpostavke, ki so uporabljene na drugih področjih poslovnih dejavnosti organizacije. Take zadeve lahko na primer vključujejo poslovne možnosti, predpostavke v strateških dokumentih in prihodnje denarne tokove. Tudi če je partner, zadolžen za posel, za organizacijo izvajal druge posle, prenovljeni MSR 315<sup>54</sup> od njega zahteva, da presodi, ali so informacije, pridobljene iz teh drugih poslov, primerne za prepoznavanje tveganja pomembno napačne navedbe. Te informacije so lahko uporabne tudi za presojanje pri obravnavi, ali so pomembne predpostavke skladne med seboj in s tistimi, ki so uporabljene v drugih računovodskih ocenah.

A105. Sprejemljivost pomembnih predpostavk v povezavi z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja je lahko odvisna od namena in sposobnosti posloводства, da izpelje določene postopke. Posloводство pogosto dokumentira načrte in namere v zvezi z določenimi sredstvi ali obveznostmi, in primeren okvir računovodskega poročanja lahko od posloводства zahteva, da to stori. Vrsta in obseg revizijskih dokazov, ki jih je treba pridobiti o nameri in sposobnosti posloводства, je stvar strokovne presoje. Kadar je primerno, revizorjevi postopki lahko vključujejo naslednje:

- pregled, kako je posloводство v preteklosti izpeljalo svoje objavljene namere;
- pregled pisnih načrtov in druge dokumentacije, vključno z morebitnimi uradno odobrenimi predračuni, pooblastili ali zapisniki;
- poizvedovanje pri poslovodu o razlogih za posamezne postopke;
- pregled dogodkov, ki so se zgodili v času od datuma računovodskih izkazov do datuma revizorjevega poročila;
- ovrednotenje sposobnosti organizacije, da izpelje poseben postopek v danih gospodarskih okoliščinah, vključno z upoštevanjem posledic njenih obstoječih obvez in pravnih, regulativnih ali pogodbenih omejitev, ki lahko vplivajo na izvedljivost poslovodskih postopkov;
- premislek, ali je posloводство izpolnilo zahteve glede dokumentacije, če obstajajo, in primerne okvira računovodskega poročanja.

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

---

<sup>54</sup> MSR 315 (prenovljen), odstavek 8.

## Podatki (glej odstavek. 25(a))

A106. Ustrezne presoje za revizorja glede primernosti podatkov, izbranih za uporabo v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja, in če je to smiselno, ustreznosti sprememb iz predhodnega obdobja, lahko vključujejo:

- poslovodsko utemeljitev izbire podatkov;
- ali so podatki primerni v okoliščinah glede na vrsto računovodske ocene, zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, dejavnost, panogo in okolje, v katerem organizacija posluje;
- ali sprememba iz predhodnih obdobj pri virih ali postavkah izbranih podatkov ali pri izbranih podatkih temelji na novih okoliščinah ali novih informacijah. Kadar ni tako, podatki ne morejo biti sprejemljivi niti skladni s primernim okvirom računovodskega poročanja. Samovoljne spremembe računovodske ocene sčasoma povzročijo neskladne računovodske izkaze in lahko povzročijo napačne navedbe v računovodskih izkazih ali so lahko znak morebitne pristranskosti posloводства (glej odstavke A133–A136).

## Primernost in zanesljivost podatkov (glej odstavek 25(c))

A107. Kadar se uporabljajo informacije, ki jih pripravi organizacija, MSR 500 zahteva, da revizor ovrednoti, ali so dovolj zanesljive za njegove namene, vključno s tem, če je v okoliščinah potrebno pridobiti revizijske dokaze o točnosti in popolnosti informacij in ovrednotiti, ali so dovolj natančne in podrobne za njegove namene.<sup>55</sup>

## Zapleteni pravni in pogodbeni pogoji (glej odstavek 25(d))

A108. Postopki, ki jih revizor lahko upošteva, kadar računovodska ocena temelji na zapletenih pravnih ali pogodbenih pogojih, vključujejo:

- presojanje, ali so potrebne posebne veščine ali znanje za razumevanje ali razlago pogodbe;
- poizvedovanje pri pravnem svetovalcu organizacije glede pravnih ali pogodbenih pogojev;
- pregledovanje osnovnih pogodb, da se:
  - ovrednoti osnovni poslovni namen posla ali sporazuma in
  - presodi, ali so pogodbeni pogoji skladni s pojasnili posloводства.

## Poslovodska izbira točkovne ocene in z njo povezana razkritja ocenjevalne negotovosti

## Poslovodski postopki za spoznavanje in obravnavanje ocenjevalne negotovosti (glej odstavek 26(a))

A109. Ustrezne presoje o tem, ali je posloводство uvedlo ustrezne postopke za spoznavanje in obravnavanje ocenjevalne negotovosti, lahko vključujejo, ali je posloводство:

- (a) spoznalo ocenjevalno negotovost s prepoznavanjem virov in ocenjevanjem stopnje neločljivo povezane spremenljivosti pri izidih meritev in posledičnem razponu sprejemljivo verjetnih izidov meritev;
- (b) prepoznalo stopnjo, do katere v postopku meritev zapletenost ali pristranskost vpliva na tveganje pomembno napačne navedbe, in obravnavalo iz tega izhajajočo možnost za napačno navedbo z uporabo

---

<sup>55</sup> MSR 500, odstavek 9.

- (i) ustreznih veščin in znanja pri pripravi računovodske ocene in
  - (ii) strokovne presoje, vključno s prepoznavanjem in obravnavanjem dovzetnosti za pristranskost posloводства;
- (c) se lotilo ocenjevalne negotovosti z ustreznim izborom poslovske točkovne ocene in z njo povezanih razkritij, ki opisujejo ocenjevalno negotovost.

Izbira poslovske točkovne ocene in z njo povezanih razkritij ocenjevalne negotovosti (glej odstavek 26(b))

A110. Zadeve, ki so lahko pomembne v zvezi z izbiro poslovske točkovne ocene in razvojem povezanih razkritij o ocenjevalni negotovosti, vključujejo vprašanja, ali:

- so bile uporabljene metode in podatki primerno izbrani, in to tudi kadar so bile na voljo druge možne metode za pripravo računovodske ocene in drugi možni podatkovni viri;
- so bile uporabljene lastnosti vrednotenja ustrezne in popolne,
- so bile uporabljene predpostavke, izbrane iz razpona sprejemljivo verjetnih zneskov in podprte s primernimi podatki, ki so ustrezni in zanesljivi;
- so bili uporabljeni podatki primerni, ustrezni in zanesljivi in ali se je vzdrževala neoporečnost teh podatkov;
- so bili izračuni uporabljeni v skladu z metodo in so bili matematično točni;
- je poslovska točkovna ocena ustrezno izbrana iz sprejemljivo verjetnih izidov meritev;
- povezana razkritja ustrezno opisujejo znesek kot oceno in pojasnjujejo vrsto in omejitve ocenjevalnega postopka, vključno s spremenljivostjo sprejemljivo verjetnih izidov meritev.

A111. Ustrezne presoje za revizorja v zvezi s primernostjo poslovske točkovne ocene lahko vključujejo:

- kadar zahteve primernega okvira računovodskega poročanja predpisujejo točkovno oceno, ki jo je treba uporabiti po presoji drugih možnih izidov in predpostavk, ali predpisujejo posebno metodo merjenja, ali je posloводство upoštevalo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja;
- kadar primeren okvir računovodskega poročanja ne določa podrobno, kako se izbere znesek iz sprejemljivo verjetnih izidov meritev, ali je posloводство presojalo in pri tem upoštevalo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja.

A112. Ustrezne presoje za revizorja v zvezi s poslovdskimi razkritji ocenjevalne negotovosti vključujejo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, ki lahko zahtevajo razkritja:

- ki opisujejo znesek kot oceno in pojasnjujejo vrsto in omejitve postopka za njeno oblikovanje, vključno s spremenljivostjo pri sprejemljivo verjetnih izidih meritev. Okvir lahko zahteva dodatna razkritja za izpolnitev cilja razkrivanja;<sup>56</sup>
- o pomembnih računovodskih usmeritvah, povezanih z računovodskimi ocenami. Glede na okoliščine lahko ustrezne računovodske usmeritve vključujejo zadeve, kot so posebna načela, podlage, dogovori, pravila in postopki, uporabljeni pri pripravi in predstavitvi računovodskih ocen v računovodskih izkazih;

<sup>56</sup> MSRP 13 – *Merjenje pošteno vrednosti*, odstavek 92.

- o pomembnih ali kritičnih presojah (na primer tistih, ki so imele najbolj pomemben učinek na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih) ter tudi o pomembnih v prihodnost usmerjenih predpostavkah ali drugih virih ocenjevalne negotovosti.

V določenih okoliščinah so morda poleg tistih, ki jih izrecno zahteva okvir računovodskega poročanja, potrebna dodatna razkritja, da se doseže poštena predstavitev, pri okviru skladnosti pa zato, da računovodski izkazi ne bi bili zavajajoči.

A113. Čim višja je stopnja, do katere za računovodsko oceno velja ocenjevalna negotovost, tem verjetneje bodo tveganja pomembno napačne navedbe ocenjena kot višja, zato morajo biti revizijski dokazi prepričljivejši, da se v skladu z odstavkom 35 lahko določi, ali so poslovska točkovna ocena in z njo povezana razkritja ocenjevalne negotovosti v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja sprejemljivi ali so napačno navedeni.

A114. Če je revizorjeva presoja ocenjevalne negotovosti, povezane z računovodsko oceno in z njo povezanim razkritjem zadeva, ki je zahtevala pomembno pozornost revizorja, potem to lahko predstavlja ključno revizijsko zadevo.<sup>57</sup>

Poslovodstvo ni sprejelo ustreznih postopkov za razumevanje in obravnavanje ocenjevalne negotovosti (glej odstavek 27)

A115. Kadar revizor ugotovi, da poslovodstvo ni sprejelo ustreznih postopkov za razumevanje in obravnavanje ocenjevalne negotovosti, lahko dodatni postopki, katerih izvedbo revizor zahteva od poslovodstva, da bi razumelo ocenjevalno negotovost, vključujejo na primer presojo drugih možnih predpostavk ali izvedbo analize občutljivosti.

A116. Pri presojanju, ali je izvedljivo oblikovanje točkovne ocene ali razpona ocen, vključujejo zadeve, ki jih revizor morda mora upoštevati ali revizor to lahko stori, ne da bi ogrozil zahteve po neodvisnosti. To lahko vključuje ustrezne etične zahteve, ki obravnavajo prepovedi prevzema odgovornosti poslovodstva.

A117. Če po presojanju poslovskega odziva revizor ugotovi, da ni izvedljivo oblikovanje revizorjeve točkovne ocene ali razpona ocen, se od njega zahteva, da ovrednoti posledice za revizijo ali poda revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih v skladu z odstavkom 34.

*Oblikovanje revizorjeve točkovne ocene ali uporaba revizorjevega razpona ocen (glej odstavek 28–29)*

A118. Oblikovanje revizorjeve točkovne ocene ali razpona ocen za ovrednotenje poslovske točkovne ocene in z njo povezanih razkritij o ocenjevalni negotovosti je lahko ustrezen pristop, kadar:

- revizorjev pregled podobnih računovodskih ocen v računovodskih izkazih predhodnega obdobja spodbuja domnevo, da poslovodski postopki v tekočem obdobju verjetno niso uspešni;
- kontrole v poslovske postopkih za pripravo računovodskih ocen in nad njimi v organizaciji niso primerno vzpostavljene ali ne delujejo;
- dogodki ali posli med koncem obdobja in datumom revizorjevega poročila niso bili pravilno upoštevani, kadar je primerno, da poslovodstvo to stori, in kadar se zdi, da so taki dogodki ali posli v nasprotju s poslovske točkovno oceno;

<sup>57</sup> MSR 701 – Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja.

- so revizorju na voljo ustrezne druge možne predpostavke ali viri ustreznih podatkov, ki se lahko uporabijo pri oblikovanju revizorjeve točkovna ocene ali razpona ocen;
- poslovodstvo ni sprejelo primernih postopkov za razumevanje ali obravnavanje ocenjevalne negotovosti (glej odstavek 27).

A119. Na odločitev, ali razviti točkovno oceno ali razpon ocen, lahko vpliva tudi primeren 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 tehtane pričakovane vrednosti ali najverjetnejšega izida).

A120. Revizorjeva odločitev o tem, ali raje oblikovati točkovno oceno in ne razpona ocen, je lahko odvisna tudi od vrste ocene in revizorjeve presoje v določenih okoliščinah. Vrsta ocene je lahko na primer taka, da se pričakuje manjša spremenljivost pri sprejemljivo možnih izidih. V teh okoliščinah je lahko oblikovanje točkovne ocene uspešen pristop, še posebej, kadar ga je mogoče razviti z višjo stopnjo natančnosti.

A121. Revizor lahko oblikuje točkovno oceno ali razpon ocen na številne načine, na primer:

- z uporabo modela, ki se razlikuje od modela, ki ga uporablja poslovodstvo, na primer takega, ki je za uporabo v določenem sektorju ali panogi razpoložljiv na trgu, ali takega, ki ga je razvil avtor ali revizor;
- z uporabo modela, ki ga uporablja poslovodstvo, vendar z oblikovanjem drugih možnih predpostavk ali podatkovnih virov, ki se razlikujejo od tistih, ki jih uporablja poslovodstvo;
- z uporabo revizorjeve lastne metode, vendar z oblikovanjem predpostavk, ki se razlikujejo od tistih, ki jih uporablja poslovodstvo;
- z zaposlitvijo ali najemom osebe s posebnim poglobljenim znanjem, ki bo razvila ali uporabila model ali zagotovila primerne predpostavke;
- s presojanjem drugih primerljivih okoliščin, poslov ali dogodkov, ali kjer je ustrezno, trgov za primerljiva sredstva ali obveznosti.

A122. Revizor lahko oblikuje točkovno oceno ali razpon ocen tudi samo za del računovodske ocene (na primer za posebne predpostavke ali samo kadar določen del računovodske ocene povzroči tveganje pomembno napačne navedbe).

A123. Kadar revizor uporablja svoje metode, predpostavke ali podatke za oblikovanje točkovne ocene ali razpona ocen, lahko pridobi dokaze o ustreznosti poslovodskih metod, predpostavk ali podatkov. Če na primer uporablja svoje predpostavke pri oblikovanju razpona ocen za ovrednotenje sprejemljivosti poslovodske točkovne ocene, lahko revizor oblikuje tudi stališče o tem, ali poslovodske presoje pri izbiri pomembnih predpostavk, uporabljene pri pripravi računovodske ocene, kažejo na znake morebitne pristranskosti poslovodstva.

A124. Zahteva v odstavku 29(a), da revizor določi, da razpon ocen vključuje samo zneske, ki jih podpirajo zadostni in ustrezni revizijski dokazi, ne pomeni, da se od njega pričakuje, da pridobi revizijske dokaze, ki posamično podpirajo vsak možen izid v razponu. Pravzaprav je verjetno, da bo revizor pridobil dokaze, da določi, da so točke na obeh koncih razpona ocen sprejemljive v določenih okoliščinah in s tem podpirajo dejstvo, da so zneski, ki spadajo med ti dve točki, prav tako sprejemljivi.

A125. Velikost revizorjevega razpona ocen so lahko večkratniki pomembnosti za računovodske izkaze kot celoto, še posebej kadar pomembnost temelji na rezultatih poslovanja (na primer dobiček pred davki)

in je ta meritev sorazmerno majhna glede na sredstva in druge bilančne kategorije. Verjetneje je, da se ta situacija pojavi v okoliščinah, ko je ocenjevalna negotovost, povezana z računovodsko oceno, sama po sebi večkratnik pomembnosti, kar je pogostejše pri določenih vrstah računovodskih ocen ali v določenih panogah, kot sta zavarovalništvo in bančništvo; pri njiju je visoka stopnja ocenjevalne negotovosti značilnejša, zato v teh okoliščinah lahko obstajajo posebne zahteve v primernem okviru računovodskega poročanja. Na osnovi izvedenih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov v skladu z zahtevami tega MSR-ja lahko revizor sklene, da je razpon ocen, ki je po njegovi presoji večkratnik pomembnosti, v določenih okoliščinah primeren. Kadar gre za tak primer, revizorjevo ovrednotenje sprejemljivosti razkritij ocenjevalne negotovosti postane vedno pomembnejše, še posebej, če taka razkritja primerno izražajo visoko stopnjo ocenjevalne negotovosti in razpon ocen možnih izidov. Odstavki A139–A144 vključujejo dodatne presoje, ki so v teh okoliščinah lahko ustrezne.

*Druge presoje, povezane z revizijskimi dokazi (glej odstavek 30)*

A126. Informacije, ki jih je treba uporabiti kot revizijske dokaze v zvezi s tveganji pomembno napačne navedbe, povezanimi z računovodskimi ocenami, lahko pripravi organizacija z večšakom posloводства ali jih zagotovi zunanji vir informacij.

Zunanji viri informacij

A127. Kot pojasnjuje MSR 500<sup>58</sup>, na zanesljivost informacij iz zunanjega vira informacij vplivajo njihov vir, vrsta in okoliščine, v katerih se pridobivajo. Posledično se vrsta in obseg revizorjevih nadaljnjih postopkov, ki upoštevata zanesljivost informacij, uporabljenih pri pripravi računovodske ocene, lahko spreminjata glede na vrsto teh dejavnikov. Na primer:

- Kadar so tržni ali panožni podatki, cene ali podatki, povezani z oblikovanjem cen, pridobljeni iz enega zunanjega vira informacij, ki je specializiran za take informacije, revizor lahko poskuša dobiti ceno iz drugega možnega neodvisnega vira, s katerim jo bo primerjal.
- Kadar so tržni ali panožni podatki, cene ali podatki, povezani z oblikovanjem cen, pridobljeni iz več neodvisnih virov informacij in kažejo soglasje teh virov, mora revizor morda pridobiti manj dokazov o zanesljivosti podatkov iz posameznega vira.
- Kadar informacije, prejete iz več virov informacij, kažejo razhajajoča se tržna stališča, lahko skuša revizor prepoznati razloge za raznolikost stališč. Raznolikost lahko izhaja iz uporabe različnih metod, predpostavk ali podatkov. Določen vir lahko na primer uporablja tekoče cene, neki drug vir pa prihodnje cene. Kadar se raznolikost nanaša na ocenjevalno negotovost, odstavek 26(b) zahteva od revizorja, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja razkritja v računovodskih izkazih, ki opisujejo ocenjevalno negotovost, sprejemljiva. V takih primerih je strokovna presoja prav tako pomembna pri proučevanju informacij o uporabljenih metodah, predpostavkah ali podatkih.
- Kadar je informacije, pridobljene iz zunanjega vira informacij, pripravil ta vir z uporabo lastnega modela ali modelov. Odstavek A33f v MSR-ju 500 daje ustrezna navodila.

A128. Za računovodske ocene poštene vrednosti lahko dodatne presoje primernosti in zanesljivosti informacij, pridobljenih iz zunanjega vira informacij, vključujejo vprašanja:

---

<sup>58</sup> MSR 500, odstavek A31.



- (a) ali poštena vrednost temelji na trženju istega instrumenta ali kotacijah delujočega trga;
- (b) kadar poštene vrednosti temeljijo na poslih primerljivih sredstev ali obveznosti, kako se taki posli prepoznajo in ali veljajo za primerljive;
- (c) kadar ne obstajajo posli za neko sredstvo ali obveznost ali ni primerljivih sredstev ali obveznosti, kako so bile oblikovane informacije, vključno z vprašanjem, ali razviti in uporabljeni vložki predstavljajo predpostavke, ki bi jih uporabili tržni udeleženci za oblikovanje cen sredstev ali obveznosti, če je to smiselno;
- (d) kadar merjenje poštene vrednosti temelji na ponudbi borznega posrednika, ali ta ponudba:
  - (i) izvira od borznega posrednika, ki ustvarja trg in posluje z isto vrsto finančnega instrumenta,
  - (ii) je obvezujoča ali neobvezujoča, z večjo težo na ponudbah, ki temeljijo na obvezujočih ponudbah, in
  - (iii) odraža tržne pogoje na datum računovodskih izkazov, kadar to zahteva primeren okvir računovodskega poročanja.

A129. Kadar se informacije iz zunanjega vira informacij uporabijo kot revizijski dokazi, je za revizorja lahko primerna presoja, ali lahko pridobi informacije, ali informacije vsebujejo zadostne podrobnosti za razumevanje metod, predpostavk in drugih podatkov, ki jih uporablja zunanji vir informacij. V marsičem je to lahko omejeno in posledično vpliva na revizorjevo presojo vrste, časa in obsega postopkov, ki jih je treba izvesti. Storitve oblikovanja cen na primer pogosteje zagotovijo informacije o njihovih metodah in predpostavkah bolj po skupinah sredstev kot po posameznih vrednostnih papirjih. Borzni posredniki pogosto zagotavljajo samo omejene informacije o njihovih vložkih in predpostavkah, kadar dajejo orientacijske ponudbe za posamezne vrednostne papirje. Odstavek A33g v MSR-ju 500 daje navodila glede omejitev, ki jih postavi zunanji vir informacij v zvezi z zagotavljanjem podpornih informacij.

#### Veščak posloводства

A130. Predpostavke, povezane z računovodskimi ocenami, ki jih pripravi ali prepozna veščak posloводства, postanejo predpostavke posloводства, kadar jih posloводство uporabi za pripravo računovodske ocene. Zato revizor za te predpostavke uporablja ustrezne zahteve tega MSR-ja.

A131. Če delo veščaka posloводства vključuje uporabo metod ali virov podatkov, povezanih z računovodskimi ocenami ali oblikovanjem ali navedbo ugotovitev ali sklepov o točkovni oceni ali povezanih razkritjih za vključitev v računovodske izkaze, lahko zahteve v odstavkih 21–29 tega MSR-ja pomagajo revizorju pri uporabi odstavka 8(c) iz MSR-ja 500.

#### Storitvene organizacije

A132. MSR 402<sup>59</sup> obravnava revizorjevo poznavanje storitev, ki jih opravlja storitvena organizacija, vključno z notranjim kontroliranjem in revizorjevimi odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe. Kadar organizacija uporablja storitveno organizacijo pri pripravi računovodske ocene, lahko zahteve in navodila v MSR-ju 402 pomagajo revizorju pri uporabi zahtev tega MSR-ja.

<sup>59</sup> MSR 402 – *Revizijske presoje pri uporabi storitvene organizacije.*

**Znaki morebitne pristranskosti posloводства** (glej odstavek 32)

A133. Pristranskost posloводства je težko odkriti na ravni kontov in revizor jo lahko prepozna le, kadar presoja skupine računovodskih ocen, vse računovodske ocene skupaj, ali kadar jih opazuje v številnih računovodskih obdobjih. Če so na primer računovodske ocene, ki so vključene v računovodske izkaze, posamično sprejemljive, vendar točkovne ocene posloводства dosledno kažejo na eno stran razpona sprejemljivih izidov, ki zagotavlja ugodnejši finančni izid za posloводство, takšne okoliščine lahko kažejo na morebitno pristranskost posloводства.

A134. Primeri znakov morebitne pristranskosti posloводства v zvezi z računovodskimi ocenami vključujejo:

- spremembe računovodske ocene ali metode za njeno pripravo, kadar je posloводство pristransko ocenilo, da je nastala sprememba okoliščin;
- izbiro ali oblikovanje pomembnih predpostavk ali podatkov, ki dajo točkovno oceno, ugodno za cilje posloводства;
- izbiro točkovne ocene, ki lahko kaže optimistični ali pesimistični vzorec.

Kadar se prepoznajo taki znaki, lahko obstaja tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditvev ali na ravni računovodskih izkazov. Sami znaki morebitne pristranskosti posloводства ne predstavljajo napačnih navedb za sklepanje o sprejemljivosti posameznih računovodskih ocen. Vendar pa revizijski dokazi v nekaterih primerih lahko kažejo na napačno navedbo in preprosto ne na znak pristranskosti posloводства.

A135. Znaki morebitne pristranskosti posloводства lahko vplivajo na revizorjev sklep o tem, ali revizorjeva ocena tveganja in z njo povezani odzivi ostajajo primerni. Revizor bi morda moral presoditi o posledicah za druge vidike revizije, vključno s potrebo po nadaljnji presoji sprejemljivosti presoj posloводства pri pripravi računovodskih ocen. Znaki morebitne pristranskosti posloводства lahko nadalje vplivajo na revizorjev sklep o tem, ali računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačnih navedb, kot je navedeno v prenovljenem MSR-ju 700<sup>60</sup>.

A136. Poleg tega se pri uporabi MSR-ja 240 od revizorja zahteva, da ovrednoti, ali poslovodske presoje in odločitve pri pripravi računovodskih ocen, vključenih v računovodske izkaze, kažejo morebitno pristranskost, ki lahko predstavlja pomembno napačno navedbo zaradi prevare.<sup>61</sup> Prevarantsko računovodsko poročanje se pogosto doseže z namerno napačno navedbo računovodskih ocen, ki lahko vključujejo namerno prenizke ali previsoke računovodske ocene. Znaki morebitne pristranskosti posloводства, ki so lahko tudi dejavnik tveganja prevare, lahko povzročijo, da revizor ponovno oceni, ali so njegove ocene tveganja primerne, še posebej ali ocene tveganj prevare in povezanih odzivov, ostajajo primerne.

**Splošno ovrednotenje na podlagi izvedenih revizijskih postopkov** (glej odstavek 33)

A137. Ko revizor izvaja načrtovane revizijske postopke, lahko pridobljeni revizijski dokazi povzročijo, da spremeni vrsto, čas ali obseg drugih načrtovanih revizijskih postopkov.<sup>62</sup> V zvezi z računovodskimi ocenami lahko vzbudijo revizorjevo pozornost informacije, ki jih je pridobil z izvajanjem postopkov za pridobitev revizijskih dokazov, ki se bistveno razlikujejo od informacij, na katerih je temeljilo ocenjevanje tveganj. Revizor je lahko na primer prepoznal, da je edini razlog za ocenjeno tveganje

<sup>60</sup> MSR 700 (prenovljen), odstavek 11.

<sup>61</sup> MSR 240, odstavek 32(b).

<sup>62</sup> MSR 330, odstavek A60.

pomembno napačne navedbe pristranskost, vključena v pripravo računovodskih ocen. Med izvajanjem postopkov, ki se odzivajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, pa lahko revizor odkrije, da je računovodska ocena bolj zapletena, kot je bilo prvotno zamišljeno, zato lahko podvomi o oceni tveganja pomembno napačne navedbe (na primer tveganje pri delovanju je morda treba ponovno oceniti na zgornji meji razpona tveganja pri delovanju zaradi učinka zapletenosti) in zato mora morda izvesti dodatne revizijske postopke, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze.<sup>63</sup>

A138. Glede na računovodske ocene, ki niso bile pripoznane, pa je lahko osrednja skrb revizorjevega ovrednotenja ta, ali so bila dejansko izpolnjena merila pripoznavanja primernega okvira računovodskega poročanja. Kadar računovodska ocena ni bila pripoznana in revizor sklene, da je taka obravnava ustrezna, lahko nekateri okviri računovodskega poročanja zahtevajo razkritje okoliščin v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Odločanje o tem, ali so računovodske ocene sprejemljive ali napačno navedene (glej odstavek 9, 35)

A139. Pri odločanju o tem, ali so na podlagi izvedenih revizijskih postopkov in pridobljenih dokazov poslovska točkovna ocena in z njo povezana razkritja sprejemljivi ali napačno navedeni:

- Kadar revizijski dokazi podpirajo razpon ocen, je le-ta lahko velik in v določenih okoliščinah lahko večkratnik pomembnosti za računovodske izkaze kot celoto (glej tudi odstavek A125). Čeprav je velik razpon lahko ustrezen v določenih okoliščinah, pa lahko kaže na to, da je za revizorja pomembno, da ponovno presodi o tem, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi v zvezi s sprejemljivostjo zneskov v razponu ocen.
- Revizijski dokazi lahko podpirajo točkovno oceno, ki se razlikuje od poslovske točkovne ocene. V takih okoliščinah razlika med revizorjevo točkovno oceno in poslovska točkovna ocena pomeni napačno navedbo.
- Revizijski dokazi lahko podpirajo razpon ocen, ki ne vključuje poslovske točkovne ocene. V takih okoliščinah je napačna navedba razlika med poslovska točkovna ocena in najbližjo točko revizorjevega razpona ocen.

A140. Odstavki A110–A114 dajejo navodila, ki pomagajo revizorju pri ovrednotenju poslovske izbire točkovne ocene in z njo povezanih razkritij, ki jih je treba vključiti v računovodske izkaze.

A141. Kadar revizorjevi nadaljnji revizijski postopki vključujejo preizkušanje, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno ali oblikovalo revizorjevo točkovno oceno ali razpon ocen, mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o razkritjih, ki opisujejo ocenjevalno negotovost v skladu z odstavkoma 26(b) in 29(b) in druga razkritja v skladu z odstavkom 31. Revizor potem presoja o pridobljenih revizijskih dokazih o razkritjih kot del splošnega ovrednotenja v skladu z odstavkom 35, ali so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja sprejemljivi v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja ali so napačno navedeni.

A142. MSR 450 prav tako daje navodila v zvezi s kakovostnimi razkritji<sup>64</sup> in kdaj bi napačne navedbe v razkritjih lahko kazale na prevaro.<sup>65</sup>

<sup>63</sup> MSR 315 (prenovljen), odstavek 31.

<sup>64</sup> MSR 450, odstavek A17.

<sup>65</sup> MSR 450, odstavek A22.

A143. Kadar so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve, revizorjevo ovrednotenje, ali računovodski izkazi dosegajo pošteno predstavitev<sup>66</sup>, vključuje presojo splošne predstavitve, strukture in vsebine računovodskih izkazov in ali računovodski izkazi, vključno s povezanimi pojasnili, predstavljajo posle in dogodke na način, ki dosega pošteno predstavitev. Kadar za računovodsko oceno na primer velja višja stopnja ocenjevalne negotovosti, lahko revizor določi, da so za doseg poštene predstavitve potrebna dodatna razkritja. Če poslovodstvo ne vključi takih dodatnih razkritij, lahko revizor sklene, da so računovodski izkazi pomembno napačno navedeni.

A144. Prenovljeni MSR 705<sup>67</sup> daje navodila o posledicah za revizorjevo mnenje, kadar je revizor prepričan, da so poslovodska razkritja v računovodskih izkazih neprimerna ali zavajajoča, vključno na primer glede ocenjevalne negotovosti.

### **Pisne predstavitve (glej odstavek 37)**

A145. Pisne predstavitve posebnih računovodskih ocen lahko vključujejo predstavitve:

- da so pomembne presoje pri pripravi računovodskih ocen upoštevale vse pomembne informacije, ki jih poslovodstvo pozna;
- o doslednosti in primernosti pri izbiri ali uporabi metod, predpostavk in podatkov, ki jih uporablja poslovodstvo pri pripravi računovodskih ocen;
- da predpostavke primerno odražajo namero in zmožnost poslovodstva izpeljati določene postopke v imenu organizacije, kjer je to za računovodske ocene in razkritja pomembno;
- da so razkritja, ki se nanašajo na računovodske ocene, vključno z razkritji, ki opisujejo ocenjevalno negotovost, popolna in sprejemljiva v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- da so bile pri pripravi računovodske ocene uporabljene primerne posebne veščine ali poglobljeno znanje;
- da noben kasnejši dogodek ne zahteva prilagoditve računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki so vključena v računovodske izkaze;
- o ustreznosti odločitve poslovodstva, da merila pripoznavanja ali razkrivanja iz primernega okvira računovodskega poročanja niso bila izpolnjena, kadar računovodske ocene niso pripoznane ali razkrite v računovodskih izkazih.

### **Obveščanje pristojnih za upravljanje, poslovodstva ali drugih primernih strank (glej odstavek 38)**

A146. Pri uporabi prenovljenega MSR-ja 260 revizor obvešča pristojne za upravljanje o svojih stališčih glede bistvenih kakovostnih vidikov računovodskih postopkov v organizaciji v zvezi z računovodskimi ocenami in z njimi povezanimi razkritji.<sup>68</sup> Dodatek 2 vključuje zadeve, ki so lastne računovodskim ocenam, o katerih lahko revizor presoja, kadar obvešča pristojne za upravljanje.

<sup>66</sup> MSR 700 (prenovljen), odstavek 14.

<sup>67</sup> MSR 705 (prenovljen), odstavka 22–23.

<sup>68</sup> MSR 260 (prenovljen), odstavek 16(a).

A147. MSR 265 zahteva, da revizor pisno obvešča pristojne za upravljanje o pomembnih pomanjkljivostih v notranjem kontroliranju, ki so bile prepoznane med revizijo.<sup>69</sup> Take pomembne pomanjkljivosti lahko vključujejo tiste, ki so povezane s kontrolami:

- (a) izbire in uporabe pomembnih računovodskih usmeritev ter izbire in uporabe metod, predpostavk in podatkov,
- (b) upravljanja tveganj in s tem povezanih sistemov,
- (c) neoporečnosti podatkov, tudi kadar se podatki pridobivajo iz zunanjega vira informacij,
- (d) uporabe, razvoja in potrjevanja modelov, vključno z modeli, pridobljenimi od zunanjega dobavitelja, in prilagoditvami, ki so morda potrebne.

A148. Poleg obveščanja pristojnih za upravljanje se revizorju lahko dovoli ali se od njega zahteva, da neposredno obvešča regulatorje ali bonitetne nadzornike. Tako obveščanje je lahko koristno med revizijo ali v določenih fazah, kot so načrtovanje revizije ali zaključevanje revizorjevega poročila. V nekaterih državah na primer skušajo regulatorji finančnih institucij sodelovati z revizorji, da bi si izmenjali informacije o delovanju in uporabi kontrol dejavnosti s finančnimi instrumenti, izzivih pri vrednotenju finančnih instrumentov na nedelujočih trgih, pričakovanih kreditnih izgubah in zavarovalno-tehničnih rezervacijah, medtem ko skušajo drugi regulatorji spoznati revizorjeva stališča o pomembnih vidikih poslovanja organizacije, vključno z ocenami stroškov organizacije. To obveščanje lahko pomaga revizorju pri prepoznavanju, ocenjevanju in odzivanju na tveganja pomembno napačne navedbe.

#### **Dokumentacija** (glej odstavek 39)

A149. Prenovljena MSR 315<sup>70</sup> in MSR 330<sup>71</sup> navajata zahteve in navodila o dokumentiranju revizorjevega poznavanja organizacije, ocenjevanju tveganj in odzivih na ocenjena tveganja. Ta navodila temeljijo na zahtevah in navodilih v MSR-ju 230<sup>72</sup>. V povezavi z revidiranjem računovodskih ocen mora revizor pripraviti revizijsko dokumentacijo o ključnih sestavinah njegovega poznavanja organizacije in njenega okolja, v povezavi z računovodskimi ocenami. Poleg tega dokumentacija o obveščanju pristojnih za upravljanje in posloводства lahko še nadalje podpira revizorjeve presoje o ocenjenih tveganjih pomembno napačne navedbe v povezavi z računovodskimi ocenami in revizorjevimi odzivi.

A150. Pri dokumentiranju povezave revizorjevih nadaljnjih postopkov z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev v skladu z MSR-jem 330 ta MSR zahteva, da revizor upošteva razloge glede na tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Ti razlogi so lahko povezani z enim ali več dejavniki tveganja pri delovanju ali revizorjevim ocenjevanjem tveganja pri kontroliranju. Vendar pa revizorju ni treba dokumentirati, kako je bil upoštevan vsak dejavnik tveganja pri delovanju pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe v zvezi z vsako računovodsko oceno.

A151. Revizor se lahko odloči za dokumentiranje:

<sup>69</sup> MSR 265, odstavek 9.

<sup>70</sup> MSR 315 (prenovljen), odstavki 32 in A152–A155.

<sup>71</sup> MSR 330, odstavka 28 in A63.

<sup>72</sup> MSR 230, odstavek 8(c).

- kadar poslovodska uporaba metode vključuje zapleteno modeliranje, ali so bile poslovodske presoje dosledno uporabljene, in kjer je primerno, da zasnova modela izpolni cilj merjenja primernega okvira računovodskega poročanja;
- kadar zapletenost v veliki meri vpliva na izbiro in uporabo metod, pomembnih predpostavk ali podatkov, revizorjeve presoje pri določanju, ali so potrebne posebne veščine ali znanje za izvajanje postopkov ocenjevanja tveganj, za načrtovanje in izvajanje postopkov, ki se odzivajo na ta tveganja, ali za ovrednotenje pridobljenih revizijskih dokazov. V teh okoliščinah lahko dokumentacija vključuje tudi podatke, kako so bile uporabljene zahtevane veščine ali znanje.

A152. Odstavek A7 v MSR-ju 230 navaja, da čeprav verjetno ni enega samega načina, po katerem se dokumentira revizorjevo izvajanje poklicne nezaupljivosti, revizijska dokumentacija vendarle lahko zagotovi dokaze njegovega izvajanja poklicne nezaupljivosti. Na primer v zvezi z računovodskimi ocenami, kadar pridobljeni revizijski dokazi vključujejo dokaze, ki potrjujejo in izpodbijajo uradne trditve posloводства, lahko dokumentacija vključuje podatek, kako je revizor ovrednotil te dokaze, vključno s strokovno presojo pri oblikovanju sklepa glede zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov. Primeri drugih zahtev v tem MSR-ju, za katere lahko dokumentacija zagotovi dokaze o revizorjevem izvajanju poklicne nezaupljivosti, vključujejo:

- odstavek 13(d) v zvezi s tem, kako je revizor uporabil poznavanje pri oblikovanju svojega pričakovanja računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki morajo biti vključeni v računovodske izkaze organizacije, in kako se to pričakovanje primerja z računovodskimi izkazi organizacije, ki jih pripravi posloводство;
- odstavek 18, ki zahteva načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov, da bi revizor dobil zadostne in ustrezne dokaze na način, ki ni pristranski do pridobivanja revizijskih dokazov, ki so lahko potrditveni, ali do izključevanja revizijskih dokazov, ki so lahko nasprotujoči;
- odstavke 23(b), 24(b), 25(b) in 32, ki obravnavajo znake morebitne pristranskosti posloводства, in
- odstavek 34, ki obravnava revizorjevo presojo vseh ustreznih revizijskih dokazov ne glede na to, ali so potrditveni ali nasprotujoči.

**Dodatek 1**

(glejglejglej odstavke 2, 4, 12(c), A8, A66)

**Dejavniki tveganja pri delovanju****Uvod**

1. Pri prepoznavanju, ocenjevanju in odzivanju na tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditvev za računovodsko oceno in z njo povezanih razkritij ta MSR zahteva, da revizor upošteva stopnjo, do katere za računovodsko oceno velja ocenjevalna negotovost, in stopnjo, do katere zapletenost, pristranskost in drugi dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na izbiro in uporabo metod, predpostavk in podatkov, uporabljenih pri pripravi računovodske ocene, in izbiro poslovske točkovne ocene in z njo povezanih razkritij za vključitev v računovodske izkaze.
2. Tveganje pri delovanju, povezano z računovodsko oceno, je dozvetnost uradne trditve o računovodski oceni za pomembno napačno navedbo pred upoštevanjem kontrol. Tveganje pri delovanju je posledica dejavnikov tveganja pri delovanju, ki povzročijo izzive pri ustreznem pripravljanju računovodske ocene. Ta Dodatek daje nadaljnje pojasnilo o vrsti dejavnikov tveganja pri delovanju ocenjevalne negotovosti, pristranskosti in zapletenosti ter njihovih medsebojnih povezav v zvezi s pripravo računovodskih ocen in izbiranjem poslovske točkovne ocene ter z njo povezanih razkritij za vključitev v računovodske izkaze.

**Podlaga za merjenje**

3. Podlaga za merjenje in vrsta, pogoj in okoliščine postavke v računovodskih izkazih povzročijo ustrezne lastnosti vrednotenja. Kadar stroška ali cene postavke ni mogoče neposredno opazovati, je treba računovodsko oceno pripraviti z uporabo ustrezne metode in ustreznih podatkov in predpostavk. Metoda se lahko podrobno določi s primernim okvirom računovodskega poročanja ali pa jo izbere poslovodstvo tako, da odraža razpoložljivo znanje o tem, kako bi pričakovali, da ustrezno vrednotenje lastnosti vpliva na stroške ali ceno postavke v skladu s podlago za merjenje.

**Ocenjevalna negotovost**

4. Na dozvetnost za pomanjkanje natančnosti pri merjenju se v računovodskih okvirih pogosto sklicuje kot na negotovost pri merjenju. Ocenjevalna negotovost je opredeljena v tem MSR-ju kot dozvetnost za notranje pomanjkanje natančnosti pri merjenju. Pojavi se, kadar zahtevanega denarnega zneska za postavko v računovodskih izkazih, ki je pripoznana ali razkrita v računovodskih izkazih, ni mogoče natančno izmeriti z neposrednim opazovanjem stroškov ali cene. Kadar neposredno opazovanje ni mogoče, mora naslednja najnatančnejša strategija drugega možnega merjenja uporabiti metodo, ki odraža razpoložljivo znanje o stroških ali ceni postavke na ustrezni podlagi merjenja z uporabo opazovanih podatkov o ustreznih lastnostih vrednotenja.
5. Vendar pa lahko omejitve pri razpoložljivosti takega znanja ali podatkov omejujejo preverljivost takih vložkov na postopek merjenja in zato omejujejo natančnost izidov meritev. Nadalje večina računovodskih okvirov priznava, da obstajajo praktične omejitve pri informacijah, ki bi jih bilo treba upoštevati, na primer kadar bi stroški pridobivanja informacij presegli koristi. Pomanjkanje natančnosti pri merjenju, ki izhaja iz teh omejitev, je notranje, ker ga ni mogoče odstraniti iz postopka merjenja. Posledično so take omejitve viri ocenjevalne negotovosti. Druge vire negotovosti pri

merjenju, ki se lahko pojavijo v postopku merjenja, je mogoče vsaj načelno odpraviti, če se metoda primerno uporabi in so zato viri možne napačne navedbe, ne pa ocenjevalne negotovosti.

6. Kadar je ocenjevalna negotovost povezana z negotovimi prihodnjimi pritoki ali odtoki gospodarskih koristi, ki bodo navsezadnje izhajali iz ustreznih sredstev ali obveznosti, bo izid teh tokov možno opazovati po datumu računovodskih izkazov. Glede na vrsto veljavne podlage za merjenje in na vrsto, pogoj in okoliščine postavke v računovodskih izkazih se ta izid lahko neposredno opazuje, preden so računovodski izkazi dokončani, ali pa ga je lahko neposredno opazovati samo na kasnejši datum. Za nekatere računovodske ocene velja, da izida sploh ni mogoče neposredno opazovati.
7. Nekatere negotove izide je mogoče sorazmerno lahko napovedati z veliko stopnjo natančnosti za posamezno postavko. Dobo koristnosti proizvodnega stroja je na primer mogoče zlahka napovedati, če so na voljo zadostne tehnične informacije o njegovi povprečni dobi koristnosti. Kadar prihodnjega izida s sprejemljivo natančnostjo ni mogoče napovedati, kot na primer pričakovane življenjske dobe posameznika na podlagi aktuarske predpostavke, pa je še vedno mogoče z večjo natančnostjo napovedati ta izid za skupino posameznikov. Podlage za merjenje lahko v nekaterih primerih kažejo na raven portfelja kot ustrezno enoto za merjenje, ki lahko zmanjšuje notranjo ocenjevalno negotovost.

### Zapletenost

8. Zapletenost (tj. notranja zapletenost v postopku priprave računovodske ocene, pred upoštevanjem kontrol) povzroči tveganje pri delovanju. Notranja zapletenost se lahko pojavi, če:
  - obstajajo številne lastnosti vrednotenja s številnimi ali nelinearnimi razmerji med njimi,
  - določanje ustreznih vrednosti za eno ali več lastnosti vrednotenja zahteva več podatkovnih nizov,
  - se zahteva več predpostavk za pripravo računovodske ocene, ali kadar obstajajo korelacije med zahtevanimi predpostavkami,
  - je podatke same po sebi težko prepoznati, jih zbrati, do njih dostopati ali jih razumeti.
9. Zapletenost je lahko povezana z zapletenostjo metode in postopkom izračuna ali modelom za uporabo le-te. Zapletenost pri modelu lahko na primer odraža potrebo po uporabi zasnov vrednotenja na podlagi verjetnosti ali tehnike, formul za določanje vrednosti opcij ali simulacijskih tehnik za napovedovanje prihodnjih izidov ali hipotetičnih obnašanj. Podobno lahko postopek izračuna zahteva podatke iz več virov ali več podatkovnih nizov za podporo priprave predpostavke ali za uporabo zelo zahtevnih matematičnih ali statističnih zasnov.
10. Večja ko je zapletenost, večja je verjetnost, da bo moralo poslovodstvo pri pripravi računovodske ocene uporabiti posebne veščine ali znanje ali vključiti veččaka poslovodstva, na primer v zvezi:
  - z zasnovami vrednotenja in tehnikami, ki se jih lahko uporabi v povezavi s podlago za merjenje in cilji ali drugimi zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja, in z načinom uporabe teh zasnov in tehnik;
  - z osnovnimi lastnostmi vrednotenja, ki so lahko ustrezne glede na vrsto podlage za merjenje in z vrsto, pogojem in okoliščinami postavk v računovodskih izkazih, za katere so pripravljene računovodske ocene, ali
  - s prepoznavanjem ustreznih podatkovnih virov iz notranjih (vključno z viri izven glavne knjige ali pomožnih knjig) ali zunanjih virov informacij, z razumevanjem, kako obravnavati morebitne



težave pri pridobivanju podatkov iz takih virov ali pri ohranjanju njihove neoporečnosti pri uporabi metode, ali z razumevanjem primernosti in zanesljivosti teh podatkov.

11. Zapletenost, povezana s podatki, se na primer lahko pojavi v naslednjih okoliščinah:
- (a) kadar je težko pridobiti podatke ali kadar so povezani s posli, ki niso splošno dostopni. Celó kadar so taki podatki dostopni, na primer z zunanjim virom informacij, je morda težko presoditi primernost in zanesljivost podatkov, razen če zunanji vir informacij razkrije primerne informacije o uporabljenih osnovnih podatkovnih virih in izvedeni obdelavi podatkov;
  - (b) kadar je podatke, ki odražajo stališča zunanjega vira informacij o prihodnjih okoliščinah ali dogodkih in so lahko pomembni za pripravo podpore za predpostavko, težko razumeti brez preglednosti o utemeljitvah in informacijah, upoštevanih pri oblikovanju teh stališč;
  - (c) kadar je določene vrste podatkov same po sebi težko razumeti, ker zahtevajo razumevanje tehnično zapletenih poslovnih ali pravnih zasnov, ki utegnejo biti potrebne za pravilno razumevanje podatkov, ki vključujejo pogoje iz pravnih dogovorov o poslih, ki vključujejo zapletene finančne instrumente ali zavarovalne produkte.

### **Pristranskost**

12. Pristranskost (to je subjektivnost kot del procesa priprave računovodske ocene pred upoštevanjem kontrol) odraža notranje omejitve v znanju ali sprejemljivo razpoložljivih podatkih o lastnostih vrednotenja. Kadar obstajajo take omejitve, lahko primeren okvir računovodskega poročanja zmanjša stopnjo pristranskosti tako, da zagotovi zahtevano podlago za pripravo določenih presoj. Take zahteve lahko, na primer, določijo jasne ali posredne cilje, povezane z merjenjem, razkritji, obračunsko enoto ali uporabo stroškovne omejitve. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko poudari tudi pomen takih presoj z zahtevami za razkritje teh presoj.
13. Presoja posloводства je na splošno potrebna pri določanju nekaterih ali vseh naslednjih zadev, ki pogosto vključujejo pristranskost:
- v obsegu, ki v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja ni podrobno določen, primerni načini vrednotenja, zasnove, tehnike in dejavniki, ki se uporabijo v ocenjevalni metodi, ob upoštevanju razpoložljivega znanja;
  - v obsegu, v katerem je mogoče opazovati lastnosti vrednotenja, kadar obstajajo za uporabo različni možni podatkovni viri, ustrezni podatkovni viri, ki se uporabijo;
  - v obsegu, v katerem ni mogoče opazovati lastnosti vrednotenja, se pripravijo ustrezne predpostavke ali razpon predpostavk ob upoštevanju najboljših razpoložljivih podatkov, vključno, na primer, s stališči o trgu;
  - razpon sprejemljivo možnih izidov, iz katerih se izbere poslovodsko točkovno oceno, in relativna verjetnost, da bi bile določene točke v tem razpona skladne s cilji podlage za merjenje, ki jo zahteva primeren okvir računovodskega poročanja;
  - izbira poslovodske točkovne ocene in z njo povezana razkritja, predstavljena v računovodskih izkazih.
14. Priprava predpostavk o prihodnjih dogodkih ali okoliščinah vključuje uporabo presoje, težavnost tega pa se spreminja s stopnjo, do katere so ti dogodki ali pogoji negotovi. Natančnost, s katero je mogoče napovedati negotove prihodnje dogodke ali okoliščine, je odvisna od stopnje, do katere je mogoče na podlagi znanja, vključno z znanjem o preteklih okoliščinah, dogodkih in z njimi povezanih izidih,

določati te dogodke ali okoliščine. Pomanjkanje natančnosti prav tako prispeva k ocenjevalni negotovosti, kot je opisano zgoraj.

15. Glede na prihodnje izide je treba pripraviti predpostavke samo za tiste prihodnje lastnosti izida, ki so negotove. Na primer pri presojanju merjenja morebitne slabitve terjatve za prodajo blaga na datum bilance stanja se znesek terjatve lahko nedvoumno ugotovi in je neposredno viden v povezanih dokumentih o poslu. Kar je lahko negotovo, je znesek izgube zaradi slabitve, če obstaja. V tem primeru se zahtevajo samo predpostavke o verjetnosti izgube ter o znesku in času take izgube.
16. V drugih primerih pa so lahko negotovi zneski denarnih tokov, zajetih v pravice, povezane s sredstvom. V teh primerih je morda treba pripraviti predpostavke o zneskih osnovnih pravic do denarnih tokov in morebitnih izgub zaradi slabitve.
17. Poslovodstvo bi morda moralo upoštevati informacije o preteklih okoliščinah in dogodkih skupaj s trenutnimi smernicami in pričakovanji glede prihodnjega razvoja dogodkov. Pretekle okoliščine in dogodki zagotavljajo informacije iz preteklosti, ki lahko poudarijo ponavljajoče zgodovinske vzorce in se jih pri vrednotenju prihodnjih izidov lahko predvidi. Take informacije iz preteklosti lahko sčasoma kažejo tudi spreminjajoče vzorce takega obnašanja (cikli ali trendi). Ti pa lahko namigujejo na to, da se osnovni zgodovinski vzorci obnašanja spreminjajo na nekoliko predvidljive načine, ki se jih pri vrednotenju prihodnjih izidov prav tako lahko predvidi. Na voljo so lahko tudi druge vrste informacij, ki kažejo morebitne spremembe v zgodovinskih vzorcih takega obnašanja ali v povezanih ciklikih in trendih. Zahtevne presoje so lahko potrebne glede napovedne vrednosti takih informacij.
18. Obseg in vrsta (vključno s stopnjo vključene pristranskosti) presoj pri pripravi računovodskih ocen lahko ustvarita priložnost za pristranskost poslovodstva pri pripravi odločitev o postopkih, ki so po mnenju poslovodstva primerni pri pripravi računovodske ocene. Kadar obstaja tudi visoka stopnja zapletenosti ali visoka stopnja ocenjevalne negotovosti ali oboje, se lahko zvišata tveganje in priložnost za pristranskost poslovodstva ali prevaro.

### **Razmerje ocenjevalne negotovosti do pristranskosti in zapletenosti**

19. Ocenjevalna negotovost povzroči neločljivo povezan odklon v morebitnih metodah, podatkovnih virih in predpostavkah, ki bi se lahko uporabili pri pripravi računovodske ocene. To povzroča pristranskost in s tem potrebo po uporabi presoje pri pripravi računovodske ocene. Take presoje se zahtevajo pri izbiri ustreznih metod in podatkovnih virov, pri pripravi predpostavk in izbiri poslovodske točkovne ocene ter z njo povezanih razkritij za vključitev v računovodske izkaze. Te presoje se pripravijo v povezavi s pripoznavanjem, merjenjem, predstavljanjem in razkrivanjem zahtev primernega okvira računovodskega poročanja. Ker pa obstajajo omejitve glede razpoložljivosti in dostopnosti znanja ali informacij, ki podpirajo te presoje, so te po svoji naravi pristranske.
20. Pristranskost pri takih presojah ustvarja priložnost za nenamerno ali namerno pristranskost poslovodstva pri njihovi pripravi. Številni računovodski okviri zahtevajo, da bi morale biti informacije, pripravljene za vključitev v računovodske izkaze, nevtralne (tj., ne bi smele biti pristranske). Glede na to, da se pristranskost vsaj načelno lahko odstrani iz ocenjevalnega postopka, so viri potencialne pristranskosti pri presojah, ki obravnavajo pristranskost prej viri možnih napačnih navedb kot pa viri ocenjevalne negotovosti.
21. Neločljivo povezane razlike v možnih metodah, podatkovnih virih in predpostavkah, ki bi se lahko uporabili pri pripravi računovodske ocene (glej odstavek 19), prav tako povzroči razlike v morebitnih izidih meritev. Velikost razpona sprejemljivo verjetnih izidov meritev izhaja iz stopnje ocenjevalne negotovosti, na katero se pogosto sklicuje kot na občutljivost računovodske ocene. Poleg določanja

izidov meritev pa ocenjevalni postopek vključuje tudi analiziranje učinka neločljivo povezanih razlik v možnih metodah, podatkovnih virih in predpostavkah na razpon sprejemljivo verjetnih izidov meritev (na katere se sklicuje kot na analizo občutljivosti).

22. Priprava predstavitve računovodskih izkazov za računovodsko oceno, ki dosega natančno predstavitev (popolno, nevtralno in brez napak), kadar to zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, vključuje pripravo ustreznih presoj pri izbiri poslovske točkovne ocene, ki je ustrezno izbrana iz razpona sprejemljivo verjetnih izidov meritev in z njimi povezanih razkritij, ki ustrezno opisujejo ocenjevalno negotovost. Te presoje lahko same po sebi vključujejo pristranskost glede na vrsto zahtev v primernem okviru računovodskega poročanja, ki obravnavajo te zadeve. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko na primer zahteva posebno podlago (npr. ponderirano povprečje verjetnih vrednosti ali najboljših ocen) za izbiro poslovske točkovne ocene. Podobno pa lahko zahteva posebna razkritja ali razkritja, ki izpolnjujejo podrobno določene cilje razkrivanja, ali dodatna razkritja, ki so potrebna za doseg poštene predstavitve v določenih okoliščinah.
23. Čeprav je mogoče manj natančno izmeriti računovodsko oceno, za katero velja visoka stopnja ocenjevalne negotovosti, kot pa oceno, za katero velja nizka stopnja ocenjevalne negotovosti, je računovodska ocena lahko še vedno dovolj pomembna za uporabnike računovodskih izkazov, da se jo pripozna v računovodskih izkazih, če je mogoče doseči natančno predstavitev postavke, kadar to zahteva primeren okvir računovodskega poročanja. V nekaterih primerih je lahko ocenjevalna negotovost tako velika, da merila pripoznavanja v primernem okviru računovodskega poročanja niso izpolnjena, zato računovodska ocena ne more biti pripoznana v računovodskih izkazih. Celo v teh okoliščinah lahko obstajajo zahteve po ustreznih razkritjih, na primer da se razkrije točkovno oceno ali razpon ocen sprejemljivo verjetnih izidov meritev in informacije, ki opisujejo ocenjevalno negotovost in omejitve pri pripoznavanju postavke. Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, ki veljajo v teh okoliščinah, se v večji ali manjši meri lahko podrobno določi. V teh okoliščinah je lahko posledično potrebno izvesti dodatne presoje, ki vključujejo pristranskost.

**Dodatek 2**

(glej odstavke A146)

**Obveščanje pristojnih za upravljanje**

Zadeve, ki jih revizor lahko upošteva pri obveščanju pristojnih za upravljanje glede svojih stališč o bistvenih kakovostnih vidikih računovodskih postopkov v organizaciji, ki so povezani z računovodskimi ocenami in z njimi povezanimi razkritji, vključujejo:

- (a) kako poslovodstvo prepozna posle, druge dogodke in okoliščine, ki lahko sprožijo potrebo za računovodske ocene in z njimi povezana razkritja ali njihove spremembe;
- (b) tveganja pomembno napačne navedbe;
- (c) relativno pomembnost računovodskih ocen za računovodske izkaze kot celoto;
- (d) poslovodsko poznavanje (ali pomanjkanje tega) v zvezi z vrsto in obsegom računovodskih ocen in z njimi povezanih tveganj;
- (e) ali je poslovodstvo uporabilo ustrezne posebne veščine ali znanje ali najelo ustrezne veščake;
- (f) revizorjeva stališča o razlikah med revizorjevo točkovno oceno ali razponom ocen in poslovodsko točkovno oceno;
- (g) revizorjeva stališča o primernosti izbire računovodskih usmeritev, povezanih z računovodskimi ocenami, in predstavitev računovodskih ocen v računovodskih izkazih;
- (h) znake morebitne pristranskosti poslovodstva;
- (i) ali je prišlo oz. ali bi moralo priti do spremembe v metodah za pripravo računovodskih ocen v primerjavi s predhodnim obdobjem;
- (j) spremembe metod za pripravo računovodskih ocen v primerjavi s predhodnim obdobjem, če je prišlo do njih, zakaj so bile spremenjene in kakšen je bil izid računovodskih ocen v prejšnjih obdobjih;
- (k) ali so metode poslovodstva za pripravo računovodskih ocen, tudi kadar je poslovodstvo uporabilo model, ustrezne v povezavi s cilji merjenja, vrsto, pogoji in okoliščinami ter drugimi zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja;
- (l) vrsto in posledice pomembnih predpostavk, uporabljenih v računovodskih ocenah, in stopnjo pristranskosti, vključene v oblikovanje predpostavk;
- (m) ali so pomembne predpostavke skladne med seboj in s tistimi, ki so uporabljene v drugih računovodskih ocenah, ali s predpostavkami, uporabljenimi na drugih področjih poslovnih dejavnosti organizacije;
- (n) ali poslovodstvo namerava izvesti določene postopke in ali je sposobno to narediti, kadar je pomembno za ustreznost pomembnih predpostavk ali ustrezno uporabo primernega okvira računovodskega poročanja;
- (o) kako je poslovodstvo upoštevalo druge možne predpostavke ali izide in zakaj jih je zavrnilo, ali kako je poslovodstvo sicer obravnavalo ocenjevalno negotovost pri pripravi računovodske ocene;
- (p) ali so podatki in pomembne predpostavke, ki jih poslovodstvo uporabi pri pripravi računovodskih ocen, ustrezni v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja;

- (q) primernost in zanesljivost informacij, pridobljenih iz zunanega vira informacij;
- (r) pomembne težave, ki se pojavijo pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, povezanih s podatki, pridobljenimi iz zunanega vira informacij, ali vrednotenja, ki jih izvede poslovodstvo ali veščak poslovodstva;
- (s) pomembne razlike v presojah med revizorjem in poslovodstvom ali veščakom poslovodstva glede vrednotenj;
- (t) možne učinke pomembnih tveganj in izpostavljenosti, za katere se zahteva razkritje v računovodskih izkazih, vključno z ocenjevalno negotovostjo, povezano z računovodskimi ocenami, na računovodske izkaze organizacije;
- (u) sprejemljivost razkritij o ocenjevalni negotovosti v računovodskih izkazih;
- (v) ali so odločitve poslovodstva, povezane s pripoznavanjem, merjenjem, predstavljanjem in razkrivanjem računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij v računovodskih izkazih, v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

MSR 540 (PRENOVLJEN)