

INTERNATIONAL FEDERATION  
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH  
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA  
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

**MSR 540**

**REVIZIJA RAČUNOVODSKIH  
OCEN**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO  
LJUBLJANA 2005

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način - ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače - ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

**MSR 540****REVIZIJA RAČUNOVODSKIH OCEN****VSEBINA**

	Odstavek
Uvod	1-4
Vrsta računovodskih ocen	5-7
Revizijski postopki kot odziv na tveganje pomembno napačne navedbe v računovodski oceni organizacije	8-10
Preiskovanje in preizkušanje postopkov posloводства	11-21
Uporaba neodvisne ocene	22
Preiskovanje kasnejših dogodkov	23
Vrednotenje izsledkov revizijskih postopkov	24-27

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 540 – Revizija računovodskih ocen – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

**Uvod**

1. Namen tega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je postaviti pravila in dati napotke za revizijo računovodskih ocen, ki jih vsebujejo računovodski izkazi. Ta MSR ni namenjen za uporabljanje pri preiskovanju predračunskih računovodskih informacij, čeprav utegnejo biti mnogi postopki, opisani v njem, primerni za ta namen.

**2. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o računovodskih ocenah.**

3. "Računovodska ocena" je približna ocena zneska kake postavke, če ni natančnih meril zanjo. Zgledi:

- popravek vrednosti zalog in terjatev do kupcev na njihovo ocenjeno iztržljivo vrednost;
- amortizacija nabavne vrednosti osnovnih sredstev v njihovi celotni dobi koristnosti;
- odloženi prihodki;
- časovno razmejene davčne obveznosti;
- rezervacija za izgubo v zvezi s pravdo;
- izgube pri gradbenih delih v teku;
- rezervacije za odškodninske zahteve.

4. Poslovodstvo je odgovorno za računovodske ocene, ki so vključene v računovodske izkaze. Ocene pogosto izhajajo iz negotovosti glede izida dogodkov, ki so se pojavili ali se bodo verjetno pojavili, in vključujejo potrebo po presojanju. Zaradi tega je tveganje pomembno napačne navedbe večje, kadar so vključene računovodske ocene, in v nekaterih primerih lahko revizor določi, da je tveganje pomembno napačne navedbe, povezane z računovodsko oceno, bistveno tveganje, ki zahteva posebno revizijsko obravnavanje. Glejte 108-114 odstavke MSR 315 - Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.

**Vrsta računovodskih ocen**

5. Določitev računovodske ocene je lahko enostavna ali zapletena, odvisno od vrste postavke. Na primer vračunavanje najemnine je lahko enostavno, medtem ko ocenitev popravka zaradi počasi obračajočih se zalog ali odvečnih zalog lahko vključuje precej analiz sprotnih podatkov in napoved prodaje v prihodnosti. Pri zapletenih ocenah se zahteva veliko strokovnega znanja in presojanja.

6. Računovodske ocene je moč določati redno v vpeljanem računovodstvu, lahko pa so tudi enkratne, samo na koncu obdobja. V številnih primerih se pripravljajo računovodske ocene na podlagi obrazcev, zasnovanih na izkušnjah, na primer z uporabo amortizacijskih stopenj za

posamezne vrste osnovnih sredstev ali stalnega odstotka od prodajnih prihodkov za določanje jamstvenih rezervacij. V takšnih primerih mora poslovodstvo občasno preverjati uporabljena pravila, na primer tako da ponovno oceni preostalo dobo koristnosti sredstev ali da primerja dejanske izide z ocenjenimi in po potrebi prilagodi pravila.

7. Negotovost, ki je povezana s kako postavko, ali pomanjkanje nepristranskih podatkov lahko povzroči, da utemeljena ocena ni možna; v takem primeru mora revizor razmisliti, ali mora svoje poročilo prilagoditi v skladu z MSR 701 - Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja.

### **Revizijski postopki kot odziv na tveganje pomembno napačne navedbe v računovodski oceni organizacije**

8. **Revizor načrtuje in izvede revizijske postopke za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o tem, ali so računovodske ocene organizacije v danih okoliščinah upravičene, in kadar se to zahteva, ustrezno razkrite.** Revizijske dokaze, ki so na razpolago za odkrivanje pomembno napačne navedbe v računovodski oceni, je pogosto težje pridobiti in so manj prepričljivi kot revizijski dokazi, ki so na razpolago za odkrivanje pomembno napačne navedbe v drugih postavkah računovodskih izkazov. Revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem, pomaga revizorju pri določanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih ocenah organizacije.

9. Poznavanje postopkov in metod, tudi notranjega kontroliranja, ki jih uporablja poslovodstvo pri pripravljanju računovodskih ocen, je pomembno za revizorjevo določanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, da lahko načrtuje vrst, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov.

10. **Pri revidiranju računovodske ocene revizor uporabi enega ali kombinacijo več načinov:**

**(a) preišče in preizkusi postopke, ki jih je uporabilo poslovodstvo pri izdelavi ocene;**

**(b) uporabi neodvisno oceno za primerjavo s tisto, ki jo je pripravilo poslovodstvo;**

**(c) preišče kasnejše dogodke, ki dajejo revizijske dokaze o upravičenosti pripravljene ocene.**

### **Preiskovanje in preizkušanje postopkov posloводства**

11. Običajne stopnje preiskovanja in preizkušanja postopkov, ki jih je uporabilo posloводство, so:

- (a) vrednotenje podatkov in proučevanje predpostavk, na katerih je zasnovana ocena;
- (b) preizkušanje izračunov, ki so vključeni v oceno;
- (c) po možnosti primerjanje ocen za prejšnje obdobje z izidi v njem ter
- (d) proučevanje postopkov, ki jih posloводство uporablja pri odobranju ocen.

#### *Vrednotenje podatkov in proučevanje predpostavk*

12. Revizor se mora prepričati, ali so podatki, na katerih je zasnovana ocena, točni, popolni in ustrezni. Če so uporabljeni računovodski podatki, morajo biti skladni s podatki, ki jih je obravnavalo računovodstvo. Na primer pri utemeljevanju jamstvenih rezervacij mora revizor pridobiti revizijske dokaze, da se podatki nanašajo na proizvode, ki so še v jamstveni dobi, in se skladajo z informacijami o prodaji v računovodstvu. 11. odstavek MSR 500 - Revizijski dokazi - daje dodatne napotke o zahtevanem pridobivanju revizijskih dokazov o točnosti in popolnosti informacij organizacije, kadar se uporabljajo pri izvajanju revizijskih postopkov.

13. Revizor lahko poišče dokaze tudi iz virov zunaj obravnavane organizacije. Na primer ko preiskuje popravek vrednosti zalog zaradi njihove zastarelosti, ki je bil izračunan na podlagi pričakovanih prodajnih prihodkov, lahko poleg preizkušanja notranjih podatkov, kot so obseg prodaje v preteklosti, prejeta naročila in gibanja na trgu, išče dokaze še v projekcijah prodaje na ravni panoge in v tržnih analizah. Kadar preiskuje poslovske ocene finančnih posledic pravnih in zahtevkov, si lahko prizadeva za neposredne stike z odvetnikom organizacije.

14. Revizor mora ugotoviti, ali so zbrani podatki pravilno analizirani in projicirani, da so utemeljena podlaga za pripravo računovodske ocene. Zgleda sta analiza zapadlosti terjatev do kupcev in projekcija števila mesecev, za katero zadoščajo obstoječe količine posamezne

postavke v zalogi glede na porabo v preteklosti in napovedi za prihodnost.

15. Revizor mora ugotoviti, ali ima organizacija primerno podlago za glavne predpostavke, uporabljene v računovodski oceni. V nekaterih primerih so predpostavke zasnovane na panožnih ali državnih statističnih podatkih, kot so bodoče stopnje inflacije, obrestne mere, stopnje zaposlenosti in pričakovana večja živahnost trga. V drugih primerih pa se predpostavke nanašajo na organizacijo in so zasnovane na podatkih, nastalih znotraj nje.

16. Pri vrednotenju predpostavk, na katerih je zasnovana ocena, mora revizor med drugim upoštevati, ali so

- smiselne glede na dejanske izide v prejšnjih obdobjih;
- skladne s tistimi, ki so bile uporabljene pri drugih računovodskih ocenah;
- skladne s poslovodskimi načrti, ki se zdijo primerni.

Revizor mora posvetiti posebno pozornost predpostavkam, ki so občutljive za spremembe, pristranske ali podvržene pomembno napačni navedbi.

17. Če je pripravljanje ocene zapleteno, tako da je treba uporabiti posebne tehnike, lahko revizor pritegne k delu veščaka, na primer inženirja za ocenjevanje količin v kupih rudnin v zalogi. Napotke o načinu uporabe dela veščaka daje MSR 620 - Uporaba veščakovih storitev.

18. Revizor mora preiskati, ali so obrazci, ki jih pri pripravljanju računovodskih ocen uporablja poslovodstvo, še vedno ustrezni. Pri takšnem preiskovanju mora izkoristiti svoje poznavanje poslovnih izidov organizacije v preteklosti, običajnega ravnanja drugih organizacij v panogi in načrtov poslovodstva, kolikor mu jih je razkrilo.

#### *Preizkušanje izračunov*

19. Revizor mora preizkusiti postopke izračunavanja, ki jih je uporabilo poslovodstvo. Vrsta, čas in obseg revizijskega preizkušanja so odvisni od ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe, na katero vplivajo dejavniki, kot so zapletenost izračunavanja računovodske ocene, revizorjevo poznavanje in ovrednotenje postopkov in metod, vključno z zadevnim kontrolnim delovanjem, ki ga je uporabila organizacija pri pripravi ocene, ter pomembnostjo ocene za računovodske izkaze.

*Primerjava prvotnih ocen z dejanskimi izidi*

20. Če je možno, mora revizor primerjati računovodske ocene za prejšnja obdobja z dejanskimi izidi v njih, saj tako lahko

- (a) zbere dokaze o splošni zanesljivosti postopkov pripravljanja ocen v organizaciji,
- (b) prouči, ali so potrebni popravki v postopkih ocenjevanja, ter
- (c) ugotovi, ali so bile razlike med dejanskimi izidi in prvotnimi ocenami izmerjene in ali so bili po potrebi opravljeni ustrezni popravki ali razkritja.

*Proučevanje postopkov posloводства pri odobravanju ocen*

21. Poslovodstvo praviloma pregleda in odobri pomembne računovodske ocene. Revizor mora ugotoviti, ali računovodske ocene pregleduje in odobrava poslovodstvo oziroma poslovodstvo na ustrezni ravni ter ali je to dokazano z listinami.

**Uporaba neodvisne ocene**

22. Revizor lahko izdelava ali pridobi neodvisno oceno in jo primerja z računovodsko oceno, ki jo je pripravilo poslovodstvo. Če uporablja neodvisno oceno, mora praviloma ovrednotiti podatke, proučiti predpostavke in preizkusiti postopke izračunavanja, opravljene pri nje oblikovanju. Prav tako utegne biti ustrezno primerjati računovodske ocene za prejšnja obdobja z dejanskimi izidi v njih.

**Preiskovanje kasnejših dogodkov**

23. Posli in dogodki, ki se pojavljajo po koncu obdobja, vendar pred dokončanjem revizije, lahko nudijo revizijske dokaze v zvezi z računovodsko oceno, ki jo je pripravilo poslovodstvo. Revizorjevo preiskovanje takšnih poslov in dogodkov lahko zmanjša ali celo odpravi potrebo, da bi preiskoval in preizkušal postopke, ki jih je uporabilo poslovodstvo pri pripravljanju računovodske ocene, ali da bi pri presojanju utemeljenosti računovodske ocene uporabil neodvisno oceno.

**Vrednotenje izsledkov revizijskih postopkov**

24. **Revizor dokončno oceni upravičenost ocene organizacije, ki je zasnovana na njegovem poznavanju organizacije in njenega okolja, in njeno skladnost z drugimi revizijskimi dokazi, ki jih je pridobil med revizijo.**

25. Revizor mora proučiti, ali kaki pomembni kasnejši posli ali dogodki vplivajo na podatke in predpostavke, uporabljene pri oblikovanju računovodske ocene.

26. Zaradi negotovosti, ki so lastne računovodskim ocenam, utegne biti vrednotenje razlik težje kot na drugih področjih revizije. Če je med revizorjevo oceno zneska, ki ga najbolj podpirajo razpoložljivi revizijski dokazi, in ocenjenim zneskom, ki je vključen v računovodske izkaze, razlika, mora revizor ugotoviti, ali takšna razlika zahteva popravek. Če je razlika sprejemljiva, na primer ker je znesek v računovodskih izkazih v okviru sprejemljivih izidov, ne zahteva popravka. Toda če revizor meni, da razlika ni sprejemljiva, lahko zahteva od posloводства, da spremeni oceno. Če to noče popraviti ocene, je treba razliko obravnavati kot napačno navedbo in jo upoštevati skupaj z drugimi napačnimi navedbami pri oceni pomembnosti vpliva na računovodske izkaze.

27. Revizor mora tudi proučiti, ali se posamezne razlike, označene kot sprejemljive, gibljejo v eno smer, tako da nabrane lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze. V takšnih okoliščinah mora revizor ovrednotiti računovodske ocene kot celoto.