

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 545

**REVIDIRANJE MERITEV IN
RAZKRITIJ POŠTENE
VREDNOSTI**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2007

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge dokumente 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 Mednarodne zveze 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 dokumentov 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 545**REVIDIRANJE MERITEV IN RAZKRITIJ
POŠTENE VREDNOSTI**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje.)*

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–9
Poznavanje postopkov določanja meritev in razkritij poštene vrednosti ter s tem povezanih kontrolnih postopkov v organizaciji in ocenjevanje tveganja	10–16
Ocenjevanje ustreznosti meritev in razkritij poštene vrednosti	17–28
Uporaba veččakovih storitev	29–32
Revizijski postopki glede na tveganje pomembno napačne navedbe pri meritvah in razkritjih poštene vrednosti v organizaciji	33–55
Razkritja o poštenih vrednostih	56–60
Presojanje izidov revizijskih postopkov	61–62
Poslovodske predstavitve	63–64
Poročanje pristojnim za upravljanje	65

* MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – in MSR 500 – Revizijski dokazi – so bili povod za usklajevalna dopolnila k MSR 545. Ta usklajevalna dopolnila se uporabljajo pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje, in so vključena v besedilo MSR 545.

Revidiranje meritev in razkritij poštene vrednosti 545

Datum uveljavitve 66

Dodatek: Meritve in razkritja poštene vrednosti v različnih okvirih računovodskega poročanja

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 545 – Revidiranje meritev in razkritij poštene vrednosti – 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 standarde in dati napotke za revidiranje meritev in razkritij poštene vrednosti, ki jih zajemajo računovodski izkazi. Ta standard se ukvarja zlasti z revizijskim obravnavanjem merjenja, predstavljanja in razkrivanja pomembnih sredstev, obveznosti in posebnih sestavin lastniškega kapitala, ki so v računovodskih izkazih predstavljeni ali razkriti po poštenu vrednosti. Merjenje poštenih vrednosti sredstev, obveznosti in sestavin lastniškega kapitala se lahko pojavlja tako ob začetnem evidentiranju poslov kot pri kasnejšem spreminjanju vrednosti. Spremembe merjenja poštenih vrednosti, ki se pojavijo kasneje, se lahko v različnih okvirih računovodskega poročanja obravnavajo različno. Na primer nekateri okviri računovodskega poročanja lahko zahtevajo, da se takšne spremembe kažejo neposredno v lastniškem kapitalu, drugi pa zahtevajo, da se kažejo v poslovnem izidu.

2. Ta MSR daje napotke za revidiranje meritev in razkritij poštene vrednosti, a dokazi, pridobljeni iz drugih revizijskih postopkov, so tudi lahko pomembni za merjenje in razkrivanje poštenih vrednosti. Na primer postopki pregledovanja za potrditev obstoja po poštenu vrednosti izmerjenega sredstva tudi lahko dajejo ustrezne dokaze o njegovem vrednotenju (na primer fizično stanje naložbenih nepremičnin).

2. a MSR 500 – Revizijski dokazi – v 16. odstavku zahteva, da revizor uporablja uradne trditve dovolj podrobno, da si lahko ustvari osnovo za oceno tveganj pomembno napačnih navedb in za načrtovanje ter izvedbo nadaljnjih revizijskih postopkov kot odziv na ocenjena tveganja. Meritve in razkritja poštene vrednosti niso same po sebi

uradne trditve, vendar so lahko pomembne za določene uradne trditve glede na primeren okvir računovodskega poročanja.

3. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so meritve in razkritja poštene vrednosti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji. MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe – v 22. odstavku zahteva od revizorja, da spozna primeren okvir računovodskega poročanja v organizaciji.

4. Poslovodstvo je odgovorno za meritve in razkritja poštene vrednosti, ki so vključena v računovodske izkaze. Kot del izpolnjevanja te naloge mora poslovodstvo vpeljati računovodsko in finančno poročanje za določanje meritev in razkritij poštene vrednosti, izbrati ustrezne metode vrednotenja, opredeliti in ustrezno podpreti vsako uporabljeno pomembno predpostavko, pripraviti vrednotenje ter zagotoviti, da sta predstavitev in razkritje meritev poštene vrednosti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji.

5. Številne meritve, ki so zasnovane na ocenah, tudi meritve poštene vrednosti, so same po sebi nenatančne. Pri meritvah poštene vrednosti, zlasti tistih, ki ne zajemajo pogodbenih denarnih tokov ali za katere ob ocenjevanju niso na voljo tržne informacije, sta pogosto negotova tako znesek kot čas prihodnjih denarnih tokov. Meritve poštene vrednosti so lahko zasnovane tudi na predpostavkah o prihodnjih okoliščinah, poslih ali dogodkih, katerih izid je negotov, zato se lahko sčasoma spreminjajo. Revizor upošteva takšne predpostavke na podlagi informacij, ki jih ima na voljo med revizijo in ni odgovoren za napovedovanje prihodnjih okoliščin, poslov ali dogodkov, ki bi, če bi bili znani med revizijo, lahko pomembno vplivali na dejanja poslovodstva ali na predpostavke poslovodstva, ki so podlaga za meritve in razkritja poštene vrednosti. Predpostavke, uporabljene pri meritvah poštene vrednosti, so podobne narave kot tiste, ki se zahtevajo pri pripravljanju drugih računovodskih ocen. MSR 540 – Revizija računovodskih ocen – daje napotke za revidiranje računovodskih ocen. Ta MSR pa obravnava zadeve, podobne tistim v MSR 540, in tudi druge, v značilnem okolju meritev in razkritij poštene vrednosti, v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

6. Različni okviri računovodskega poročanja zahtevajo ali dovoljujejo različne meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih. Prav tako se lahko razlikujejo ravni napotkov, ki jih dajejo v zvezi s podlago za merjenje ali razkrivanje sredstev in obveznosti ali z njimi povezanimi razkritji. Nekateri okviri računovodskega poročanja dajejo

obvezne napotke, drugi splošne, nekateri pa sploh nobenih. Poleg tega obstajajo tudi nekateri načini meritev in razkritij poštene vrednosti, ki ustrezajo posameznim področjem dejavnosti. Ta MSR daje napotke za revidiranje meritev in razkritij poštene vrednosti, ne obravnava pa posebnih vrst sredstev ali obveznosti, poslov ali načinov, značilnih za posamezna področja dejavnosti. Dodatek k temu MSR obravnava meritve in razkritja poštene vrednosti po različnih okvirih računovodskega poročanja ter razširjenost meritev poštene vrednosti, z upoštevanjem dejstva, da lahko v različnih okvirih obstajajo različne opredelitve "poštene vrednosti". Na primer Mednarodni računovodski standard (MRS) 39 – Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje – opredeljuje pošteno vrednost kot "znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo oziroma z njim poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima strankama v transakciji, v kateri sta medsebojno neodvisni in enakopravni".

7. V večini okvirov računovodskega poročanja je podlaga zasnovi merjenja poštene vrednosti predpostavka, da organizacija deluje časovno neomejeno brez namena ali potrebe, da bi prenehala poslovati, pomembno zmanjšala obseg svojega delovanja ali sprejela posel pod neugodnimi pogoji. Zato v takšnem primeru poštena vrednost ni znesek, ki bi ga organizacija prejela ali plačala v izsiljenem poslu, ob neprosto voljnem prenehanju poslovanja ali pri prodaji zaradi stiske. Organizacija pa morda mora pri določanju poštenih vrednosti svojih sredstev in obveznosti upoštevati svoj trenutni gospodarski ali poslovni položaj, če je to predpisano ali dovoljeno v njenem okviru računovodskega poročanja, tak okvir pa lahko določa ali ne, kako je treba to napraviti. Na primer načrt posloводства za pospešeno odtujitev sredstva, da bi doseglo posebne poslovne cilje, je lahko pomemben za določitev poštene vrednosti takšnega sredstva.

8. Merjenje poštene vrednosti je lahko pri nekaterih sredstvih ali obveznostih razmeroma preprosto, na primer pri sredstvih, kupljenih in prodanih na delujočih in odprtih trgih, ki dajejo takojšnje in zanesljive informacije o cenah pri dejanskih zamenjavah. Merjenje poštene vrednosti drugih sredstev ali obveznosti utegne biti bolj zapleteno. Za kako sredstvo morda ni delujočega trga ali pa mora poslovodstvo zaradi njegovih značilnosti oceniti njegovo pošteno vrednost (na primer za naložbeno nepremičnino ali zapleten izpeljani finančni inštrument). Poštena vrednosti se lahko oceni z uporabo modela vrednotenja (na primer modela, ki predpostavlja projekcije in diskontiranje prihodnjih denarnih tokov) ali s pomočjo veččaka, na primer neodvisnega ocenjevalca vrednosti.

9. Če zaradi negotovosti, ki je povezana s postavko, ali ker ni nepristranskih podatkov, ni možna utemeljena ocenitev, revizor prouči, ali mora poročilo prilagoditi tako, da bo usklajeno z MSR 701 – Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja.

Poznavanje postopkov za določanje meritev in razkritij poštene vrednosti ter s tem povezanih kontrolnih postopkov v organizaciji in ocenjevanje tveganja

10. Kot del spoznavanja organizacije in njenega okolja, vključno z njenim sistemom notranjega kontroliranja, revizor spozna postopke določanja meritev in razkritij poštene vrednosti v organizaciji ter s tem povezane kontrolne postopke do take mere, da lahko opredeli in oceni tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve ter načrtuje in izvede nadaljnje revizijske postopke.

11. Poslovodstvo je odgovorno za vpeljavo postopkov računovodskega in finančnega poročanja za določanje meritev poštene vrednosti. V nekaterih primerih je merjenje poštene vrednosti lahko preprosto in zanesljivo, zato so takšni tudi postopki, ki jih postavi poslovodstvo za določanje poštene vrednosti. Na primer poslovodstvo se morda lahko pri določanju poštene vrednosti tržljivih vrednostnic, ki jih ima organizacija, sklicuje na objavljene cene. Nekatere meritve poštene vrednosti pa so same po sebi bolj zapletene kot druge in vsebujejo negotovost nastopa prihodnjih dogodkov ali njihovih izidov, tako da so potrebne kot del postopkov merjenja predpostavke, ki lahko vsebujejo uporabo sodbe. Revizorjevo poznavanje postopka merjenja, tudi njegove zapletenosti, mu pomaga odkriti in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe, zato da določi naravo, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov.

12. Pri spoznavanju postopkov določanja meritev in razkritij v organizaciji revizor upošteva na primer:

- ustrezne kontrolne postopke nad postopkom določanja meritev poštene vrednosti, na primer tudi kontroliranje podatkov ter ločevanje nalog med tistimi, ki so jim v organizaciji zaupani s tem povezani posli, in tistimi, ki jim je naloženo vrednotenje;
- znanje in izkušnje tistih oseb, ki določajo meritve poštene vrednosti;
- vlogo, ki jo ima v postopku informacijska tehnologija;
- vrste obračunov ali poslov, ki zahtevajo meritve ali razkritja poštene vrednosti (na primer ali obračuni izhajajo iz evidentiranja običajnih in ponavljajočih se poslov ali pa iz izrednih ali nenavadnih poslov);

- koliko so postopki v organizaciji odvisni od storitvene organizacije, ki skrbi za merjenje poštene vrednosti ali za podatke, ki podpirajo meritev; če organizacija uporablja storitveno organizacijo, revizor upošteva zahteve MSR 402 – Revizijske rešitve v zvezi z organizacijami, ki uporabljajo storitve storitvenih organizacij;
- koliko organizacija pri določanju meritev in razkritij poštene vrednosti uporablja storitve veščakov (glej 29.–32. odstavek tega MSR);
- bistvene poslovodske predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti;
- dokumentacijo, ki podpira poslovodske predpostavke;
- metode, uporabljene za pripravo in uporabo poslovodskih predpostavk ter za spremljanje sprememb takšnih predpostavk;
- neoporečnost kontroliranja sprememb in varnostnih postopkov za modele vrednotenja in ustrezne informacijske sisteme, tudi za postopke odobravanja;
- kontrole doslednosti, pravočasnosti in zanesljivosti podatkov, ki so uporabljene v modelih vrednotenja.

13. MSR 315 zahteva, da revizor spozna sestavine notranjega kontroliranja. Revizor pridobi zadostno poznavanje kontrolnih postopkov nad določanjem meritev in razkritij poštene vrednosti v organizaciji posebej zato, da opredeli in oceni tveganja pomembno napačne navedbe ter načrtuje naravo, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov.

14. Ko revizor spozna postopek določanja meritev in razkritij poštene vrednosti v organizaciji, opredeli in oceni tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve, ki se nanašajo na meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih, zato da določi naravo, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov.

15. Stopnja dovzetnosti meritve poštene vrednosti za napačno navedbo je tveganje pri delovanju. Iz tega izhaja, da so narava, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov odvisni od dovzetnosti meritve poštene vrednosti za napačno navedbo in od tega, ali je določanje meritev poštene vrednosti razmeroma preprosto ali zapleteno.

15. a Če je revizor ugotovil, da je tveganje pomembno napačne navedbe povezano z meritvijo in razkritjem poštene vrednosti bistveno tveganje, ki zahteva posebno revizijsko pozornost, sledi zahtevam MSR 315.

16. MSR 315 obravnava omejitve, lastne notranjim kontrolam. Ker določanje poštene vrednosti pogosto vključuje subjektivno presojanje posloводства, lahko to vpliva na naravo kontrolnih postopkov, ki so primerni za uporabo. Dovzetnost meritve poštene vrednosti za napačno navedbo se lahko poveča tudi, če so zahteve računovodskega in finančnega poročanja za meritve poštene vrednosti bolj zapletene. V takšnih primerih prouči revizor pri ocenjevanju tveganja napačne navedbe naravne omejitve kontrol.

Ocenjevanje ustreznosti meritev in razkritij poštene vrednosti

17. Revizor presodi, ali so meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji.

18. Revizorjevo poznavanje zahtev primernega okvira računovodskega poročanja ter védenje o poslovanju in področju delovanja se skupaj z izidi drugih revizijskih postopkov uporabita pri ocenitvi, ali je obračunavanje sredstev ali obveznosti, ki zahteva meritve poštene vrednosti, ustrezno ter ali razkritja o meritvah poštene vrednosti in pomembnih negotovostih v tej zvezi ustrezajo primernemu okviru računovodskega poročanja v organizaciji.

19. Ovrednotenje ustreznosti meritev poštene vrednosti v organizaciji glede na primerni okvir računovodskega poročanja in ovrednotenje revizijskih dokazov sta delno odvisna od revizorjevega poznavanja narave poslovanja. To zlasti drži, kadar je zapletenost sredstva ali obveznosti ali pa metode vrednotenja precejšnja. Na primer izpeljani finančni inštrumenti utegnejo biti močno zapleteni s tveganjem, da bodo različne razlage o določitvi poštene vrednosti vodile do različnih zaključkov. Meritev poštene vrednosti nekaterih postavk, na primer "raziskovanja in razvijanja v teku" ali neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi, utegne vključevati posebno obravnavo, na katero vplivata narava organizacije in njeno poslovanje, če takšna obravnava ustreza primernemu okviru računovodskega poročanja v organizaciji. Tudi revizorjevo poznavanje poslovanja skupaj z izidi drugih revizijskih postopkov lahko pomaga opredeliti sredstva, za katera mora posloводство priznati oslabitev z uporabo meritve poštene vrednosti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji.

20. Če je metoda merjenja poštene vrednosti določena s primernim okvirom računovodskega poročanja, na primer z zahtevo, naj se

poštena vrednost tržljive vrednostnice meri z uporabo objavljenih tržnih cen kot nasprotjem uporabe modela vrednotenja, revizor prouči, ali je meritev poštene vrednosti skladna s takšno metodo.

21. Nekateri okviri računovodskega poročanja predpostavljajo, da je prvi pogoj za zahtevano oziroma dovoljeno merjenje ali razkrivanje po poštenu vrednosti dejstvo, da je pošteno vrednost pri sredstvih ali obveznostih mogoče zanesljivo izmeriti. V nekaterih primerih utegne biti ta predpostavka neveljavna, kadar na delujočem trgu ni objavljena tržna cena sredstva ali obveznosti in kadar so druge metode utemeljenega ocenjevanja poštene vrednosti očitno neustrezne ali neizvedljive. Če se je poslovodstvo odločilo, da predpostavka o zanesljivem določanju poštene vrednosti ne drži, mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze v podporo takšni odločitvi ter dokaze, da je postavka pravilno obračunana glede na primerni okvir računovodskega poročanja.

22. Revizor pridobi revizijske dokaze o nameri poslovodstva, da izvede posebne postopke, in prouči njegovo sposobnost za to izvedbo, če je to pomembno za meritve in razkritja poštene vrednosti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji.

23. V nekaterih okvirih računovodskega poročanja so namere poslovodstva glede kakega sredstva ali obveznosti sodila za določanje zahtev pri merjenju, predstavljanju in razkrivanju ter o tem, kako o spremembah poštenih vrednosti poročati v računovodskih izkazih. V takšnih okvirih računovodskega poročanja je namera poslovodstva pomembna za ugotavljanje ustreznosti uporabe poštene vrednosti v organizaciji. Poslovodstvo pogosto dokumentira načrte in namere, ki se nanašajo na posamezna sredstva ali obveznosti, primerni okvir računovodskega poročanja pa lahko zahteva, da ravna tako. Koliko dokazov o nameri poslovodstva je treba pridobiti, je stvar strokovne presoje, revizorjevi postopki pa praviloma vključujejo poizvedovanje pri poslovodstvu in ustrezno podkrepitev odgovorov, na primer:

- z upoštevanjem, kako je poslovodstvo v preteklosti izpeljalo svoje navedene namere glede sredstev ali obveznosti;
- s pregledovanjem pisnih načrtov in drugih dokumentov, tudi predračunov, zapisnikov in drugih, kjer je primerno;
- s proučevanjem navedenih utemeljitev poslovodstva, zakaj je izbralo določen postopek;

• z upoštevanjem sposobnosti posloводства, da izvede določen postopek v danih gospodarskih okoliščinah organizacije, tudi v zvezi s pogodbenimi obvezami.

Revizor prouči tudi sposobnost posloводства za izvedbo posebnega postopka, če je takšna sposobnost pomembna za uporabo merjenja poštene vrednosti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji ali za njegovo izključitev iz uporabe.

24. Če je v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji na voljo več metod merjenja poštene vrednosti ali če metoda merjenja ni predpisana, revizor presodi, ali metoda merjenja ustreza okoliščinam v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji.

25. Ugotavljanje, ali je metoda merjenja poštene vrednosti v danih okoliščinah ustrezna, zahteva strokovno presojo. Če posloводство izbere neko določeno metodo vrednotenja izmed več možnih metod, ki so na voljo v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji, se revizor seznanja s temelji za njeno izbiro v pogovoru s posloводstvom o razlogih za izbiro metode vrednotenja. Revizor prouči, ali je:

(a) posloводство dovolj ovrednotilo in ustrezno uporabilo morebitna sodila za podporo izbrani metodi, določena v primernem okviru računovodskega poročanja;

(b) metoda vrednotenja ustrezna okoliščinam glede na naravo sredstva ali obveznosti, ki se vrednoti, in glede na primerni okvir računovodskega poročanja v organizaciji ter

(c) metoda vrednotenja ustrezna glede na poslovanje, področje dejavnosti in okolje, v katerem organizacija deluje.

26. Posloводство je morda ugotovilo, da je posledica različnih metod vrednotenja vrsta bistveno različnih izmer poštene vrednosti. V takšnih primerih revizor ovrednoti, kako je organizacija pri določanju svojih meritev poštene vrednosti raziskala razloge za takšne razlike.

27. Revizor presodi, ali se metoda merjenja poštene vrednosti v organizaciji uporablja dosledno.

28. Revizor presodi, ali je organizacija pri merjenju poštene vrednosti dosledno uporabljala metodo vrednotenja, ki jo je izbralo posloводство, in če jo je, ali doslednost ustrezno upošteva možne spremembe okolja ali okoliščin, ki vplivajo na organizacijo, ali spremembe zahtev primernega okvira računovodskega poročanja v organizaciji. Če je posloводство spremenilo metodo vrednotenja, revizor prouči, ali lahko posloводство ustrezno dokaže, da je na novo

izbrana metoda vrednotenja ustrežnejša podlaga merjenja, oziroma ali je sprememba podprta s spremembo zahtev v primernem okviru računovodskega poročanja v organizaciji ali s spremembo okoliščin. Na primer vpeljava delujočega trga za posamezno vrsto sredstva ali obveznosti lahko pokaže, da uporaba diskontiranih denarnih tokov za ocenitev poštene vrednosti takega sredstva ali obveznosti ni več ustrezna.

Uporaba veščakovih storitev

29. **Revizor opredeli potrebo po uporabi veščakovih storitev.** Revizor ima lahko potrebne izkušnje in znanje za načrtovanje in izvajanje revizijskih postopkov, povezanih s poštenimi vrednostmi, ali pa se odloči uporabiti veščakove storitve. Pri takšni odločitvi upošteva zahteve, ki jih obravnava 7. odstavek MSR 620 – Uporaba veščakovih storitev.

30. Če je uporaba veščakovih storitev načrtovana, pridobi revizor zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da njegove storitve ustrezajo namenom revizije in da so skladne z zahtevami MSR 620.

31. Pri načrtovanju uporabe veščakovih storitev revizor prouči, ali sta veščakovo poznavanje opredelitve poštene vrednosti in metoda, ki jo bo veščak uporabil pri določanju poštene vrednosti, v skladu s tistima pri poslovodstvu in zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja. Na primer metoda, ki jo uporablja veščak pri ocenjevanju poštene vrednosti nepremičnine ali zapletenega izpeljanega instrumenta, ali aktuarska metoda, razvita za ocenjevanje poštene vrednosti zavarovanih obveznosti, pozavarovalnih terjatev in podobnih postavk, utegne biti neskladna z načeli merjenja v sklopu primernega okvira računovodskega poročanja. Zato revizor takšne zadeve prouči, pogosto v razpravah in z dajanjem ali pregledovanjem navodil veščaku ali pa z branjem veščakovega poročila.

32. V skladu z MSR 620 revizor oceni ustreznost veščakovih storitev kot revizijskega dokaza. Upravičenost predpostavk ter ustreznost uporabljenih metod in njihova uporaba sodijo v veščakovo pristojnost, revizor pa presoja pomembne uporabljene predpostavke in metode ter proučuje, ali so ustrezne, popolne in utemeljene, na podlagi svojega poznavanja poslovanja in izidov drugih revizijskih postopkov. Revizor pogosto proučuje te zadeve tako, da o njih razpravlja z veščakom. 39.–49. odstavek obravnavajo revizorjevo presojanje pomembnih predpostavk, ki jih je uporabilo poslovodstvo, tudi predpostavk, na katere se opira poslovodstvo in so zasnovane na veščakovih storitvah.

Revizijski postopki glede na tveganje pomembno napačne navedbe pri meritvah in razkritjih poštene vrednosti v organizaciji

33. Na podlagi ocenitve tveganj pomembno napačne navedbe v uradnih trditvah v zvezi z meritvami in razkritji poštene vrednosti v organizaciji načrtuje in izvaja revizor nadaljnje revizijske postopke. MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – obravnava revizorjevo dolžnost, da načrtuje in izvede nadaljnje revizijske postopke, katerih narava, čas in obseg ustrezajo ocenjenemu tveganju pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve. Po potrebi vsebujejo taki nadaljnji revizijski postopki preizkuse kontroliranja in postopke preizkušanja podatkov. Spodnji odstavki (34.–55.) dajejo dodatna posebna navodila o postopkih preizkušanja podatkov, ki utegnejo biti primerni v zvezi z meritvami in razkritji poštene vrednosti v organizaciji.

34. Zaradi širokega razpona možnih meritev poštene vrednosti, od razmeroma preprostih do zapletenih, so lahko revizorjevi postopki zelo različni po naravi, času in obsegu. Na primer preizkusi podatkov pri meritvi poštene vrednosti lahko vključujejo (a) preizkušanje pomembnih predpostavk posloводства, modela vrednotenja in temeljnih podatkov (glej 39.–49. odstavek), (b) pripravljane neodvisnih ocen poštene vrednosti v podporo ustreznosti meritev poštene vrednosti (glej 52. odstavek) ali (c) upoštevanje učinka kasnejših dogodkov na meritev in razkritje poštene vrednosti (glej 53.–55. odstavek).

35. Obstoj objavljenih cen na delujočem trgu je praviloma najboljši dokaz poštene vrednosti. Nekatere meritve poštene vrednosti pa so same po sebi bolj zapletene kot druge. Zapletenost izvira bodisi iz narave postavke, ki jo je treba izmeriti po poštenu vrednosti, bodisi iz metode vrednotenja, ki jo zahteva primerni okvir računovodskega poročanja ali jo je izbralo posloводство. Na primer če na delujočem trgu niso objavljene cene, nekateri okviri računovodskega poročanja dovoljujejo ocenitev poštene vrednosti na drugih podlagah, kot sta analiza diskontiranih denarnih tokov ali model primerjalnih transakcij. Značilnost zapletenih meritev poštene vrednosti je praviloma večja negotovost glede zanesljivosti merjenja. Ta večja negotovost je lahko posledica:

- dolžine napovedovalnega obdobja;
- števila pomembnih in zapletenih predpostavk, povezanih s postopkom;

- višje stopnje subjektivnosti, povezane s predpostavkami in dejavniki, uporabljenimi v postopku;
- višje stopnje negotovosti, povezane s prihodnjimi pojavi ali izidi dogodkov, temelječih na uporabljenih predpostavkah;
- pomanjkanja nepristranskih podatkov, kadar so uporabljeni zelo subjektivni dejavniki.

36. Poznavanje postopkov merjenja, tudi njihove zapletenosti, pomaga usmerjati revizorja pri opredelitvi narave, časa in obsega revizijskih postopkov, ki jih je treba opraviti. Pri razvijanju revizijskih postopkov je treba razmišljati na primer o naslednjih stvareh:

- Uporaba objavljenih cen za pridobitev revizijskih dokazov o vrednotenju lahko zahteva poznavanje okoliščin, v katerih je bila cena oblikovana. Na primer, kadar gre za posestvovanje vrednostnic, ki kotirajo, za naložbene namene, je lahko glede na primerni okvir računovodskega poročanja v organizaciji potrebna prilagoditev vrednotenja po kotiranih tržnih cenah, če jih je zelo veliko ali če je njihova tržljivost omejena.
- Če se uporabljajo revizijski dokazi, pridobljeni od tretje stranke, revizor prouči njihovo zanesljivost. Na primer če informacije izvirajo iz uporabe zunanjih potrditev, prouči revizor pristojnost stranke, njeno neodvisnost, pooblastilo za odgovor, poznavanje zadeve, ki jo potrjuje, in nepristranskost, da bi se prepričal o zanesljivosti dokaza. Obseg takšnih revizijskih postopkov je odvisen od ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe, ki je povezano z meritvami poštene vrednosti. Revizor v tem primeru upošteva MSR 505 – Zunanje potrditve.
- Revizijski dokazi, ki podpirajo meritve poštene vrednosti, na primer vrednotenje neodvisnega ocenjevalca vrednosti, utegnejo biti pridobljeni na datum, ki ne sovpa z datumom, na katerega mora organizacija opraviti meritve in sporočiti to informacijo v svojih računovodskih izkazih. V takšnih primerih pridobi revizor revizijske dokaze, da je poslovodstvo upoštevalo vpliv dogodkov, poslov in sprememb okoliščin, ki so se pojavili med datumom merjenja poštene vrednosti in poročevalnim datumom.
- Nekaterim vrstam naložb v dolgovne inštrumente, ki jih je treba meriti po poštenu vrednosti ali se vrednotijo glede na možno oslabitev, so pogosto pripisane varščine. Če je varščina pomemben dejavnik pri merjenju poštene vrednosti naložbe ali vrednotenju njene knjigovodske vrednosti, pridobi revizor zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z obstojem, vrednostjo, pravicami in dostopnostjo ali prenosljivi-

vostjo takšnih varščin, tudi s proučitvijo, ali so bile vse ustrezne zastavne pravice registrirane, ter prouči, ali so bila pripravljena ustrezna razkritja o varščinah skladno s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji.

• V nekaterih primerih utegnejo biti potrebni dodatni postopki, kot je revizorjev pregled sredstev, za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o ustreznosti meritve poštene vrednosti. Na primer pri naložbeni nepremičnini je lahko potreben pregled za pridobitev informacij o njenem sedanjem fizičnem stanju, ki so pomembne za njeno pošteno vrednost, pri vrednostnici pa pregled lahko odkrije omejitve njene tržljivosti, kar utegne vplivati na njeno vrednost.

Preizkušanje pomembnih predpostavk posloводства, modela vrednotenja in temeljnih podatkov

37. Revizorjevo poznavanje zanesljivosti postopkov, ki jih uporablja posloводство pri določanju poštene vrednosti, je pomembna sestavina podpore dobljenim zneskom, zato vpliva na naravo, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov. Zanesljiv postopek določanja poštene vrednosti je tisti, iz katerega izhajajo utemeljeno dosledni meritev ter, kadar je to ustrezno, predstavitev in razkritje poštene vrednosti, če se uporablja v podobnih okoliščinah. Pri pridobivanju revizijskih dokazov o meritvah in razkritjih poštene vrednosti v organizaciji revizor presodi, ali:

- (a) so predpostavke, ki jih je uporabilo posloводство, utemeljene;
- (b) je bila meritev poštene vrednosti opravljena z uporabo ustreznega modela, če pride to v poštev, in
- (c) je posloводство uporabilo ustrezne informacije, ki so bile tedaj primerno na voljo.

38. Ocenjevalne metode in predpostavke ter revizorjevo proučevanje in primerjanje meritev poštene vrednosti, ki so bile opravljene v morebitnih prejšnjih obdobjih, z izidi, pridobljenimi v obravnavanem obdobju, lahko dajo revizijske dokaze o zanesljivosti poslovodskih postopkov. Revizor pa upošteva tudi, ali so taki odmiki posledica sprememb gospodarskih okoliščin.

39. Kjer revizor ugotovi, da obstoja pomembno tveganje v zvezi s poštenimi vrednostmi, ali kjer sicer pride v poštev, revizor presodi, ali so pomembne predpostavke, ki jih je uporabilo posloводство pri merjenju poštenih vrednosti, vzete posamično in kot celota, utemeljena podlaga za meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih organizacije.

40. Poslovodstvo mora oblikovati predpostavke za pripravo meritev poštene vrednosti, tudi predpostavke, na katere se poslovodstvo zanaša in na katerih temeljijo veččakovne storitve. Za te namene so med predpostavkami poslovodstva tudi predpostavke, ki so bile pripravljene po napotkih pristojnih za upravljanje. Predpostavke so sestavine bolj zapletenih metod vrednotenja, na primer metod vrednotenja, ki zajemajo sestavo ocen pričakovanih prihodnjih denarnih tokov skupaj z ocenami vrednosti sredstev ali obveznosti v prihodnosti, diskontiranih na sedanjo vrednost. Revizorji so zlasti pozorni na pomembne predpostavke, ki so podlaga za metodo vrednotenja, in presojujejo, ali so takšne predpostavke utemeljene. Da bi bile predpostavke utemeljena podlaga za meritve in razkritja poštene vrednosti, morajo biti ustrezne, zanesljive, nepristranske, razumljive in popolne. 36. odstavek Mednarodnega okvira poslovanja zagotovi podrobneje opisuje te značilnosti.

41. Posamezne predpostavke se razlikujejo glede na značilnosti sredstva ali obveznosti, ki se vrednoti, in glede na uporabljen metodo vrednotenja (na primer nadomestitvena vrednost, tržni ali donosnostni način). Na primer če se kot metoda vrednotenja uporablja diskontirani denarni tok (donosnostni način), obstajajo predpostavke o velikosti denarnih tokov, o dolžini obdobja, ki se upošteva pri analizi, in o diskontni stopnji.

42. Predpostavke so praviloma podprte z različnimi vrstami revizijskih dokazov iz notranjih in zunanjih virov, ki nepristransko podpirajo uporabljene predpostavke. Revizor presodi vir in zanesljivost revizijskih dokazov, ki podpirajo poslovodske predpostavke, vključno z upoštevanjem predpostavk v luči informacij iz preteklosti in s presojo, ali so zasnovane na načrtih, ki so v okviru zmožnosti organizacije.

43. Revizijski postopki, ki obravnavajo predpostavke poslovodstva, se opravljajo v povezavi z revizijo računovodskih izkazov organizacije. Namen revizijskih postopkov zato ni pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze za mnenje o predpostavkah samih, pač pa revizor izvaja postopke, da bi presodil, ali so predpostavke utemeljena podlaga za merjenje poštenih vrednosti v povezavi z revizijo računovodskih izkazov kot celote.

44. Opredeljevanje predpostavk, ki se zdijo bistvene za merjenje poštene vrednosti, zahteva presojo poslovodstva. Revizor osredotoči svojo pozornost na bistvene predpostavke. Na splošno bistvene predpostavke obsegajo zadeve, ki pomembno vplivajo na merjenje poštene vrednosti; med njimi so lahko takšne, ki so:

(a) po znesku ali naravi občutljive za spremembe ali negotovost; na primer predpostavke o kratkoročnih obrestnih merah so lahko manj občutljive na pomembne spremembe kot predpostavke o dolgoročnih obrestnih merah, in

(b) izpostavljene napačni ali pristranski uporabi.

45. Revizor prouči občutljivost vrednotenja na spremembe bistvenih predpostavk, tudi tržnih okoliščin, ki lahko vplivajo na vrednost. Kjer pride v poštev, revizor spodbuja poslovodstvo k uporabi takšnih metod, kot je analiza občutljivosti, ki pomagajo prepoznati posebno občutljive predpostavke. Če takih poslovodskih analiz ni, revizor razmisli, ali naj uporabi takšne metode. Revizor prouči tudi, ali negotovost, povezana z meritvijo poštene vrednosti, ali odsotnost nepristranskih podatkov lahko onemogoči utemeljene ocenitve v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji (glej 9. odstavek).

46. Proučitev, ali so predpostavke primerna podlaga za meritve poštene vrednosti, se nanaša tako na vse predpostavke skupaj kot tudi na vsako posebej. Predpostavke so pogosto soodvisne, zato morajo biti notranje skladne. Posamezna predpostavka, ki se sama zdi utemeljena, morda ni utemeljena, če se uporabi v povezavi z drugimi predpostavkami. Revizor prouči, ali je poslovodstvo opredelilo bistvene predpostavke in dejavnike, ki vplivajo na merjenje poštene vrednosti.

47. Predpostavke, na katerih so zasnovane meritve poštene vrednosti (na primer diskontna stopnja, uporabljena pri izračunavanju sedanje vrednosti prihodnjih denarnih tokov), praviloma izražajo pričakovanje poslovodstva glede izida posameznih namenov in strategij. Da bi bile takšne predpostavke primerne, morajo biti posamič in kot celota tudi stvarne ter združljive:

(a) s splošnim gospodarskim okoljem in gospodarskimi okoliščinami organizacije;

(b) z načrti organizacije;

(c) s predpostavkami iz prejšnjih obdobij, če pride to v poštev;

(d) s preteklimi izkušnjami organizacije ali prejšnjimi okoliščinami, če je to v obravnavanem obdobju uporabno;

(e) z drugimi zadevami v zvezi z računovodskimi izkazi, na primer s predpostavkami, ki jih je uporabilo poslovodstvo pri računovodskih ocenah za postavke v računovodskih izkazih, razen tistih, ki se ne nanašajo na meritve in razkritja poštene vrednosti; ter

(f) z morebitnim tveganjem, ki je povezano z denarnimi tokovi, vključno z možno spremenljivostjo denarnih tokov in z njo povezanim vplivom na diskontno stopnjo.

Kjer predpostavke izražajo namene posloводства in njegovo sposobnost izvajanja posebnih aktivnosti, revizor prouči, ali so skladne z načrti organizacije in izkušnjami v preteklosti (glej 22. in 23. odstavek).

48. Če se posloводство pri razvijanju predpostavk opira na pretekle računovodske informacije, revizor prouči obseg, v katerem je takšno opiranje upravičeno. Informacije iz preteklosti pa ne predstavljajo nujno prihodnjih okoliščin ali dogodkov, na primer če se posloводство namerava lotiti novega delovanja ali se okoliščine spremenijo.

49. Pri postavkah, ki jih organizacija vrednoti z uporabo modelov vrednotenja, se od revizorja ne pričakuje, da bo nadomestil svojo presojo s presojo posloводства. Vsekakor pa revizor pregleda model in presodi, ali je ustrezen in ali so uporabljene predpostavke utemeljene. Na primer neustrezna utegne biti uporaba metode diskontiranih denarnih tokov pri vrednotenju lastniške naložbe v podjetje, ki začne poslovati, če še nima nobenih prihodkov, na katerih bi bila zasnovana napoved prihodnjega čistega dobička ali denarnih tokov.

50. Revizor izvede revizijske postopke s podatki, uporabljenimi pri razvijanju meritev in razkritij poštene vrednosti, ter presodi, ali so bile meritve poštene vrednosti ustrezno določene na podlagi takšnih podatkov in predpostavk posloводства.

51. Revizor presodi, ali so podatki, na katerih so zasnovane meritve poštene vrednosti, tudi podatki, uporabljeni pri veččakovem delu, točni, popolni in ustrezni ter ali so bile meritve poštene vrednosti z uporabo takšnih podatkov in predpostavk posloводства pravilno določene. Revizorjevi preizkusi lahko vsebujejo na primer tudi revizijske postopke, kot so preverjanje virov podatkov, matematični ponovni izračuni in pregledovanje informacij, ali so notranje skladne, tudi ali so takšne informacije skladne z namero posloводства izvesti posebne aktivnosti, obravnavane v 22. in 23. odstavku.

Pripravljanje neodvisnih ocenitev poštene vrednosti za podporne namene

52. Revizor lahko neodvisno oceni pošteno vrednost (na primer z uporabo modela, ki ga je sam razvil), da bi podprl meritve poštene vrednosti v organizaciji. Ko pripravlja neodvisno ocenitev z uporabo

predpostavk posloводства, jih presodi, kot je obravnavano v 39.–49. odstavku. Namesto da bi revizor uporabil predpostavke posloводства, lahko oblikuje ločene predpostavke za primerjavo z meritvami poštene vrednosti, ki jih je opravilo posloводство. V takšnem primeru mora revizor kljub temu poznati predpostavke posloводства. Poznavanje uporabi za ugotovitev, ali njegov model upošteva vse bistvene spremenljivke, in za presojo vsake bistvene razlike nasproti poslovodski ocenitvi. Revizor izvede tudi revizijske postopke s podatki, uporabljenimi za pripravo meritev poštene vrednosti, kot je obravnavano v 50. in 51. odstavku. Kadar revizor med revizijo izvaja te postopke, upošteva navodila, ki jih vsebuje MSR 520 – Analitični postopki.

Kasnejši dogodki

53. Revizor upošteva vpliv kasnejših dogodkov na meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih.

54. Posli in dogodki, ki se zgodijo po koncu obdobja, vendar pred dokončanjem revizije, lahko prispevajo ustrezne revizijske dokaze glede meritev poštene vrednosti, ki jih je opravilo posloводство. Na primer prodaja naložbene nepremičnine kmalu po koncu obdobja lahko prispeva revizijske dokaze v zvezi z meritvijo poštene vrednosti.

55. V času po obdobju, za katero so sestavljeni računovodski izkazi, so okoliščine lahko drugačne od tistih, ki so obstajale ob koncu tega obdobja. Informacija o poštenu vrednosti po koncu obravnavanega obdobja lahko prikaže dogodke, ki so se zgodili po koncu tega obdobja, in ne okoliščin, ki so obstajale na datum bilance stanja. Na primer cene tržljivih vrednostnic na delujočem trgu, ki se spremenijo po koncu obdobja, praviloma niso del ustreznih revizijskih dokazov o vrednosti vrednostnic, ki je obstajala ob koncu obdobja. Revizor pri vrednotenju revizijskih dokazov, ki se nanašajo na takšne dogodke, upošteva MSR 560 – Kasnejši dogodki.

Razkritja o poštenih vrednostih

56. Revizor presodi, ali so razkritja o poštenih vrednostih, ki jih je pripravila organizacija, v skladu z njenim okvirom računovodskega poročanja.

57. Razkritje informacij o poštenu vrednosti je pomemben del računovodskih izkazov v številnih okvirih računovodskega poročanja. Pogosto se zahteva razkritje poštene vrednosti zaradi njene pomembnosti za uporabnike pri vrednotenju dosežkov organizacije in njenega finanč-

nega stanja. Poleg informacij o poštenu vrednosti, ki jih zahteva primerni okvir računovodskega poročanja, nekatere organizacije prostovoljno razkrivajo dodatne informacije o poštenu vrednosti v opombah k računovodskim izkazom.

58. Pri revidiranju meritev in razkritij poštene vrednosti, vključenih v opombe k računovodskim izkazom, ne glede na to, ali jih zahteva primerni okvir računovodskega poročanja ali so razkrite prostovoljno, revizor praviloma izvaja bistveno enake vrste revizijskih postopkov, kot se uporabljajo pri revidiranju meritev poštene vrednosti, priznane v računovodskih izkazih. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so načela vrednotenja skladna s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji, da so dosledno uporabljena ter da so uporabljena metoda ocenitve in pomembne predpostavke pravilno razkrite v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji. Revizor presodi tudi, ali utegnejo biti prostovoljne informacije v povezavi z računovodskimi izkazi neustrezne. Na primer poslovodstvo utegne razkriti sprotno prodajno vrednost sredstva, ne da bi omenilo bistvene omejitve v pogodbenih določbah, ki preprečujejo prodajo v bližnji prihodnosti.

59. Revizor presodi, ali je organizacija ustrezno razkrila informacije o poštenu vrednosti, kot zahteva njen okvir računovodskega poročanja. Če vsebuje kaka postavka visoko stopnjo negotovosti pri merjenju, revizor oceni, ali razkritja dovolj seznanijo uporabnike s takšno negotovostjo. Na primer če poslovodstvo meni, da predstavitev kake vrednosti z enim samim zneskom ni ustrezna, revizor lahko presodi, ali so razkritja o razponu zneskov in o predpostavkah, uporabljenih pri določanju tega razpona, v katerem je najverjetneje poštena vrednost, v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji. Če pride v poštev, revizor presodi tudi, ali je organizacija upoštevala računovodske zahteve in zahteve po razkritjih, ki se nanašajo na spremembe metode vrednotenja, uporabljene pri določanju meritev poštene vrednosti.

60. Če je razkritje informacij o poštenu vrednosti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja opuščeno, ker poštene vrednosti ni mogoče določiti dovolj zanesljivo, revizor presodi ustreznost razkritij, ki se zahtevajo v takšnih okoliščinah. Če organizacija ni ustrezno razkrila informacij o poštenu vrednosti, ki jih zahteva primerni okvir računovodskega poročanja, revizor presodi, ali so računovodski izkazi zaradi odmika od primernega okvira računovodskega poročanja pomembno napačni.

Presojanje izidov revizijskih postopkov

61. Pri končni ocenitvi, ali so meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji, revizor ovrednoti zadostnost in ustreznost pridobljenih revizijskih dokazov pa tudi skladnost takšnih dokazov z drugimi revizijskimi dokazi, pridobljenimi in ovrednotenimi med revizijo.

62. Pri ocenjevanju, ali so meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji, revizor ovrednoti skladnost informacij in revizijskih dokazov, pridobljenih med revizijo meritev poštene vrednosti, z drugimi revizijskimi dokazi, pridobljenimi med revizijo, v povezavi z računovodskimi izkazi kot celoto. Na primer revizor prouči, ali obstaja oziroma ali naj bi obstajala povezava ali soodvisnost med obrestnimi merami, uporabljenimi pri diskontiranju prihodnjih denarnih tokov za določitev poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, ter obrestnimi merami pri izposojanju, ki jim je izpostavljena organizacija pri pridobivanju naložbenih nepremičnin.

Poslovodske predstavitve

63. Revizor od posloводства pridobi pisne predstavitve v zvezi z utemeljenostjo bistvenih predpostavk, tudi o tem, ali ustrezno izražajo namere posloводства in njegovo sposobnost izvesti posebne aktivnosti v prid organizacije, če je to pomembno za meritve ali razkritja poštene vrednosti.

64. MSR 580 – Poslovodske predstavitve – obravnava uporabo poslovodskih predstavitev kot revizijskih dokazov. Odvisno od narave, pomembnosti in zapletenosti poštenih vrednosti so lahko med poslovodskimi predstavitvami o meritvah in razkritjih poštene vrednosti v računovodskih izkazih tudi predstavitve o:

- ustreznosti metod merjenja, tudi s tem povezanih predpostavk posloводства, uporabljenih pri določanju poštenih vrednosti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, ter o doslednosti pri uporabi metod;
- temeljih, ki jih je uporabilo posloводство pri presoji, da predpostavka, povezana z možno uporabo poštene vrednosti in pojasnjena v primernem okviru računovodskega poročanja organizacije, ne velja;

- popolnosti in ustreznosti razkritij, ki so povezana s poštenimi vrednostmi v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji;
- tem, ali kasnejši dogodki zahtevajo prilagoditev meritev in razkritij poštene vrednosti v računovodskih izkazih.

Poročanje pristojnim za upravljanje

65. MSR 260 – Poročanje o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje – zahteva, da revizorji poročajo o revizijskih zadevah, ki so zanimive za upravljanje, tistim, ki so pristojni zanj. Ker so nekatere meritve poštene vrednosti pogosto negotove, je možni vpliv vsakega bistvenega tveganja na računovodske izkaze lahko zanimiv za upravljanje. Na primer revizor presoja, ali bo poročal o naravi pomembnih predpostavk, uporabljenih pri meritvah poštene vrednosti, o stopnji subjektivnosti pri razvijanju predpostavk in o sorazmerni pomembnosti postavk, merjenih po poštene vrednosti, za računovodske izkaze kot celoto. Pri določanju narave in oblike poročanja upošteva revizor navodila, ki jih vsebuje MSR 260.

Datum uveljavitve

66. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje.

Pogled iz zornega kota javnega sektorja

1. Številne države se približujejo računovodstvu po načelu nastanka poslovnega dogodka in uporabljajo pošteno vrednost kot podlago za vrednotenje številnih vrst sredstev in obveznosti, ki jih imajo, ali za razkrivanje postavk v računovodskih izkazih. Splošna načela tega MSR se zato lahko upoštevajo pri reviziji meritev in razkritij poštene vrednosti v računovodskih izkazih organizacij javnega sektorja.

2. 3. odstavek tega MSR pravi, da revizor, kadar so meritve in razkritja poštene vrednosti pomembni za računovodske izkaze, pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so takšni meritve in razkritja v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji. Računovodski okvir Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor vsebuje vrsto standardov, ki zahtevajo ali dovoljujejo priznavanje ali razkrivanje poštenih vrednosti.

3. Kot je navedeno v 8. odstavku tega MSR, je lahko določanje poštene vrednosti nekaterih sredstev ali obveznosti zapleteno, kjer ni delujočega trga. To utegne biti zlasti problem v javnem sektorju, kjer so organizacije pomembne posestnice nekaterih posebnih sredstev. Poleg tega številna sredstva v organizacijah javnega sektorja ne ustvarjajo denarnih tokov. V takšnih okoliščinah je mogoče oceniti pošteno vrednost ali podobno veljavno vrednost na podlagi drugih metod vrednotenja, tudi, vendar ne izključno, na podlagi metode zmanjšane nadomestitvene vrednosti in metode indeksirane cene.

Dodatek

Meritve in razkritja poštene vrednosti v različnih okvirih računovodskega poročanja

1. Različni okviri računovodskega poročanja zahtevajo ali dovoljujejo različne meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih. Prav tako se razlikujejo po ravni navodil, ki jih dajejo o podlagi za merjenje sredstev in obveznosti ali o s tem povezanih razkritjih. Nekateri okviri računovodskega poročanja dajejo obvezna navodila, drugi splošna, nekateri pa sploh nobenih. Poleg tega obstaja nekaj posebnih postopkov za meritve in razkritje poštene vrednosti v nekaterih vrstah dejavnosti.

2. V različnih okvirih računovodskega poročanja ali pa v posameznem okviru za različna sredstva, obveznosti ali razkritja lahko obstajajo različne opredelitve poštene vrednosti. Na primer Mednarodni računovodski standard (MRS) 39 – Finančni inštrumenti: priznavanje in merjenje – opredeljuje pošteno vrednost kot "znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali z njim poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v transakciji, v kateri sta medsebojno neodvisni in enakopravni". Zamisel poštene vrednosti praviloma predpostavlja takojšnjo transakcijo, ne pa poravnave v kakem preteklem ali prihodnjem trenutku. Torej je merjenje poštene vrednosti iskanje ocenjene cene, po kateri se bo posel opravil. Poleg tega različni okviri računovodskega poročanja lahko uporabljajo izraze, kot so "za organizacijo značilna vrednost", "vrednost pri uporabi" ali podobni, ki pa so še vedno lahko v okviru zamisli poštene vrednosti v tem MSR.

3. Različni okviri računovodskega poročanja lahko obravnavajo spremembe meritev poštene vrednosti, ki se pojavljajo sčasoma, na različne načine. Na primer posamezen okvir računovodskega poročanja utegne zahtevati, da se spremembe meritev poštene vrednosti nekaterih sredstev ali obveznosti izražajo neposredno v kapitalu, po drugem okviru pa se takšne spremembe lahko izražajo v poslovnem izidu. V nekaterih okvirih na določitev, ali uporabiti obračune poštene vrednosti ali kako jih uporabiti, vpliva namera posloводства, da bo izvajalo določene aktivnosti v zvezi s posameznim sredstvom ali obveznostjo.

4. Različni okviri računovodskega poročanja lahko zahtevajo nekatere posebne meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izka-

zih ter jih predpisujejo ali dovoljujejo v različnih stopnjah. Okviri računovodskega poročanja lahko:

- predpisujejo zahteve za merjenje, predstavljanje in razkrivanje nekaterih informacij, ki jih vsebujejo računovodski izkazi, ali informacij, ki so razkrite v opombah k računovodskim izkazom ali predstavljene kot dodatne informacije;
- dovoljujejo nekatere meritve z uporabo poštenih vrednosti po izbiri organizacije ali le kadar je zadoščeno določenim sodilom;
- predpisujejo posebno metodo določanja poštene vrednosti, na primer z neodvisno ocenitvijo ali s posebnimi načini uporabe diskontiranih denarnih tokov;
- dovoljujejo izbiro metode za določanje poštene vrednosti med več metodami (sodila za izbiro so lahko v okviru računovodskega poročanja ali pa ne) ali
- ne dajejo nobenih navodil za meritve ali razkritja poštene vrednosti, razen da mora biti njihova uporaba razvidna iz običajev ali navad, na primer stalna praksa v dejavnosti.

5. Nekateri okviri računovodskega poročanja predpostavljajo, da je pogoj za zahtevo ali dovoljenje meritev ali razkritij poštene vrednosti sredstev in obveznosti možnost, da se njihova poštena vrednost lahko zanesljivo meri. V nekaterih primerih ta predpostavka ni izpolnjena, če na delujočem trgu ni objavljena tržna cena sredstva ali obveznosti in so druge metode utemeljenega ocenjevanja poštene vrednosti očitno neustrezne ali neizvedljive.

6. Nekateri okviri računovodskega poročanja zahtevajo nekatere posebne prilagoditve ali spremembe informacij o vrednotenju ali druge proučitve, ki se nanašajo samo na posamezno sredstvo ali obveznost. Na primer obračunavanje naložbenih nepremičnin lahko zahteva prilagoditve ocenjene tržne vrednosti, kot so prilagoditve za ocenjene končne stroške pri prodaji, prilagoditve, ki se nanašajo na stanje in lokacijo nepremičnine, ter na druge zadeve. Podobno je, če trg za kako sredstvo ni delujoči trg; tedaj je objavljene cene treba prilagoditi ali spremeniti, kar vodi do ustreznjšega merila poštene vrednosti. Na primer objavljene tržne cene ne kažejo nujno poštene vrednosti, če delovanje na trgu ni pogosto, če trg ni dobro organiziran ali če se na njem trguje z majhnimi količinami glede na celotno število obstoječih trgovalnih enot. V skladu s tem je treba takšne tržne cene prilagoditi ali spremeniti. Za takšne prilagoditve ali spremembe utegnejo biti potrebni drugi viri tržnih informacij.

Razširjenost meritev poštene vrednosti

7. Meritve in razkritja, zasnovani na poštenu vrednosti, so čedalje bolj razširjeni v okvirih računovodskega poročanja. Poštene vrednosti se lahko pojavljajo v računovodskih izkazih in vplivajo na njihovo določenost na številne načine, tudi z merjenjem poštene vrednosti naslednjih sestavin:

- posebnih sredstev ali obveznosti, kot so tržljive vrednostnice ali dolgovi za poravnavo obveze iz finančnega instrumenta, redno ali občasno na trgu;
- posebnih sestavin lastniškega kapitala, na primer pri obračunavanju priznavanja, merjenja in predstavljanja nekaterih finančnih instrumentov s kapitalskimi značilnostmi, kot so obveznice, ki jih imetnik lahko zamenja za navadne delnice izdajatelja;
- posebnih sredstev ali obveznosti, pridobljenih pri poslovni združitvi; na primer začetna določitev dobrega imena, ki izhaja iz nakupa podjetja v poslovni združitvi, je navadno zasnovana na meritvi poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov ter poštene vrednosti danih nadomestil;
- posebnih sredstev ali obveznosti, enkratno prilagojenih poštenu vrednosti; nekateri okviri računovodskega poročanja lahko zahtevajo uporabo meritev poštene vrednosti za določitev obsega prilagoditve sredstva ali skupine sredstev pri ugotavljanju oslabitve sredstev, na primer pri preizkusu oslabitve dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, zasnovanega na poštenu vrednosti opredeljene poslovne enote ali poročevalne enote, vrednost katerega je nato razporejena na skupine sredstev in dolgov organizacije ali enote, da bi pridobili vsebovano dobro ime za primerjavo s knjiženim dobrim imenom;
- združitve sredstev in obveznosti; v nekaterih primerih zahteva merjenje vrste ali skupine sredstev ali obveznosti združitve poštenih vrednosti nekaj posameznih sredstev ali obveznosti v takšno vrsto ali skupino; na primer po primernem okviru računovodskega poročanja v organizaciji je lahko merjenje raznovrstnega portfelja posojil določeno na podlagi poštene vrednosti nekaterih vrst posojil, ki sestavljajo takšen portfelj;
- poslov, ki vsebujejo zamenjavo sredstev med neodvisnimi strankami brez denarnega nadomestila, na primer nedenarno zamenjavo tovarniške opreme v različnih delih poslovanja;

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