

# Vodnik po revizijskem postopku za ocenjevalce vrednosti



International Valuation Standards Council

Copyright © 2013 International Valuation Standards Council.

Avtorske pravice © 2013 ima Odbor za Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti.

Vse pravice pridržane.

Brez vnaprejšnje pisne privolitve Odbora za Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način – ne elektronsko ne mehanično ali na druge znane ali v prihodnje izumljene načine, vključno s fotokopiranjem in snemanjem ali sistemom za shranjevanje in ponovni priklic – niti v celoti niti delno prevesti, ponatisniti ali reproducirati ali uporabiti nobenega dela te publikacije.

V zvezi z vsemi vprašanji glede objav in avtorskih pravic se lahko obrnete na Odbor za Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti:

International Valuation Standards Council  
1 King Street LONDON EC2V 8AU United Kingdom  
Email: [contact@ivsc.org](mailto:contact@ivsc.org) [www.ivsc.org](http://www.ivsc.org)

ISBN: 978-0-9569313-9-9

Ta dokument vsebuje izvlečke iz Mednarodnih standardov revidiranja, ki so vsebovani v *Priročniku mednarodnih objav s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja zagotovil in sorodnih storitev* – izdaja 2010 Odbora za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, ki jih je aprila 2010 objavila Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) in se uporabljajo z dovoljenjem IFAC-a.

Odbor za Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti, avtorji in izdajatelj ne sprejemajo nobene odgovornosti za škodo, povzročeno komur koli, ki ukrepa ali opusti ukrepanje na podlagi tu objavljenega gradiva, ne glede na to, ali je taka škoda povzročena iz malomarnosti ali drugače.



Postavitev in tisk: Page Bros, Norwich



Dovoljenje za prevod Vodnika po revizijskem postopku za ocenjevalce vrednosti ima Slovenski inštitut za revizijo, Dunajska 106, Ljubljana. Potrjeno besedilo tega dokumenta je tisto, ki ga je Odbor za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti objavil v angleščini. Odbor za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti ne prevzema nobene odgovornosti, povezane z uporabo tega dokumenta v slovenskem jeziku.

© *Avtorske pravice*, povezane s slovenskim prevodom Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti, ima Slovenski inštitut za revizijo, Dunajska 106, Ljubljana. Vse pravice pridržane. To pomeni, da je brez pisnega dovoljenja Slovenskega inštituta za revizijo, prepovedano vsakršno kopiranje, prepisovanje, razmnoževanje in kakršno koli razširjanje prevoda dokumenta v komercialne namene. Dovoljenja je njihova uporaba za osebne namene oziroma uporaba na način, ki jih za avtorsko zaščitena dela dovoljuje zakonodaja, ki ureja avtorske pravice.

# Vodnik po revizijskem postopku za ocenjevalce vrednosti

Odbor za Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (OMSOV) je neodvisna, neprofitna, organizacija zasebnega sektorja, ki deluje v javnem interesu. Cilj OMSOV-jev je graditi ugled in javno zaupanje v postopek ocenjevanja vrednosti z ustvarjanjem okvira za izdajanje verodostojnih ocen vrednosti ustrezno usposobljenih ocenjevalcev, ki delajo etično neoporečno.

OMSOV dosega ta cilj z:

- ustvarjanjem in vzdrževanjem Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti (MSOV),
- izdajanjem strokovnih navodil za ocenjevalce vrednosti in
- pospeševanjem razvoja stroke ocenjevanja vrednosti in etične prakse po vsem svetu.

Ta vodnik je pripravil Pooblaščen odbor OMSOV-jev, da bi pojasnil vlogo revizorjev ter način njihovega sodelovanja z ocenjevalci vrednosti. **Vodnik hkrati** proučuje ustrezne dele Mednarodnih standardov revidiranja (MSR) in jih povezuje z zahtevami v MSOV-jih.

Zlasti MSOV 300 – *Ocenjevanja vrednosti za računovodsko poročanje* daje navodila v povezavi z različnimi računovodskimi nameni, za katere je po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (MSRP) lahko izdelana ocena vrednosti.

Ta navodila ne spreminjajo ali dopolnjujejo zahtev nobenega od navedenih standardov in so namenjena le obveščanju. Standardi, ki so jih izdali Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), drugi organi za določanje revizijskih standardov in OMSOV, se sčasoma preverjajo in spreminjajo. Če mora opravljeno delo ocenjevanja vrednosti pregledati še revizor, priporočamo, da se ocenjevalci vrednosti seznanijo z veljavnimi zahtevami v ustreznih standardih.

# Vsebina

	Odstavki	Stran
Namen tega vodnika	1–5	1
Okolje računovodskega poročanja	6–10	2
Vloga neodvisnega revizorja	11	3
Standardi revidiranja	12–18	4
Vloga ocenjevalca vrednosti	19	5
Standardi ocenjevanja vrednosti	20–21	6
Sprejetje naloge ocenjevanja vrednosti	22–25	6
Obseg naloge ocenjevanja vrednosti	26–27	7
Pomembnost	28–33	8
Ocenjevalec v vlogi veščaka posloводства	34–42	9
Ocenjevalec v vlogi revizorjevega veščaka	43–46	10
Revizorjev notranji veščak	47	11
Revizorjev zunanji veščak	48–50	12
Obseg dela – dodatne obravnave	51–56	12
Pregledi ocenjevanja vrednosti	57–58	14
Revizorjev pregled veščakovega dela	59–60	14
DODATEK 1 Viri		A1
DODATEK 2 Priprava obsega dela		A3
DODATEK 3 Izvleček iz MSR 500		A5
DODATEK 4 Revizorjeva ocena ocenjevalca vrednosti		A10
DODATEK 5 Izvleček iz MSR 620		A11

# Vodnik po revizijskem postopku za ocenjevalce vrednosti

## Namen tega vodnika

1. Vse pogostejša uporaba ocenjenih vrednosti v standardih računovodskega poročanja zahteva od ocenjevalcev vrednosti izdelavo ocen vrednosti sredstev ali obveznosti, ki jih za namen računovodskega poročanja potrebuje poslovodstvo. To lahko vključuje ocenjevanje vrednosti za pomoč organizaciji pri pripravi njenih izkazov ali pa ocenjevanje za pomoč revizorju pri ugotavljanju, ali so vrednosti, ki jih je v izkazih navedlo poslovodstvo, utemeljene in dobro podprte. Ta vodnik bo pomagal ocenjevalcem vrednosti spoznati revizijski postopek, da bodo tako boljše usposobljeni za opravljanje storitve, ki jo zahteva organizacija, ki poroča, neodvisni revizor ali oba.
2. Kadar so ocenjene vrednosti v računovodskih izkazih pomembne ali zapletene, je uspešno sodelovanje med ocenjevalcem vrednosti in neodvisnim revizorjem lahko odločilen dejavnik pri zagotavljanju, da revizija poteka gladko in brez nepotrebnih zamud.
3. Za uspešno sodelovanje je potrebno medsebojno poznavanje nalog vsakega strokovnjaka, ki je vključen v revizijski postopek. Ocenjevalec vrednosti, ki je vključen v posel in dela bodisi za organizacijo, ki je subjekt poročanja, bodisi za revizorja, mora dobro poznati:
  - vrste informacij, ki jih revizor utegne zahtevati od ocenjevalca vrednosti ali obravnavati z njim;
  - dejavnike, ki pomembno vplivajo na to, ali bo delo ocenjevalca vrednosti za revizorjeve namene ustrezno;
  - ovrednotenja, ki se od revizorja zahtevajo na podlagi dela ocenjevalca vrednosti.

4. Revizorji morajo slediti revizijskim standardom. Ta vodnik se osredotoča na Mednarodne standarde revidiranja (MSR), ki jih je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanje zagotovil (IAASB) in objavila Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Seveda pa imajo lahko posamezne države svoje revizijske standarde. V vodniku, ki je namenjen mednarodni rabi, se ni mogoče sklicevati na nacionalne standarde revidiranja, čeprav mnogi med njimi vsebujejo podobna načela, kot so navedena v tem vodniku.
5. Ta vodnik je zasnovan za boljše medsebojno poznavanje in medsebojno razumevanje ocenjevalca vrednosti, posloводства organizacije in revizorja za uspešno skupno delo.

## **Okolje računovodskega poročanja**

6. Uporaba ocenjenih vrednosti je pri finančnem poročanju postala razširjena, ko je več držav sprejelo Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP). Ocenjene vrednosti je v odvisnosti od okvira računovodskega poročanja mogoče uporabiti za merjenje vrednosti več vrst sredstev in obveznosti v računovodskih izkazih. Lahko so na primer zahtevana za oceno poštene vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjetja po poslovni združitvi, za preizkus sredstev zaradi oslabitev ali za določitev zneska sredstva ali obveznosti, ki ga je treba izkazati v bilanci stanja. Pripravljalci računovodskih izkazov, revizorji in ocenjevalci vrednosti morajo poznati in razumeti računovodske zahteve v zvezi z ocenjenimi vrednostmi za različne namene računovodenja skupaj z zahtevanimi razkritji in ustrezno upoštevati njihovo uporabo. V komentarju k MSOV 300 – *Ocenjevanja vrednosti za računovodsko poročanje* so opisani običajni nameni, za katere je zahtevano ocenjevanje vrednosti po MSRP-jih, ter ustrezne obravnave in predpostavke za vsakega od teh namenov.
7. Vrste in zanesljivost informacij, ki so na voljo v podporo ocenjevanju vrednosti, so lahko zelo različne. Za nekatere vrste sredstev (na primer za vrednostne papirje, ki kotirajo na borzi) lahko organizacija, ki poroča običajno brez težav določi vrednost, ki jo revizor lahko tudi preveri in potrdi. Za sredstva, katerih vrednosti ni mogoče neposredno opazovati na dejavnem trgu, pa bo revizor od organizacije pričakoval dokaze, da so izkazane vrednosti utemeljene in ustrezno podprte. Za podporo računovodskemu poročanju lahko organizacija najame ocenjevalca vrednosti, da izvede ustrezno ocenjevanje vrednosti ali pa ocenjevalca vrednosti vključi revizor.
8. Motnje na trgih, ki jih je povzročila finančna kriza leta 2008, so ustvarile večjo negotovost tudi pri ocenjevanjih vrednosti in povečale tveganje pomembno napačne navedbe v

računovodskih izkazih. Zato se je okrepil nadzor regulativnih organov nad ocenami vrednosti, ki se pojavljajo v računovodskih izkazih.

9. Ta povečana pozornost na poročane meritve temelječe na ocenah vrednosti, se ujema s povečanim nadziranjem revizijskega postopka nasploh. Mednarodni forum neodvisnih revizijskih regulatorjev (IFIAR) je bil ustanovljen z namenom izboljšanja sodelovanja pri urejanju revizijske dejavnosti, kar bo povečalo aktivnost pregledovanja in nadzora revizij in ocen vrednosti uporabljanih v računovodskih izkazih na globalni ravni. Od ocenjevalcev vrednosti bo tako še bolj izrazito zahtevano, da razumejo:
  - ustrezne računovodske standarde in standarde ocenjevanja vrednosti ter standarde revidiranja, da bo zagotovljeno, da postopek ocenjevanja vrednosti in poročilo o njem izpolnjujeta zahteve teh standardov;
  - vloge, ki jih imata neodvisni revizor in ocenjevalec vrednosti kot revizorjev veščak, vključno z obsegom in področjem nalog, ki jih opravljata;
  - potrebo po jasnem, odkritem in uspešnem medsebojnem obveščanju med ocenjevalcem vrednosti in neodvisnim revizorjem (kadar je vključen kot revizorjev veščak) ter poslovodstvom subjekta poročanja (kadar je vključen kot veščak poslovodstva).
10. Ta vodnik je namenjen boljšemu poznavanju teh postopkov in strokovnih osnov.

## **Vloga neodvisnega revizorja**

11. Vloga neodvisnega revizorja je izraziti mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z veljavnimi standardi računovodskega poročanja ter so resničen in pošten prikaz finančnega stanja in uspešnosti organizacije. To se doseže s pridobitvijo sprejemljivega zagotovila, da v celoti računovodskih izkazov ni pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Sprejemljivo zagotovilo je visoka, vendar ne absolutna raven zagotovila, zato je pojem pomembnosti zelo pomemben pri zbiranju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v podporo revizorjevemu poročilu. Pomembno je, da je revizor neodvisen od subjekta poročanja, ki ga revidira. Uporabniki računovodskih informacij, kot so vlagatelji, državne agencije in splošna javnost, se zanašajo na neodvisnega revizorja in njegovo nepristransko revizijsko poročilo.

## Standardi revidiranja

12. Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB) je odgovoren za Mednarodne standarde revidiranja (MRS). Leta 2009 je IAASB dokončal projekt razjasnitve in razširitve raznih MSR-jev. Za ta vodnik so zlasti pomembni v nadaljevanju navedeni MSR-ji in Mednarodna obvestila za revizijsko prakso (MORP), ker vsebujejo zahteve in napotke za revizorje v zvezi z revizijo računovodskih ocen, izdelanih ob pripravi računovodskih izkazov, ali v zvezi z uporabo veščakov.
- MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*
  - MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*
  - MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*
  - MSR 500 – *Revizijski dokazi*
  - MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*
  - MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*
  - MORP 1000 – *Posebne presoje pri revidiranju finančnih inštrumentov.*

V Dodatku 1 je navedeno, kje je mogoče pridobiti te dokumente.

13. MSR 200 celovito obravnava naloge neodvisnega revizorja pri izvajanju revizije računovodskih izkazov v skladu z MSR-ji. Standard zlasti navaja glavne cilje neodvisnega revizorja in pojasnjuje vrsto in področje revizije, ki naj neodvisnemu revizorju omogoči izpolnitev teh ciljev. Pri delu z revizorjem mora ocenjevalec vrednosti dobro poznati temeljne pojme iz revizije, kot sta na primer poklicna nezaupljivost in strokovna presoja.
14. MSR 230 obravnava pripravo revizijske dokumentacije za revizijo računovodskih izkazov. Za ocenjevalca vrednosti je pomemben za razumevanje razlogov, zaradi katerih mora revizor pripraviti dokumentacijo.
15. MSR 320 obravnava revizorjevo odgovornost za uporabo načela pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov, kar je podlaga za pojasnila o pomembnosti v tem vodniku.
16. MSR 540 zahteva od revizorja pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o tem, ali so računovodske ocene, vključno



z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, v računovodskih izkazih primerne in z njimi povezana razkritja ustrezna glede na uporabljen okvir računovodskega poročanja. Revizor bo zato od poslovodstva subjekta poročanja verjetno zahteval podporne dokaze na katerih temeljijo vrednosti, navedene v računovodskih izkazih. Med tovrstne dokaze lahko sodijo tudi vrednosti ocenjene s strani ocenjevalca vrednosti, ki ga imenuje poslovodstvo. Revizor presoja podporne dokaze na katerih temeljijo vrednosti vključene v izkaze s strani poslovodstva. V podporo temu postopku lahko imenuje tudi svojega veščaka, da mu pri tem pomaga.

17. MSR 500 navaja postopke, katerim naj bi revizor sledil pri obravnavanju dokazov, ki mu jih je predložilo poslovodstvo, vključno s tistimi, ki jih je priskrbel veščak, ki ga je imenovalo poslovodstvo. MSR 620 pa določa postopke, po katerih revizor presodi, kdaj bo imenoval svojega notranjega ali zunanjega veščaka. V teh navodilih je obravnavan vpliv določb MSR 500 in MSR 620 na postopke, ki jih izvede ocenjevalec vrednosti, kadar deluje v eni ali drugi vlogi veščaka.
18. Kot je navedeno v 4. odstavku, se v nekaterih državah lahko uporabljajo nacionalni standardi, ki vsebujejo podobna načela in določbe.

## **Vloga ocenjevalca vrednosti**

19. Ocenjevalca vrednosti lahko najame organizacija, ki je subjekt poročanja, da ji pripravi ocene vrednosti v podporo pri izkazovanju vrednosti določenih sredstev ali obveznosti v računovodskih izkazih. Lahko pa ga najame tudi revizor, da mu pomaga pri oblikovanju mnenja, ali so ocene vrednosti, vsebovane v računovodskih izkazih organizacije ustrezno utemeljene. Vsaka od teh vlog ima nekaj posebnih zahtev, predstavljenih v tem vodniku.

## **Standardi ocenjevanja vrednosti**

20. Ne glede na to, ali ocenjevalca vrednosti najame organizacija ali revizor, mora biti ocena vrednosti izdelana v skladu s priznanimi standardi ocenjevanja vrednosti. To revizorju pomaga pri presoji, ali je delo veščaka opravljeno v skladu s priznanimi standardi stroke ocenjevanja vrednosti in ali so metode, modeli in predpostavke skladne s splošno sprejeto prakso ocenjevanja vrednosti. Standardi ocenjevanja vrednosti običajno vsebujejo zahteve glede poročanja in razkritij, kar bo revizorju pomagalo razumeti in oceniti opravljena ocenjevanja vrednosti.

21. Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti (MSOV) veljajo za ocenjevanja vrednosti, pripravljena za vključitev v revidirane računovodske izkaze, čeprav notranje pravo ali predpis posamezne države lahko določa tudi uporabo drugega predpisa. Ta vodnik se sklicuje na zahteve MSOV-jev.

## **Sprejetje naloge ocenjevanja vrednosti**

22. MSR 500 zahteva, da revizor ovrednoti usposobljenost, zmožnost in nepristranskost veščaka, ki ga je imenovalo poslovodstvo, da lahko presodi zanesljivost veščakovih dokazov. Podobno zahtevo vsebuje tudi MSR 620, vendar poleg revizorjevega zunanjega veščaka vključuje še poizvedovanje glede interesov in odnosov, ki lahko ustvarijo nevarnost glede veščakove nepristranskosti.
23. MSR 500 in MSR 620 navajata dejavnike, ki bodo vplivali na vrsto in obseg revizorjevih postopkov pri presoji usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka. Primeri takih dejavnikov so med drugim naloga, na katero se nanaša delo veščaka, tveganja pomembno napačne navedbe, pomembnost veščakovega dela za revizijo ter revizorjevo poznavanje predhodnega dela veščaka in izkušnje pri sodelovanju z njim.
24. Ocenjevalec vrednosti, ki se ravna po MSOV-jih, bo moral uspešno prestati revizorjeve poizvedbe o usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti. Pred prevzemom kakršne koli naloge ocenjevanja vrednosti mora ocenjevalec vrednosti proučiti in potrditi:<sup>1</sup>
- identiteto (osebne podatke) ocenjevalca in morebitnih sodelavcev;
  - da je ocenjevalec sposoben zagotoviti objektivno in nepristransko ocenjevanje vrednosti;
  - ali je ocenjevalec kakor koli materialno ali drugače povezan s predmetom ocenjevanja vrednosti ali stranko, ki je naročila ocenjevanje vrednosti;
  - da je ocenjevalec sposoben prevzeti nalogo ocenjevanja vrednosti. Če ocenjevalec v zvezi s katerim koli delom naloge potrebuje precejšnjo pomoč drugih, se je treba o vrsti take pomoči in o stopnji zanašanja nanjo dogovoriti in to tudi zapisati.

---

<sup>1</sup> MSOV 101, *Obseg dela*, 2 (a).

25. Ocenjevalec vrednosti lahko izpolnjuje zahteve iz druge in tretje alineje, s tem da dokaže, da je zavezan ali prostovoljno odločen ravnati v skladu s *Kodeksom etičnih načel za strokovne ocenjevalce vrednosti* Odbora za Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (OMSOV) ali z enakovrednim kodeksom ravnanja, ki ga je izdal drug strokovni ali regulativni organ. Ocenjevalec lahko izpolnjuje tudi četrto alinejo, če dokaže ustrezno strokovno poznavanje sredstev, ki so predmet ocenjevanja, ter poznavanje zahtev ocenjevanja vrednosti izhajajočih iz ustreznih standardov računovodskega poročanja.

## **Obseg naloge ocenjevanja vrednosti**

26. Ko je ocenjevalec vrednosti dokazal zahtevano usposobljenost, zmožnost in nepristranskost, se bo o podrobnostih naloge pogovoril in dogovoril z naročnikom in jih potrdil v pisni obliki. MSOV 101 – *Obseg dela* določa dvanajst področij, ki jih je treba obdelati pri ocenjevanju vrednosti po MSOV-jih. MSOV 300 – *Ocenjevanja vrednosti za računovodsko poročanje* pa vsebuje posebne zahteve, ki jih je treba upoštevati v zvezi z zahtevami iz MSOV 101, kadar se ocenjevanje vrednosti izvaja za uporabo v računovodskem izkazu. Te so med drugim:
- potrditev standardov računovodskega poročanja, ki se uporabljajo;
  - presoja računovodskega namena, za katerega se zahteva ocenjevanje vrednosti;
  - presoja, kako se sredstvo uporablja ali kako ga subjekt poročanja razvršča;
  - opredelitev, kako bo določena obračunska enota.
27. Druge vsebine, ki jih bo običajno treba obravnavati pri pripravi obsega dela za ocenjevanje vrednosti, ki bo bodisi predmet revizije bodisi pripravljeno v pomoč reviziji, so obravnavane v nadaljevanju tega vodnika.

## **Pomembnost**

28. Pri dogovarjanju o obsegu dela v okviru ocenjevanja vrednosti, ki ga bo poslovodstvo organizacije uporabilo za namene računovodskega poročanja ali za pregled ocenjevanja vrednosti v okviru revizijskega postopka, je potrebno upoštevati pojem pomembnosti.
29. Pomembnost je računovodski in revizijski pojem (MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*). Konceptualni okvir Odbora za Mednarodne računovodske standarde v odstavku QC 11 določa, da je informacija

pomembna, če bi njena izpustitev ali napačna navedba lahko vplivala na odločitve, ki jih uporabniki sprejemajo na podlagi računovodskih informacij o določenem subjektu poročanja. Povedano drugače, pojem pomembnost je za določeno organizacijo značilen vidik, ki temelji na vrsti in/ali velikosti postavk, na katere se nanaša informacija v povezavi z računovodskim poročilom.

30. S stališča revizorja je pomembnost osnova pri določanju vrste, časa in obsega postopkov za zbiranje dokazov ter pri ocenjevanju, ali v informaciji o obravnavani zadevi ni napačnih navedb. Pomembnost se obravnava po vsebinskih in količinskih dejavnikih, kot so sorazmerna velikost, narava in obseg učinka teh dejavnikov na ovrednotenje ali merjenje, ter po tem kateri dejavniki bi utegnili vplivati na odločitve predvidenih uporabnikov. Ocena pomembnosti pri določenem poslu je stvar revizorjeve strokovne presoje.
31. Pri določanju, ali je neka zadeva pomembna ali ne, ni nobenih jasnih ločnic. Obstajajo sicer določene smernice, vendar je opredelitev pomembnosti odvisna od okoliščin. Revizorjeva določitev pomembnosti je stvar strokovne presoje, na katero vpliva revizorjevo zaznavanje informacijskih potreb uporabnikov računovodskih izkazov. Vprašanje pomembnosti je treba proučiti pri dogovarjanju o obsegu dela ocenjevalca vrednosti, saj je bistveno za določitev ustreznega obsega tega dela.
32. O vprašanju, ali bo predmet ocenjevanja vrednosti v okviru revizije računovodskih izkazov treba obravnavati kot pomemben, se je koristno pogovoriti in dogovoriti z revizorjem že na samem začetku. To bo določilo vrsto in obseg primernih raziskav, ki naj bi jih ocenjevalec vrednosti opravil, ter stopnjo podrobnosti, ki bi jih bilo treba vključiti v poročilo. Portfelj podobnih sredstev bi bil na primer lahko pomembna sestavina v računovodskih izkazih organizacije, pri tem pa vrednost vsakega posameznega sredstva v tem portfelju morda ni pomembna. V takem primeru se je primerno dogovoriti o obsegu dela, ki vključuje podrobno raziskavo ali samo nekega vzorca ali pa izbora sredstev, ne pa vsakega sredstva v portfelju posebej. Če pa je za računovodske izkaze pomembna vrednost posameznega sredstva, bo revizor verjetno zahteval več podrobnosti in utemeljitev.
33. Razprava z revizorjem o pomembnosti obravnavanega sredstva ali sredstev je potrebna, preden se določi obseg dela, saj to lahko prihrani čas in stroške med potekom ocenjevanja vrednosti ali pozneje, ko ocenjeno vrednost pregleduje revizor.

## Ocenjevalec v vlogi veščaka posloводства

34. Čeprav je vodstvo organizacije odgovorno za meritve in razkritja vrednosti, vključenih v računovodske izkaze, je pomembno, da ocenjevalec vrednosti, ki ga je imenovala organizacije, razume revizorjevo delo, če se to nanaša na ocenjevanja vrednosti, da lahko izdela poročilo o oceni vrednosti, ki bo zadovoljilo revizorjeve zahteve.
35. V številnih pravnih redih zlasti pri zapletenih primerih organizacija od ocenjevalca vrednosti zahteva, da se poveže z revizorjem in z njim opredeli ustrezen namen dela ali posreduje odgovore na vsa vprašanja, ki bi jih revizor želel zastaviti v zvezi z dano oceno vrednosti z namenom pridobitve ustreznih dokazov v podporo revizijskemu mnenju.
36. Tako komuniciranje lahko skrajša čas in zmanjša zapletenost revizijskega postopka, zato ga je treba spodbujati. Vsekakor pa je ocenjevalec vrednosti dolžan poročati samo subjektu poročanja in nikomur drugemu, niti revizorju ne. Brez izrecnega soglasja naročnika bi ocenjevalec vrednosti kršil dolžnost varovanja zaupnosti, če bi o svoji nalogi ocenjevanja vrednosti razpravljal z revizorjem organizacije. Zato je koristno, da se ocenjevalec vrednosti o morebitnem komuniciranju z revizorjem dogovori z organizacijo in o tem vpiše ustrezno določbo med pogoje, zapisane v listini o obsegu dela.
37. Ocenjevalec vrednosti je lahko redno zaposlen pri subjektu poročanja. Če ga je zaposlilo posloводство, je priporočljivo, da ocenjevalec vrednosti upošteva priznane zasnove in načela, MSOV-jev. Seveda pa ne bo mogoče uporabiti vseh zahtev iz MSOV-jev, ki se nanašajo na sprejetje in izvajanje naloge ocenjevanja vrednosti in poročanje o njej.
38. Dodatek 2 daje navodila za ključne teme, o katerih je treba razmisliti pri dogovarjanju o obsegu naloge za predajo ocene vrednosti subjektu poročanja ali revizorju.
39. MSR 500 v 8. odstavku navaja:

*Če so bile informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene z delom veščaka posloводства, revizor, kolikor je glede na bistvenost dela tega veščaka za revizorjeve namene potrebno:*

- a) *ovrednoti usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost tega veščaka,*
- b) *pridobi poznavanje dela tega veščaka in ovrednoti primernost dela tega veščaka kot revizijskega dokaza pri ustrezni uradni trditvi.*

40. MSR 500 vsebuje tudi navodila za uporabo in pojasnjevalno gradivo, ki je ponatisnjeno v Dodatku 3 tega vodnika.
41. Pomembno je, da poslovodstvo subjekta poročanja in njegov veščak razumeta morebitno potrebo revizorja, da po prejemu poročila o ocenjevanju vrednosti, lahko zahteva še dodatne informacije. Proučitev navodil v Dodatku 3 bo ocenjevalcu vrednosti pomagala, da bo lahko predvidel poizvedbe in raziskave, ki jih bo revizor moral opraviti, da bo potrebne informacije podal že v poročilu o ocenjevanju vrednosti. Čim več informacij o uporabljenih postopkih, načinih in metodah ter o predpostavkah in virih ključnih podatkov bo navedenih v poročilu o ocenjevanju vrednosti, manj dodatnih informacij bo zahteval revizor.
42. Ocena vrednosti, pripravljena za vključitev v računovodski izkaz, bo morala temeljiti na opredelitvah in predpostavkah, ki jih zahtevajo uporabljeni standardi računovodskega poročanja. Zato taka ocena morda ne bo primerna za drug namen. Pri določanju obsega dela bo moral ocenjevalec vrednosti razmisliti tudi o ustreznih pogojih za kakršno koli sklicevanje na poročilo ali del poročila ter njegovo uporabo in razmnoževanje in te pogoje vključiti v samo poročilo (glej MSOV 101, MSOV 103 in 12. odstavek MSOV 300).

## **Ocenjevalec v vlogi revizorjevega veščaka**

43. Če revizor najame ocenjevalca vrednosti kot svojega veščaka, se uporablja MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*.

Ta navaja postopke, po katerih bi moral revizor ravnati pri najemanju veščaka na področju, ki se razlikuje od računovodstva ali revidiranja, vključno s strokovnjakom za ocenjevanje vrednosti. Najprej mora revizor ovrednotiti, ali ima veščak potrebne usposobljenost, zmožnost in nepristranskost. V Dodatku 4 je navedeno, kaj mora revizor ugotoviti v okviru tega ovrednotenja.

44. Povzeto na kratko, MSR 620
  - vodi revizorja pri ugotavljanju, kdaj naj uporabi delo veščaka;
  - zahteva od revizorja strog in dosleden postopek za dogovarjanje o vrsti, področju in ciljnih dela, ki ga mora opraviti veščak;
  - zahteva, da revizor ovrednoti ustreznost tega dela za potrebe postopka revidiranja.

45. Poleg tega pa MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja* zahteva, da revizor načrtuje in izvaja revizijo s poklicno nezaupljivostjo ter se zaveda, da lahko obstajajo okoliščine, zaradi katerih računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačne navedbe. Kadar ocenjevalec vrednosti sodeluje z revizorjem pri reviziji, je pomembno, da pozna to zahtevo in se naloge ocenjevanja vrednosti loti s podobno poklicno nezaupljivostjo, kot je zahtevana od revizorja. Poklicna nezaupljivost vključuje pozornost, na primer do:
- dokazov, ki so v nasprotju z drugimi pridobljenimi revizijskimi dokazi;
  - informacij, zaradi katerih je vprašljiva zanesljivost dokumentov in odgovorov na poizvedbe, ki naj bi se uporabili kot revizijski dokazi;
  - razmer, ki lahko kažejo na možno prevaro; in
  - okoliščin, zaradi katerih bodo verjetno potrebni še dodatni revizijski postopki.
46. Revizorjev veščak je lahko notranji ali zunanji sodelavec revizijske družbe. Razlika med obema vlogama je opisana v naslednjih odstavkih.

### **Revizorjev notranji veščak**

47. Po MSR 620 je revizorjev notranji veščak partner ali član strokovnega osebja, vključno z začasnim članom strokovnega osebja, ali revizorjevo podjetje ali podjetje v mreži. Tudi za delo notranjega veščaka veljajo določbe iz MSR 620 glede revizorjeve odgovornosti za naročanje in ocenjevanje ustreznosti dela. Priporočljivo je, da notranji veščak upošteva priznane zasnove in načela, kot so navedena v MSR-ju. Seveda pa v podjetju ne bo mogoče uporabiti vseh zahtev iz MSR-ja, ki se nanašajo na sprejetje in izvajanje naloge ocenjevanja vrednosti in poročanje o njej. Za revizorjevega notranjega veščaka bodo na primer veljali pogoji posla, dogovorjeni s subjektom poročanja, in vsi kodeksi ali predpisi, po katerih se mora ravnati.

### **Revizorjev zunanji veščak**

48. Kadar revizor imenuje zunanjega veščaka, ki ni iz revizorjevega podjetja ali podjetja v mreži, zanj ne veljajo revizorjevi pogoji posla, dogovorjeni s subjektom poročanja, ali kodeksi ali predpisi, ki urejajo revizijski postopek. Kot pri vsaki drugi nalogi ocenjevanja vrednosti ali pregleda ocenjevanja vrednosti po MSR-ju je treba v obsegu dela določiti vse pogoje, ki so



dogovorjeni med revizorjem in veščakom. Pred sprejetjem naloge se bo ocenjevalec vrednosti prepričal, da bo lahko dal nepristransko mnenje,<sup>2</sup> vključno z vsemi ustreznimi razkritji.

49. Ne glede na to, da je zunanji veščak neodvisen od revizorja in revizijskega podjetja, bo moral delati z revizorjem in pod njegovim nadzorom. Uspešno sodelovanje je pomembno za zagotavljanje, da obseg oziroma področje veščakovega dela revizorju pomaga opraviti njegove naloge.
50. Ocenjevalec vrednosti lahko revizorju pomaga prepoznovati dejavnike, ki vplivajo na področja, na katerih obstaja pomembno tveganje napačne navedbe vrednosti. Z revizorjem naj se dogovori o primernih postopkih, ki mu zagotavljajo dovolj informacij za oblikovanje mnenja o tem, ali je organizacija kot subjekt poročanja predstavila utemeljene vrednosti, ki jih je mogoče podpreti.

## **Obseg dela – dodatne obravnave**

51. Kadar ocenjevalec vrednosti dela kot revizorjev veščak, je poleg tistih, ki so opredeljene v MSOV 101 – *Obseg dela*, smiselno razmisliti še o nekaterih dodatnih vsebinah. MSR 620 v 11. odstavku zahteva, da se revizor po potrebi z revizorjevim veščakom pisno dogovori o naslednjih vsebinah:
  - vrsta, področje in cilji dela revizorjevega veščaka,
  - vloge in odgovornosti, ki se nanašajo na revizorja in njegovega veščaka,
  - vrsta, čas in obseg obveščanja med revizorjem in veščakom, vključno z obliko morebitnih poročil, ki naj jih ta veščak predloži;
  - potreba, da revizorjev veščak izpolni zahteve po zaupnosti.
52. Dodatek k MSR 620 vključuje tudi seznam vsebin, ki jih revizor lahko upošteva za vključitev v morebitni dogovor z imenovanim veščakom. Ta dodatek je podan v Dodatku 5 k temu vodniku.
53. Pomembno je tudi, da obstaja med revizorjem in njegovim veščakom dogovor o vlogah in odgovornosti, ki jih imata glede dostopa do delovnega gradiva enega in drugega in glede njegovega hranjenja. Delovno gradivo notranjega revizorjevega veščaka je del revizijske dokumentacije. Delovno gradivo zunanjega veščaka pa je njegova last in ni del revizijske dokumentacije, če ni drugače dogovorjeno.

---

<sup>2</sup> Glej Okvir MSR in Kodeks etičnih načel za ocenjevalce vrednosti, ki ga je izdal OMSOV.



54. Računovodsko poročilo lahko vsebuje ocene vrednosti različnih skupin ali vrst sredstev. V takem primeru je treba vključiti več ocenjevalcev vrednosti v vlogi revizorjevega veščaka ali pa bo morda revizorjev veščak moral zagotoviti vključitev dodatnih specialistov ocenjevanja vrednosti v delovno skupino za izvedbo. V takih situacijah je pomembna potreba po uspešnem načrtovanju, medsebojnem obveščanju in ustreznem razmejevanju vlog specialistov ocenjevanja vrednosti kot revizorjevih veščakov.
55. MSR 620 v 14. odstavku revizorju v revizorjevem poročilu, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, prepoveduje sklicevanje na delo revizorjevega veščaka, razen če tega ne zahteva zakon ali drug predpis. Razkritje mnenja revizorjevega veščaka je zato verjetno le, če to zahteva zakon ali kadar revizor meni, da je treba pojasniti spremembo v računovodskih izkazih. V skladu z MSOV 101 mora ocenjevalec vrednosti proučiti in v dokumentacijo obsega dela zapisati vse omejitve uporabe poročila o ocenjevanju vrednosti glede na namen, za katerega se izdela poročilo. Možnost, da bi se moral revizor sklicevati na delo ocenjevalca vrednosti, je zato treba proučiti že na samem začetku naloge. Priporočljivo je, da si ocenjevalec vrednosti pridrži pravico odobriti obliko in vsebino vsakega sklicevanja na svoje delo v revizorjevem poročilu.
56. Po MSR 620 se je revizor dolžan pisno dogovoriti o pogojih posla z imenovanim veščakom. Tudi ocenjevalec vrednosti, ki ravna v skladu z MSOV-ji, se mora dogovoriti o obsegu dela in to zapisati. Mnoge teme, ki jih je treba vključiti po MSR 620 in MSOV 101, so skupne. Zato bi moral biti dogovor mogoč in je tudi priporočen kot dobra praksa, saj vsaki od strank omogoča ravnanje v skladu z MSOV-jem oziroma MSR-jem.

## **Pregledi ocenjevanja vrednosti**

57. Pogosto revizor od imenovanega veščaka ne bo zahteval neodvisnega mnenja, pač pa ga bo prosil, da opravi pregled ocenjevanja vrednosti, ki lahko vključuje komentar o metodah, modelih in predpostavkah, ki jih je uporabilo poslovodstvo ali veščak poslovodstva. Pregledi ocenjevanja vrednosti so vključeni v MSOV in zanje veljajo podobne zahteve kot za naloge ocenjevanja vrednosti, pri katerih je dano mnenje o vrednosti. Pri dogovarjanju obsega dela za pregled ocenjevanja vrednosti bi morala ocenjevalec vrednosti in revizor posvetiti posebno pozornost določanju omejitev veščakovih raziskav in vsebin, o katerih je treba poročati.
58. Pogosto revizor od imenovanega veščaka zahteva, da pregleda ocenjevanja vrednosti, dá svoje pripombe ali jih ponovno izvede; gre za ocenjevanja, ki jih je priskrbelo poslovodstvo

subjekta poročanja ali zunanji veščak, ki ga je imenovalo poslovodstvo. V takih primerih se bo moral revizor dogovoriti s poslovodstvom, v kolikšnem obsegu ima revizorjev veščak dostop do informacij, uporabljenih pri prvotnih ocenjevanjih vrednosti, revizor in revizorjev veščak pa se bosta morala dogovoriti, v kolikšnem obsegu se je na te informacije mogoče zanesti, oz. ali jih bodo morali revizorjev veščak ali drugi člani revizijske skupine neodvisno preizkušati.

## **Revizorjev pregled veščakovega dela**

59. MSR 620 zahteva, da revizorji ovrednotijo delo vsakega veščaka, ki je imenovan za pomoč pri reviziji. Zato je pomembno predvideti možnost nadaljnjih razgovorov med obema strankama, potem ko je veščak oddal poročilo. Kadar je treba sprejeti predpostavke o kritičnih vhodnih podatkih za ocenjevanje vrednosti, je primerno načrtovati morebitno dodatno delo, če so v zvezi s temi vhodnimi podatki na razpolago dodatne informacije.
60. Ocenjevalec vrednosti, ki deluje kot revizorjev veščak, bi moral svoje ugotovitve dokumentirati tako, da jim izkušen revizor lahko sledi in jih razume. Kadar mora veščak poročati o ocenjevanju vrednosti, veljajo določbe MSOV 103 – *Poročanje skupaj z dodatnimi določbami iz MSOV 300 – Ocenjevanja vrednosti za računovodsko poročanje*. Te so med drugim:
- ustrezno sklicevanje na vsebine, ki jih je treba v obsegu dela izvesti na podlagi MSOV 300 (glej 26. odstavek tega vodnika);
  - vsa razkritja o ocenjevanju vrednosti, ki jih zahtevajo ustrezni standardi računovodskega poročanja;
  - učinek pomembne predpostavke na poročano vrednost.

## DODATEK 1

### Viri

Standardi, ki urejajo naloge ocenjevalca vrednosti, so vsebovani v Mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti ali drugih objavah Odbora za Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (OMSOV). V različnih pravnih redih oziroma državah lahko obstajajo tudi posebni nacionalni standardi in navodila, ki se nanašajo na naloge ocenjevalca vrednosti.

Za bralce tega vodnika bodo pomembne naslednje našteje objave OMSOV:

- *Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti,*
- *Kodeks etičnih načel za strokovne ocenjevalce vrednosti, OMSOV*
- *Okvir strokovne usposobljenosti za strokovne ocenjevalce vrednosti.*

Te objave so dostopne na spletni strani [www.ivsc.org](http://www.ivsc.org).

*Priročnik mednarodnih objav s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), vsebuje celoto prečiščenih Mednarodnih standardov revidiranja (MSR) in Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (MSOK) 1 ter standarde IAASB s področij preiskovanja, dajanja zagotovil in sorodnih storitev, razlagalni slovar in predgovor k mednarodnim standardom.

Obstaja še cela vrsta drugih objav in orodij, zasnovanih za pojasnjevanje ključnih značilnosti MSR-jev kot pomoč za njihovo lažje uspešno izvajanje in pravočasno ozaveščanje o pomembnih novih vprašanjih ali o drugih pomembnih okoliščinah. Posebni MSR-ji in druge objave IAASB, ki se nanašajo na zadeve iz tega vodnika, so med drugim:

- MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*
- MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*
- MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*
- MSR 500 – *Revizijski dokazi*
- MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*
- MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veččaka*

## **DODATEK 1**

- Mednarodno obvestilo za revizijsko prakso (MORP) 1000 – *Posebne presoje pri revidiranju finančnih instrumentov.*

Kopije MSR-jev in druge objave Odbora za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB) lahko dobite ali kupite na spletni strani [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

## DODATEK 2

### Priprava obsega dela

Ta dodatek navaja primere zadev, ki jih ocenjevalec vrednosti lahko upošteva pri opredeljevanju namena ocenjevanja, ki ga lahko opravlja kot veščak posloводства ali revizorjev veščak. Pogosto bo moral ocenjevalec vrednosti sam opraviti poizvedbe, preden bo lahko potrdil, da je ustrezno usposobljen in zmore prevzeti zahtevano delo.

#### 1. Računovodski namen

Pomembno je ugotoviti, za kakšen računovodski namen je potrebno ocenjevanje vrednosti (glej MSOV 300 – Ocenjevanja vrednosti za računovodsko poročanje). Med običajnimi računovodskimi nameni, za katera so zahtevana ocenjevanja vrednosti, so med drugim raziskave slabitev, poslovne združitve ali ocenjevanje vrednosti različnih sestavin sredstva za izračunavanje amortizacije. Ocenjevalec vrednosti mora poznati zahteve ustreznega računovodskega standarda in po potrebi zahtevati dodatno pojasnilo od stranke ali revizorja.

#### 2. Sredstva, ki jih je treba oceniti

Določiti in identificirati je potrebno sredstva, za katera je treba pripraviti oceno vrednosti. Vrsta sredstva, ki ga je treba oceniti, bo odvisna od računovodskega namena, za katerega se izvaja ocenjevanje vrednosti. Seznam, podan v nadaljevanju, je primer značilen za mednarodno proizvodno podjetje, ki pripravlja obračune za nedavno poslovno združitev. Vsi primeri se nanašajo na prevzeto družbo. Za druge računovodske namene morda ni treba ovrednotiti vseh teh sredstev.

- i. Nepremičnine
- ii. Naprave in oprema
- iii. Razvita proizvodna tehnologija
- iv. Trgovska imena in blagovne znamke
- v. Patenti za proizvodne postopke
- vi. Nedokončane raziskave in razvojni projekti
- vii. Odnosi s strankami

## **DODATEK 2**

V vsakem primeru bo moral ocenjevalec vrednosti ugotoviti število, velikost in lokacije različnih sredstev. Za vsa ugotovljena sredstva ne bo treba nujno izvesti ločenega ocenjevanja vrednosti ali enako obsežnih raziskav, zato ocenjevalcu vrednosti svetujemo, da opravi predhodne poizvedbe in ugotovi, katera sredstva so v povezavi z računovodskim poročanjem pomembna, tako da se lahko dogovori o ustreznih ravni raziskav za različna sredstva.

Enako pomembno kot identifikacija sredstev, ki jih je treba vključiti v nalogo, je pogosto tudi ugotavljanje, katera sredstva ali obveznosti je treba izločiti.

### **3. Druge storitve**

Poleg ocenjevanja vrednosti za potrebe ugotavljanja vrednosti sredstev je priporočljivo ugotoviti, ali se od ocenjevalca vrednosti zahtevajo tudi drugi nasveti na podlagi informacij, ki jih je zbral med raziskavami za ocenjevanje vrednosti, na primer analiza notranje stopnje donosnosti ali preostala koristna življenjska doba sredstva.

### **4. Projektni načrt in časovni raspored**

Ocenjevalec vrednosti mora z naročnikom opredeliti datum za dokončanje naloge in tudi projektni načrt, ki mu daje na razpolago dovolj časa za izvedbo ključnih delov postopka. Običajno usklajevanje izvede na uvodnem sestanku z revizorjem ali poslovodstvom, na katerem se potrdijo postopki in dogovori možnost dostopa do prostorov ali drugih informacij. Morda bodo potrebni tudi sestanki s ključnim osebjem iz poslovnega procesa, da se bo ocenjevalec ustrezno seznanil z ocenjevanimi sredstvi in obveznostmi.

Običajna praksa je, da ocenjevalec pripravi osnutek poročila še pred dokončanjem ocenjevanja vrednosti. Ta osnutek lahko vsebuje začasne podatke o vrednosti ali pa tudi ne, njegov glavni namen pa je, da naročnik preveri in potrdi, da so podatki in informacije, na katerih bo temeljila končna ocena vrednosti, zadnje veljavne, kar je zlasti pomembno, če so raziskave ocenjevalca potekale več tednov.

## DODATEK 3

### Izveček iz MSR 500 – REVIZIJSKI DOKAZI

#### Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

**V nadaljevanju je izveček iz MSR 500, ki daje dodatna navodila v podporo standardu:**

**Zanesljivost informacij, ki jih pripravi veščak posloводства (Glej odstavek 8.)**

- A34. Priprava računovodskih izkazov organizacije utegne zahtevati poglobljeno znanje na področju, drugačnem od računovodstva in revidiranja, kot so npr. aktuarski izračuni, cennitve ali inženirstvo. Organizacija lahko zaposli ali najame veščake za ta področja, da pridobi poglobljeno znanje za pripravo računovodskih izkazov. Opustitev tega lahko poveča tveganje pomembno napačne navedbe.
- A35. Če so bile informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene na osnovi dela veščaka posloводства, veljajo zahteve iz odstavka 8 tega MSR-ja. Posameznik ali organizacija ima na primer lahko poglobljeno znanje iz uporabe modelov za ocenjevanje poštenih vrednosti vrednostnih papirjev, za katere ni trga, ki se ga da opazovati. Če ta posameznik ali organizacija uporabi to poglobljeno znanje pri pripravi ocene, ki jo revidirana organizacija uporabi za pripravo svojih računovodskih izkazov, je ta posameznik ali organizacija veščak posloводства in se uporabi odstavek 8. Če pa ta posameznik ali organizacija samo zagotovi podatke o cenah iz zasebnih poslov, ki sicer niso na voljo organizaciji, in jih ta organizacija uporabi v svojih lastnih načinih ocenjevanja, tedaj za te informacije veljajo zahteve iz odstavka 7 tega MSR in se ne štejejo za uporabo veščaka posloводства revidirane organizacije.
- A36. Na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov v zvezi z zahtevami iz odstavka 8 tega MSR-ja lahko vplivajo:
- vrsta in zapletenost naloge, na katero se nanaša delo veščaka posloводства;
  - tveganja pomembno napačne navedbe pri zadevi;
  - razpoložljivost drugih možnih virov revizijskih dokazov;
  - vrsta, področje in cilji dela veščaka posloводства;

### DODATEK 3

- ali je veščak posloводства zaposlen v organizaciji ali pa ga je organizacija najela, da bi zagotovil ustrezne storitve;
- obseg, do katerega lahko posloводство nadzira delo ali vpliva na delo veščaka posloводства;
- ali veljajo za veščaka posloводства strokovni standardi izvajanja storitve ali druge strokovne ali panožne zahteve;
- vrsta in obseg kakršnihkoli kontrol v organizaciji nad delom veščaka posloводства;
- revizorjevo znanje in izkušnje na področju poglobljenega znanja veščaka posloводства;
- revizorjeve prejšnje izkušnje v zvezi z delom tega veščaka.

#### **Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost veščaka posloводства (Glej odstavek 8(a).)**

- A37. Usposobljenost se nanaša na vrsto in raven poglobljenega znanja veščaka posloводства. Zmožnost se nanaša na sposobnost veščaka posloводства, da uporabi svojo usposobljenost v okoliščinah posla. Dejavniki, ki vplivajo na zmožnost, lahko vključujejo na primer geografsko lokacijo ter razpoložljivost časa in drugih virov. Nepristranskost se nanaša na možne učinke, ki jih lahko imajo predsodki, nasprotje interesov ali vpliv drugih na poklicno ali strokovno presojo veščaka posloводства. Usposobljenost, zmožnost in nepristranskost veščaka posloводства ter morebitne kontrole v organizaciji nad delom tega veščaka so pomembni dejavniki v zvezi z zanesljivostjo informacij, ki jih pripravi veščak posloводства.
- A38. Informacije glede usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka posloводства lahko prihajajo iz različnih virov, kot so:
- osebne izkušnje s prejšnjim delom tega veščaka;
  - razprave s tem veščakom;
  - razprave z drugimi, ki poznajo delo tega veščaka;
  - poznavanje spričeval, članstvo v poklicnih in panožnih združenjih, licence za delo ali druge oblike javnih priznanj tega veščaka;
  - objavljeni članki ali knjige, ki jih je napisal ta veščak;



### DODATEK 3

- morebitni revizorjev veščak, ki pomaga revizorju pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede informacij, ki jih je pripravil veščak posloводства.

A39. Načini ovrednotenja usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka posloводства temeljijo tudi na tem, ali je delo veščaka podvrženo strokovnim standardom izvajanja storitve ali drugim strokovnim ali panožnim zahtevam, na primer etičnim standardom in drugim zahtevam za člane poklicne organizacije ali panožnega združenja, standardom za akreditacijo organa za licenciranje ali zahtevam, ki jih določa zakon ali drug predpis.

A40. Drugi načini ovrednotenja, ki utegnejo biti pomembni, vključujejo:

- primernost usposobljenosti veščaka posloводства na področju kjer bo uporabljeno delo tega veščaka, vključno z morebitnimi specialističnimi znanji s področja tega veščaka; določen aktuar je na primer lahko specializiran za zavarovanja lastnine in za nezgodno zavarovanje, a ima omejeno znanje glede izračunov pokojnin;
- usposobljenost veščaka posloводства na področju računovodstva in revizije, na primer poznavanje predpostavk in metod, vključno z morebitnimi modeli, usklajenimi s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- presojo, ali nepričakovani dogodki, spremembe okoliščin ali revizijski dokazi, pridobljeni z izidi revizijskih postopkov med revizijo, nakazujejo, da bi bilo treba ponovno pretehtati začetno ovrednotenje usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskost veščaka posloводства.

A41. Širok razpon okoliščin lahko ogroža nepristranskost, na primer nevarnost zasledovanja lastnih interesov, nevarnost zastopanja, nevarnost domačnosti, nevarnost pregledovanja lastnega dela in nevarnost ustrahovanja. Zaščitni ukrepi lahko odpravijo ali zmanjšajo take nevarnosti, ustvarijo pa jih lahko zunanje strukture (na primer stroka veščaka posloводства, zakonodaja ali drugi predpisi) ali delovno okolje veščaka posloводства (na primer usmeritve in postopki za obvladovanje kakovosti).

A42. Čeprav zaščitni ukrepi ne morejo odpraviti vseh nevarnosti, ki ogrožajo nepristranskost veščaka posloводства, utegnejo biti nevarnosti, kot je na primer nevarnost ustrahovanja, manj pomembne pri veščaku, ki ga organizacija najame, kot pri

veščaku, zaposlenem v organizaciji. V tem primeru so zaščitni ukrepi, kot

### **DODATEK 3**

so na primer usmeritve in postopki za obvladovanje kakovosti, lahko uspešni. Ker je nevarnost nepristranskosti za zaposlene v organizaciji vedno prisotna, ne moremo obravnavati v organizaciji zaposlenega veščaka za bolj nepristranskega, kot so drugi zaposleni v organizaciji.

A43. Pri presoji nepristranskosti veščaka, ki ga organizacija najame, se je pomembno pogovoriti s poslovodstvom in veščakom o morebitnih interesih ali povezavah, ki bi lahko povzročili nevarnosti za njegovo nepristranskost. Prav tako je treba razmisliti o morebitnih primernih zaščitnih ukrepih, vključno s poklicnimi zahtevami, ki se nanašajo na tega veščaka, in presoditi ustreznost teh zaščitnih ukrepov. Interesi in povezave, ki povzročajo nevarnosti, lahko vključujejo:

- finančne interese;
- poslovne in osebne povezave;
- nudenje drugih storitev.

#### **Spoznavanje dela veščaka poslovodstva (Glej odstavek 8(b).)**

A44. Poznavanje dela veščaka poslovodstva vključuje poznavanje področja njegovega delovanja, ki se lahko pridobi na osnovi revizorjevega ugotavljanja, ali ima ustrezno poglobljeno znanje, da bi lahko ovrednotil delo veščaka poslovodstva, ali pa za ta namen potrebuje revizorjevega veščaka.

A45. Vidiki specializiranega znanja veščaka poslovodstva, ki so pomembni za revizorjevo presojo, lahko vključujejo:

- ali je veščakovo znanje vezano na ožja področja, ki so pomembna za revizijo;
- ali za delo veščak aveljajo poklicni ali drugi standardi in regulativne ali zakonske zahteve;
- katere predpostavke in metode uporablja veščak poslovodstva in ali so splošno priznane na področju veščaka ter primerne za namene računovodskega poročanja;
- vrsto notranjih in zunanjih podatkov ali informacij, ki jih uporablja veščak poslovodstva.

A46. Kadar organizacija najame veščaka poslovodstva, običajno obstaja listina o poslu ali drugačna oblika pisnega dogovora med organizacijo in veščakom. Pri ocenjevanju usposobljenosti

veščaka posloводства utegne revizorju pomagati proučitev tega dogovora, da lahko določi primernost naslednjih področij:

- vrsta, področje in cilji dela veščaka,
- vloga in odgovornost, ki se nanaša na posloводство in veščaka;
- vrsta, čas in obseg obveščanja med poslođtvom in veščakom, vključno z obliko morebitnih poročil, ki naj jih veščak predloži.

A47. Če je veščak posloводства zaposlen v organizaciji, je manj verjetno, da obstaja tovrstni pisni dogovor. Zato je poizvedovanje pri veščaku in drugih članih posloводства lahko najprimernejši način, da revizor pridobi potrebne informacije.

### **Vrednotenje primernosti dela veščaka posloводства (Glej odstavek 8(c).)**

A48. Presoje pri ovrednotenju primernosti dela veščaka posloводства kot revizijski dokaz za ustrezno uradno trditev vključujejo:

- primernost in sprejemljivost ugotovitev ali sklepov veščaka, njihovo skladnost z drugimi revizijskimi dokazi ter dejstvo, ali so bili ustrezno izraženi v računovodskih izkazih;
- primernost in sprejemljivost predpostavk in metod, če veščakovo delo vključuje uporabo bistvenih predpostavk in metod;
- primernost, popolnost in točnost izvirnih podatkov, če veščakovo delo vključuje uporabo izvirnih podatkov, ki so bistveni za njegovo delo.

## DODATEK 4

### Revizorjeva ocena ocenjevalca vrednosti

V skladu z 9. odstavkom MSR 620 mora revizor ovrednotiti, ali ima revizorjev veščak potrebno usposobljenost, zmožnost in nepristranskost za revizorjeve namene. V primeru revizorjevega zunanjega veščaka vključuje ovrednotenje nepristranskosti poizvedovanje glede interesov in odnosov, ki lahko ogrozijo nepristranskost veščaka.

V nadaljevanju je nekaj primerov, o katerih ocenjevalec vrednosti lahko pričakuje vprašanja revizorjev, preden ga najamejo kot revizorjevega veščaka.

1. Članstvo v strokovnem organu, organu za podeljevanje licenc ali enakovrednem organu.
2. Skladnost ravnanja z določenimi strokovnimi standardi in/ali kodeksom etike.
3. Razkritje vsega, kar bi lahko škodovalo nepristranskosti ocenjevalca vrednosti, in če je ustrezno, sprejeti varovalne ukrepe pred temi nevarnostmi.
4. Potrditev, da ima ocenjevalec vrednosti ustrezne izkušnje na področju predlagane naloge.
5. Potrditev seznanjenosti z računovodskimi in revizijskimi zahtevami.

Poleg tega 10. odstavek MSR 620 od revizorja zahteva zadostno poznavanje področja revizorjevega veščaka, da lahko določi vrsto, področje in cilje dela tega veščaka in ovrednoti ustreznost tega dela za revizorjeve potrebe.

V nadaljevanju je nekaj zgledov vprašanj, ki jih ocenjevalec vrednosti lahko pričakuje od revizorja, ki skuša preveriti ustreznost njegovega znanja.

1. Ali za delo ocenjevalca vrednosti veljajo kakšni regulativni, zakonski, strokovni ali drugi standardi?
2. Kakšne predpostavke in metode uporablja ocenjevalec vrednosti in ali so te splošno sprejete na tem področju n primerne za namene računovodskega poročanja?
3. Vrsta notranjih ali zunanjih podatkov ali informacij, ki jih ocenjevalec vrednosti uporablja pri pripravi ocenjevanj vrednosti.

## **DODATEK 5**

### **Izvleček iz MSR 620**

## **UPORABA DELA REVIZORJEVEGA VEŠČAKA**

### **V nadaljevanju je prepis Dodatka k MSR 620.**

Ta Dodatek navaja vsebine, ki jih lahko revizor vključi v dogovor z revizorjevim zunanjim veščakom. V nadaljevanju navedeni seznam zgolj ponazarja nekatere možnosti, a ne navaja vseh. Namenjen je le kot vodilo, od okoliščin posla pa je odvisno, ali bodo vsebine vključene v dogovor ali ne. Seznam je koristen tudi za razmišljanje o tem, katere vsebine vključiti v dogovor z revizorjevim notranjim veščakom.

### **Vrsta, področje in cilji dela revizorjevega zunanjega veščaka**

- Vrsta in vsebina postopkov, ki naj jih opravi revizorjev zunanji veščak.
- Cilji dela revizorjevega zunanjega veščaka v kontekstu proučevanja pomembnosti in tveganja v zvezi z delom revizorjevega zunanjega veščaka, in v kontekstu primernega okvira računovodskega poročanja, kjer je to potrebno.
- Vsi ustrezni strokovni standardi kakovosti ali druge poklicne ali panožne zahteve, po katerih se bo ravnal revizorjev zunanji veščak.
- Predpostavke in metode ter njihova veljava, vključno z modeli, kjer je to primerno, ki jih bo uporabil revizorjev zunanji veščak.
- Datum veljavnosti zadeve, ki jo obravnava delo revizorjevega zunanjega veščaka, ali njeno preizkusno razdobje, kjer je to primerno, in zahteve glede naknadnih dogodkov.

### **Vloge in odgovornost, ki se nanašajo na revizorja in revizorjevega veščaka**

- Ustrezni revizijski in računovodski standardi ter ustrezne regulativne ali zakonske zahteve.

## DODATEK 5

- Soglasje revizorjevega zunanjega veščaka za predvideno revizorjevo uporabo njegovega poročila, vključno z morebitnim sklicevanjem nanj, ali za njegovo razkritje drugim; na primer sklicevanje na to poročilo pri utemeljitvi mnenja v revizorjevem poročilu ali njegovo razkritje poslovodstvu ali revizijski komisiji.
- Vrsta in obseg revizorjevega pregleda dela revizorjevega zunanjega veščaka.
- Ali bo revizor ali revizorjev zunanji veščak preizkusil izvirne podatke.
- Dostop revizorjevega zunanjega veščaka do evidenc, spisov in osebja organizacije ter do veščakov, ki jih je najela organizacija.
- Postopki za medsebojno obveščanje med revizorjevim zunanjim veščakom in organizacijo.
- Dostop revizorja in revizorjevega zunanjega veščaka do delovnega gradiva enega in drugega.
- Lastništvo delovnega gradiva in nadzor nad njim med trajanjem posla in po njem, vključno z morebitnimi zahtevami za obdržanje spisa.
- Odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za izpolnitev dela z dolžno strokovnostjo in skrbnostjo.
- Usposobljenost in zmožnosti revizorjevega zunanjega veščaka za opravljanje dela.
- Pričakovanje, da bo revizorjev zunanji veščak uporabil vse svoje znanje, ki je pomembno za revizijo, ali pa bo v nasprotnem primeru obvestil revizorja.
- Kakršnekoli omejitve glede povezovanja revizorjevega zunanjega veščaka z revizorjevim poročilom.
- Morebitni dogovor za obveščanje revizorjevega zunanjega veščaka o revizorjevih sklepih v zvezi z delom tega veščaka.

### Obveščanje in poročanje

- Načini in pogostost medsebojnega obveščanja vključuje:
  - kako bo revizorjev zunanji veščak sporočal svoje ugotovitve in sklepe (na primer s pisnim poročilom, ustno ali s sprotnimi obvestili delovni skupini za posel);

## DODATEK 5

- imenovanje določenih oseb iz delovne skupine za posel, ki bodo v stiku z revizorjevim zunanjim veščakom;
- kdaj bo revizorjev zunanji veščak dokončal delo in poročal revizorju o ugotovitvah in sklepih;
- odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za takojšnje obvestilo o možni zamudi pri dokončanju dela in o možnih pridržkih ali omejitvah pri ugotovitvah in sklepih tega veščaka;
- odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za takojšnje obvestilo o primerih, v katerih organizacija omejuje dostop tega veščaka do evidenc, spisov in osebja organizacije ter do veščakov, ki jih je najela organizacija;
- odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za takojšnje obvestilo o vseh informacijah, za katere ta veščak meni, da utegnejo biti pomembne za revizijo, vključno z morebitnimi spremembami predhodno sporočenih okoliščin;
- odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za takojšnje obvestilo o okoliščinah, ki utegnejo povzročiti nevarnosti za nepristranskost tega veščaka, ter o vseh pomembnih zaščitnih ukrepih, ki lahko odpravijo ali zmanjšajo take nevarnosti na sprejemljivo raven.

## **Zaupnost**

- Potreba, da revizorjev veščak izpolnjuje zahteve po zaupnosti, vključno z:
  - določbami v zvezi z zaupnostjo iz ustreznih etičnih zahtev, ki veljajo za revizorja;
  - morebitnimi dodatnimi zahtevami, ki jih določa zakon ali drug predpis;
  - morebitnimi posebnimi določbami, ki jih želi organizacija.