

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 540
РЕВИЗИЈА РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА,
УКЉУЧУЈУЋИ РАЧУНОВОДСТВЕНУ ПРОЦЕНУ
ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја
за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Природа рачуноводствених процена		2–4
Датум ступања на снагу	5	
Циљ	6	
Дефиниције	7	
Захтеви		
Поступци процене ризика и повезане активности		8–9
Идентификовање и процена ризика		
материјално погрешних исказа	10–11	
Одговори на процењене ризике		
материјално погрешних исказа	12–14	
Даљи поступци суштинског испитивања		
као одговор на значајне ризике	15–17	
Оцена основаности рачуноводствених процена и		
утврђивање погрешних исказа	18	
Обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама		18–20
Показатељи могуће пристрасности руководства		21
Писане изјаве	22	
Документација	23	
Примена и остала објашњења		
Природа рачуноводствених процена	A1–A11	
Поступци процене ризика и повезане активности		A12–A44
Идентификовање и процена ризика		
материјално погрешног исказа	A45–A51	
Одговори на процењене ризике		
материјално погрешних исказа		A52–A101
Даљи поступци суштинског испитивања		
као одговор на значајне ризике		A102–A115
Оцена основаности рачуноводствених процена и		
утврђивање погрешних исказа.....		A116–A119
Обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама		A120–A123
Показатељи могуће пристрасности руководства.....		A124–A125
Писане изјаве		A126–A127
Документација.....		A128

Прилог: Мерење и обелодањивање фер вредности
према различитим оквирима финансијског извештавања

Међународни стандард ревизије (ISA) 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и релевантна обелодањивања* треба тумачити у контексту ISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези са

рачуноводственим проценама, укључујући рачуноводствене процене фер вредности и релевантна обелодањивања у ревизији финансијских извештаја. Посебна пажња се обраћа на то на који начин треба примењивати ISA 315 (ревидиран¹) и ISA 33⁰ и друге релевантне Међународне стандарде ревизије у вези са рачуноводственим проценама. Такође садржи захтеве и смернице о погрешним исказима у појединачним рачуноводственим проценама, и показатељима могуће пристрасности руководства.

Природа рачуноводствених процена

2. Неке ставке из финансијских извештаја се не могу прецизно мерити, већ се могу само процењивати. За потребе овог ISA, те ставке у финансијским извештајима се називају рачуноводствене процене. Природа и поузданост информација које су руководству на располагању за рачуноводствену процену се веома разликују, што утиче на степен непоузданости процене у рачуноводственим проценама. Степен непоузданости процене утиче и на ризик материјално погрешних исказа у рачуноводственим проценама, укључујући њихову подложност намерној или ненамерној пристрасности руководства. (видети параграфе A1-A11)

3. Циљ мерења рачуноводствене процене може зависти од применљивог оквира финансијског извештавања и финансијске ставке о којој се извештава. Циљ мерења за неке рачуноводствене процене је предвиђање исхода једне или више трансакција, догађаја или услова који креирају потребу за рачуноводственим проценама. За друге рачуноводствене процене, укључујући многе рачуноводствене процене фер вредности, циљ мерења је другачији, и изражен је у виду вредности тренутне трансакције или ставке у финансијском извештају на основу услова важећих на дан мерења, као што је процењена тржишна вредност за посебну врсту имовине или обавеза. На пример, применљиви оквир финансијског извештавања може захтевати мерење фер вредности на основу претпостављене хипотетичке текуће независне трансакције између добро обавештених и вољних страна (које некада називају “учесници на тржишту” или слично), а не измирење трансакције на неки будући или прошли датум.

4. Разлика између исхода рачуноводствене процене и износа који је првобитно признат или обелодањен у финансијским извештајима, не мора обавезно да указује на постојање погрешног исказа у финансијским извештајима. Ово посебно важи за рачуноводствену процену фер вредности, будући да је сваки исход под утицајем догађаја или услова који су уследили након датима када је мерење процењено за потребе финансијских извештаја.

Датум ступања на снагу

5. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

Циљ

6. Циљ ревизора је прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли:

- (а) су основане (разумне) рачуноводствене процене, укључујући рачуноводствену процену фер вредности, у финансијским извештајима, било да су признате или обелодањене;
- (б) су адекватна релевантна обелодањивања у финансијским извештајима, у контексту применљивог оквира финансијског извештавања.

Дефиниције

7. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

- (а) Рачуноводствена процена – Апроксимација новчаног износа у одсуству прецизног начина мерења. Овај термин се користи за износ одмерен по фер вредности када постоји неизвесност процене као и за друге износе који захтевају процењивање. У случајевима када се овај ISA користи само за рачуноводствене процене које укључују одмеравање по фер вредности, користи се израз „рачуноводствена процена фер вредности“.
- (б) Ревизорова процена или ревизоров распон (процене) – Износ, односно распон износа, изведен из ревизијских доказа за сврхе евалуације процена руководства.
- (ц) Несигурност процене – Подложност рачуноводствене процене и сродних обелодањивања инхерентном недостатку прецизности у одмеравању.
- (д) Пристрасност руководства – Недостатак неутралности код руководства приликом

припремања информација.

(е) Процена руководства – Износ који је одредило руководство као рачуноводствену процену за признавање или обелодањивање у финансијским извештајима.

(ф) Исход рачуноводствене процене – Стварни новчани износ који је настао као исход основних трансакција, догађаја или услова којима се бави рачуноводствена процена.

Захтеви

Поступци процене ризика и повезане активности

8. Приликом спровођења поступака процене ризика и повезаних активности како би стекло разумевање о ентитету и његовом окружењу, укључујући и интерну контролу ентитета, у складу са ISA 315 (ревидиран)· ревизор треба да стекне разумевање следећих ставки како би обезбедио основу за идентификацију и процену ризика материјално погрешних исказа за рачуноводствене процене: (видети параграф A12)

(а) Захтева применљивог оквира финансијског извештавања значајних за рачуноводствене процене, укључујући и повезана обелодањивања. (видети параграфе A13-A15)

(б) Начина на који руководство идентификује трансакције, догађаје и услове који могу узроковати потребу да рачуноводствене процене буду признате или обелодањене у финансијским извештајима. У стицању овог разумевања, ревизор треба да испита руководство о изменама околности које могу довести до потребе за новим, или ревидирањем постојећих рачуноводствених процена. (видети параграф A16-A21)

(ц) На који начин руководство врши рачуноводствене процене, и разумевање података на којима се оне заснивају, укључујући: (видети параграфе A22-A23)

(i) Методе, укључујући, где је то применљиво и моделе, који се користе у вршењу рачуноводствене процене; (видети параграфе A24-A26)

(ii) Релевантне контроле; (видети параграфе A27-A28)

(iii) Да ли је руководство користило услуге стручњака; (видети параграфе A29-A30)

(iv) Кључне претпоставке за рачуноводствене процене; (видети параграфе A31-A36)

(v) Да ли је извршена или је требало да се изврши измена, у односу на претходни период, метода које се користе за рачуноводствене процене, и ако је то случај, зашто; и (видети параграф A37)

(vi) Да ли је, и ако јесте, на који начин је руководство извршило процену ефеката несигурности процене. (видети параграф A38)

9. Ревизор треба да прегледа исход рачуноводствених процена које су укључене у финансијске извештаје из претходних периода, или, где је то применљиво, накнадних поновних процена извршених за потребе текућег периода. Природа и обим ревизорове анализе обухвата природу рачуноводствених процена, и да ли су информације које су добијене у овом поступку значајне за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа рачуноводствених процена у финансијским извештајима за текући период. Међутим, није намера овог прегледа да доводи у питање просуђивања из претходних периода, која су заснована на информацијама које су биле доступне у то време. (видети параграфе A39-A44)

Идентификовање и процена ризика

материјално погрешних исказа

10. Приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа, у складу са ISA 315 (ревидиран)· ревизор треба да процени степен несигурности процене повезан са рачуноводственом проценом. (видети параграфе A45-A46)

11. Ревизор треба да утврди да ли, по просуђивању ревизора, било која од ових рачуноводствених процена за које је идентификован висок степен несигурности повећава значајне ризике. (видети параграфе A47-A51)

Одговори на процењене ризике

материјално погрешних исказа

12. На основу процењених ризика материјално погрешних исказа, ревизор треба да одлучи: (видети параграф A52)

(а) Да ли је руководство на адекватан начин применило захтеве применљивог оквира финансијског извештавања који је релевантан за рачуноводствене процене; и (видети параграфе A53-A56)

- (б) Да ли су методе за вршење рачуноводствених процена адекватне и да ли се доследно примењују, и да ли измене, ако их има, рачуноводствених процена или метода из претходног периода одговарају датим околностим. (видети параграфе А57-А58)
13. Као одговор на процењене ризике материјално погрешног исказа, у складу са ISA 330· ревизор треба да изврши једну или више радњи које следе у наставку, узимајући у обзир природу рачуноводствене процене: (видети параграфе А59-А61)
- (а) Утврди да ли догађаји настали до датума ревизоровог извештаја пружају ревизијске доказе у вези са рачуноводственим проценама. (видети параграфе А62-А67)
- (б) Провери на који начин је руководство извршило процену и податке на којим се она заснива. На тај начин, ревизор ће проценити да ли: (видети параграфе А68-А70)
- (i) је метод који је коришћен за мерење одговарајући у датим околностима; и (видети параграфе А71-А76)
- (ii) су претпоставке које је користило руководство разумне у смислу циљева мерења применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграфе А77-А83)
- (ц) Провери оперативну ефективност контрола над начином на који руководство врши рачуноводствене процене, заједно са одговарајућим поступцима суштинског испитивања. (видети параграфе А84-А86)
- (д) Осмисли појединачну процену или распон за процењивање појединачне процене руководства. За ову сврху: (видети параграфе А87-А91)
- (i) Уколико ревизор користи претпоставке или методе које се разликују од оних које користи руководство, ревизор ће стећи разумевање претпоставки и метода руководства у довољној мери да утврди да ревизорова појединачна или распон процена узимају у обзир релевантне променљиве и проценити значајне разлике у односу на појединачне процене руководства. (видети параграф А92)
- (ii) Уколико ревизор закључи да је адекватно да се користи распон процена, ревизор треба да сузи распон, на основу расположивих ревизијских доказа, док се сви исходи у том делокругу не буду сматрали основаним. (видети параграфе А93-А95)
14. У утврђивању питања идентификованих у параграфу 12 или приликом одговора на процењене ризике материјално погрешних исказа у складу са параграфом 13, ревизор треба да размотри да ли су специјалне вештине или знање у вези са једним или више аспеката рачуноводствених процена, неопходни за прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа. (видети параграфе А96-А101)

**Даљи поступци суштинског испитивања
као одговор на значајне ризике**

Несигурност процене

15. За рачуноводствене процене које доприносе повећању значајних ризика, поред других поступака суштинског испитивања у складу са захтевима ISA 330· ревизор такође треба да оцени: (видети параграф А102)
- (а) На који начин је руководство размотрило алтернативне претпоставке или исходе, и зашто их је одбацило, и на које начине је руководство третирао несигурност процене приликом израде рачуноводствене процене. (видети параграфе А103-А106)
- (б) Да ли су значајне претпоставке које користи руководство основане. (видети параграфе А107-А109)
- (ц) Намера руководства да спроведе одређене активности као и његова способност да то уради, у ситуацијама где је то значајно за основаност значајних претпоставки које руководство користи или за адекватну примену применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграф А110)
16. Уколико, на основу процене ревизора, руководство није на адекватан начин третирао ефекте несигурности процене у рачуноводственим проценама које доприносе повећању значајних ризика, ревизор треба, уколико сматра да је неопходно, да установи распон помоћу ког процењује основаност рачуноводствених процена. (видети параграфе А111-А112)

Критеријуми за признавање и мерење

17. За рачуноводствене процене које доприносе значајним ризицима, ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа да ли је:
- (а) одлука руководства да призна, или не призна, рачуноводствене процене у финансијским

извештајима; и (видети параграфе A113-A114)

(б) одабрана мера као основа за рачуноводствене процене (видети параграф A115) у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања.

Оцена основаности рачуноводствених процена и утврђивање погрешних исказа

18. Ревизор треба да оцени, на основу ревизијских доказа, да ли су рачуноводствене процене у финансијским извештајима основане у контексту применљивог оквира финансијског извештавања, или има погрешних исказа. (видети параграфе A116-A119)

Обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама

19. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су обелодањивања у финансијским извештајима у вези са рачуноводственим проценама у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграфе A120-A121)

20. За рачуноводствене процене које доприносе повећању значајних ризика, ревизор такође треба да процени адекватност обелодањивања повезане несигурности процене у финансијским извештајима у контексту применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграфе A122-A123)

Показатељи могуће пристрасности руководства

21. Ревизор треба да прегледа просуђивања и одлуке руководства приликом израде рачуноводствених процена како би установио да ли постоје показатељи могуће пристрасности руководства. Показатељи могуће пристрасности руководства сами по себи не представљају погрешне исказе за потребе доношења закључака о основаности појединачних рачуноводствених процена. (видети параграфе A124-A125)

Писане изјаве

22. Ревизор треба од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање да добије писане изјаве о томе да ли сматрају да су значајне претпоставке коришћене у изради рачуноводствених процена основане. (видети параграфе A126-A127)

Документација

23. Ревизор треба да укључи у ревизијску документацију:

(а) Основу за закључке ревизора о основаности рачуноводствених процена које доприносе повећању значајног ризика, и њиховог обелодањивања; и

(б) Показатеље могуће пристрасности руководства, уколико постоје. (видети параграф A128)

Примена и остала објашњења

Природа рачуноводствених процена

(видети параграф 2)

A1. Због инхерентних несигурности у пословним активностима, неке ставке из финансијских извештаја могу само бити процењене. Такође, посебне карактеристике средстава, обавезе или дела капитала, или основа или метода мерења које су прописане оквиром финансијског извештавања, могу довести до потребе да се уради процене ставке из финансијског извештаја. Неки оквири финансијског извештавања прописују посебне методе мерења и обелодањивања која су неопходна у финансијским извештајима, док су други оквири финансијског извештавања мање одређени. У прилогу овог ISA се говори о мерењу фер вредности и обелодањивањима у различитим оквирима финансијског извештавања.

A2. Неке рачуноводствене процене укључују релативно низак ниво несигурности и могу да доведу до мањих ризика материјално погрешних исказа, на пример:

- Рачуноводствене процене у ентитетима које имају пословне активности које нису комплексне.
- Рачуноводствене процене које се често врше и ажурирају јер се односе на уобичајене трансакције.
- Рачуноводствене процене које су засноване на подацима који су на располагању, као што су објављени подаци о каматној стопи или цени хартија од вредности. Ти подаци се некада, у контексту рачуноводствених процена фер вредности називају “познати” или “уочљиви” подаци.
- Рачуноводствена процена фер вредности где је метод мерења који је прописан применљивим оквиром финансијског извештавања, једноставан и лако се примењује на имовину или обавезу за коју је обавезно мерење фер вредности.

• Рачуноводствена процена фер вредности где је модел мерења рачуноводствене процене добро познат или опште прихваћен, под условом да су претпоставке или улазни подаци познати.

A3. За неке рачуноводствене процене може, међутим, постојати релативно висок ниво несигурности процене, посебно кад се заснивају на значајним претпоставкама, на пример:

- Рачуноводствене процене које су повезане са исходом судских спорова.
- Рачуноводствена процена фер вредности за деривате финансијских инструмената којима се не тргује јавно.
- Рачуноводствена процена фер вредности за коју се користи високо специјализовани модел или за коју нема претпоставки или улазних података који су познати на тржишту.

A4. Степен несигурности процене варира у зависности од природе рачуноводствене процене, обима у ком постоји опште прихваћен метод или модел који се користи за рачуноводствене процене, и субјективности претпоставки које се користе за изразу рачуноводствене процене. У неким случајевима, несигурност процене повезана са рачуноводственом проценом може бити тако велика да нису задовољени критеријуми признавања применљивог оквира финансијског извештавања и рачуноводствена процена не може бити извршена.

A5. Не јавља се несигурност процене код свих ставки у финансијском извештају за које је неопходно мерење фер вредности. На пример, ово може бити случај са неким ставкама у финансијском извештају где постоји активно или отворено тржиште које пружа спремне и поуздане информације о ценама по којима се врше трансакције, а у том случају постојање објављене цена је најбољи ревизијски доказ у вези са фер вредношћу. Међутим, несигурност процене може постојати чак и кад су метод процене и подаци јасно дефинисани. На пример, процењивање хартија од вредности које се котирају на активном и отвореном тржишту по познатим тржишним ценама може захтевати прилагођавање уколико је портфолио врло значајан у односу на тржиште или постоји ограничење утрживости. Такође, општи економски услови у неком периоду, на пример, ликвидност на одређеном тржишту могу утицати на несигурност процене.

A6. Додатни примери ситуација где могу бити неопходне рачуноводствене процене, осим рачуноводствене процене фер вредности, обухватају:

- Исправку вредности сумњивих и спорних рачуна.
- Застарелост залиха.
- Обавезе по основу гаранције.
- Метод амортизације или век трајања имовине.
- Исправка књиговодствене вредности инвестиција када постоји несигурност у погледу надокнадивости.
- Исход дугорочних уговора.
- Трошкове по основу судских поравнања и пресуда.

A7. Додатни примери ситуација кад рачуноводствене процене фер вредности могу бити неопходне су:

- Комплексни финансијски инструменти, којима се не тргује на активном и отвореном тржишту.
- Плаћања по основу акција.
- Имовина и опрема која се држи ради отуђења.
- Одређена имовина или обавезе стечене у пословној комбинацији, укључујући гудвил и нематеријална средства.
- Трансакције, укључујући размену средстава или обавеза између независних странака без новчаних накнада, на пример, неновчана размена фабричких зграда које се користе за различите линије пословања.

A8. Процена обухвата просуђивање на основу информација расположивих у време припреме финансијских извештаја. За многе рачуноводствене процене, ово обухвата доношење претпоставки о питањима која су неизвесна у време процењивања. Ревизор није одговоран за предвиђање будућих услова, трансакција или догађаја који би, да су били познати у време ревизије, могли имати значајан утицај на поступке руководства или претпоставке које је руководство користило.

Пристрасност руководства

A9. Оквири финансијског извештавања често позивају на неутралност, то јест одсуство пристрасности. Рачуноводствене процене су непрецизне, а могу међутим бити под утицајем

просуђивања руководства. То просуђивање може да укључује намерну или ненамерну пристрасност (на пример, као резултат мотивације да се постигне жељени резултат). Подложност рачуноводствене процене на пристрасност руководства се повећава услед субјективности која је укључена у израду. Ненамерна пристрасност руководства и потенцијал за намерну пристрасност руководства су инхерентни у субјективним одлукама које су често неопходне приликом израде рачуноводствених процена. За ревизије које се настављају, показатељи могуће пристрасности руководства која је идентификована током ревизије претходних периода, утичу на планирање и идентификовање ризика и поступака процењивања које ревизор врши за текући период.

A10. Пристрасност руководства на нивоу рачуна некад може бити тешко уочљива. Може бити уочљива када се посматра у контексту групе рачуноводствених процена или свих рачуноводствених процена, или уколико се посматра током већег броја рачуноводствених периода. Иако је неки облик пристрасности руководства инхерентан у субјективним одлукама, у тим просуђивањима не мора постојати намера руководства да наведе на погрешан закључак кориснике финансијских извештаја. У случајевима где, међутим, постоји намера да се наведе на погрешан закључак, пристрасност руководства је по својој природи криминална радња.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A11. Ентитети у јавном сектору могу имати значајан обим специјализованих средстава за које не постоје спремни и поуздани извори информација за потребе мерења фер вредности или друге основе тренутне вредности, или комбинације обе. Често специјализована имовина не генерише токове готовине и нема активно тржиште. Мерење фер вредности обично захтева процену и може бити комплексно, а у неким ретким случајевима може бити у потпуности немогуће.

Поступци процене ризика и повезане активности (видети параграф 8)

A12. Поступци процене ризика и повезане активности које се захтевају параграфом 8 овог ISA помажу ревизору да установи очекивање у вези са природом и врстом рачуноводствених процена које ентитет може имати. Примарно разматрање ревизора је питање да ли је стечено разумевање довољно за сврхе идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа у вези са рачуноводственим проценама, као планирање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

Стицање разумевања о захтевима применљивог оквира финансијског извештавања (видети параграф 8(а))

A13. Стицање разумевања о захтевима применљивог оквира финансијског извештавања помаже ревизору да утврди да ли, на пример:

- Прописује одређене услове за признавање или методе за мерење, рачуноводствених процена.
- Назначава одређене услове који дозвољавају или захтевају мерење фер вредности, на пример, на основу намере руководства да спроведу одређене поступке у погледу имовине или обавеза.
- Одређује обавезна или дозвољена обелодањивања.

Стицање разумевања такође даје ревизору основу за разговор са руководством о начину на који је руководство применило захтеве у погледу рачуноводствених процена, и утврђивање да ли су адекватно примењени.

A14. Оквири финансијског извештавања могу пружити смернице руководству за утврђивање појединачних процена у случајевима где постоји алтернатива. Неки оквири финансијског извештавања, на пример, налажу да изабране појединачна процене одражава просуђивање руководства о највероватнијем исходу. Други могу да налажу коришћење дисконтоване вероватноћом пондерисане очекиване вредности. У неким случајевима, руководство може бити у могућности да директно изврши појединачне процене. У другим случајевима, руководство може бити у могућности да изврши поуздане појединачне процене тек након разматрања алтернативних претпоставки или исхода на основу којих је у могућности да утврди појединачне процене.

A15. Оквири финансијског извештавања могу захтевати обелодањивање информација које се тичу значајних претпоставки, на које је рачуноводствена процена посебно осетљива. Такође, када постоји висок ниво несигурности процене, неки оквири финансијског извештавања не дозвољавају признавање рачуноводствене процене у финансијским извештајима, али могу бити неопходна одређена обелодањивања у напоменама у финансијским извештајима.

Стицање разумевања о начину на који руководство идентификује потребу за рачуноводственим проценама (видети параграф 8(б))

A16. Припрема финансијских извештаја обухвата одлуку руководства о томе да ли трансакције, догађаји или услови стварају потребу за рачуноводственом проценом, и да су све рачуноводствене процене признате, одмерене и обелодањене у финансијским извештајима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

A17. Руководство идентификује трансакције, догађаје или услове који узрокују потребу за рачуноводственом проценом углавном базирајући се на:

- Знању руководства о пословању ентитета и привредној грани у којој послује.
- Знању руководства о примени пословних стратегија у текућем периоду.
- Где је то применљиво, кумулативном искуству руководства у припреми финансијских извештаја ентитета у претходним периодима.

У таквим случајевима, ревизор може стећи разумевање о начину на који руководство идентификује потребу за рачуноводственим проценама, првенствено кроз испитивање руководства. У другим ситуацијама, где је процес руковођења више структурисан, на пример, када руководство има функцију управљање ризиком, ревизор може извршити поступке процене ризика који су усмерени на методе и праксу коју користи руководство за периодично разматрање околности које узрокују неопходност рачуноводствених процена и поновних процена рачуноводствених процена. Често је врло важно да се размотри комплетност рачуноводствених процена, посебно рачуноводствених процена које се тичу обавеза.

A18. Ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења, које је стечено током обављања поступака процене ризика, заједно са другим ревизијским доказима прибављеним током трајања ревизије, помажу ревизору у уочавању околности, или промена околности, које могу повећати потребу за рачуноводственим проценама.

A19. Испитивања руководства о променама околности могу да обухватају, на пример, испитивања о томе да ли:

- Ентитет учествује у новим врстама трансакција које могу да захтевају рачуноводствене процене.
- Су се променили услови трансакција које захтевају рачуноводствене процене.
- Су се промениле рачуноводствене политике у вези са рачуноводственим проценама, као резултат промена захтева применљивог оквира финансијског извештавања или на неки други начин.
- Су се десиле регулаторне или друге промене које су ван контроле руководства а које могу захтевати да руководство ревидира, или изврши нове рачуноводствене процене.
- Су се појавили нови услови или догађаји који могу допринети потреби за новим или ревидираним рачуноводственим проценама.

A20. Током ревизије, ревизор може уочити трансакције, догађаје или услове који узрокују потребу за рачуноводственим проценама а које руководство није уочило. У ISA 315 (ревидиран) се говори о околностима у којима ревизор идентификује ризике материјално погрешног исказа које руководство није идентификовало, укључујући утврђивање да ли постоји значајан недостатак у интерној контроли у односу на поступке процене ризика ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A21. Стицање разумевања о мањима ентитетима је често мање сложено јер су њихове пословне активности често ограничене и трансакције су мање сложене. Такође, често једна особа, на пример власник-руководилац, идентификује потребу за рачуноводственом проценом и ревизор може фокусирати своје испитивање у складу са овим.

Стицање разумевања на који начин руководство врши рачуноводствену процену (видети параграф 8(ц))

A22. Припрема финансијских извештаја често захтева да руководство а установи поступке финансијског извештавања за израду рачуноводствених процена, укључујући и одговарајуће интерне контроле. Ти поступци укључују следеће:

- Одабир одговарајућих рачуноводствених политика и прописивање поступака процене, укључујући одговарајуће методе процене или вредновања, као и где је то применљиво, релевантне моделе.
- Осмишљавање или идентификовање релевантних података и претпоставки које утичу на

рачуноводствене процене.

- Периодично разматрање околности које доприносе рачуноводственим проценама или поновним проценама рачуноводствених процена.

A23. Питања која ревизор може размотрити приликом стицања разумевања о начину на који руководство врши рачуноводствене процене укључују, на пример:

- Врсте рачуна или трансакција на које се рачуноводствене процене односе (на пример, да ли рачуноводствене процене проистичу из рутинских и понављајућих трансакција или нерутинских и неуобичајених трансакција).
- Да ли је, и на који начин, руководство користило признате технике мерења за израду одређених врста рачуноводствених процена.
- Да ли су рачуноводствене процене вршене на основу података који су били на располагању на одређени датум, и ако јесу, да ли је и на који начин руководство узело у обзир ефекте догађаја, трансакција и промена околности које су се десиле између тог датума и краја периода.

Метод мерења, укључујући коришћење модела (видети параграф 8(ц)(i))

A24. У неким случајевима, применљиви оквир финансијског извештавања може прописивати одређени метод који треба да се користи приликом мерења процене фер вредности. У многим случајевима, међутим, применљиви оквир финансијског извештавања не прописује метод мерења, или може наводити алтернативне методе мерења.

A25. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања не прописује посебан метод који треба да се користи у одређеним околностима, питања која ревизор може да размотри приликом стицања разумевања метода или, где је то применљиво, модела, који се користи за израду рачуноводствених процена обухватају, на пример:

- Начин на који је руководство размотрило природу имовине или обавезе која се процењује приликом одабира одређене методе.
- Да ли ентитет послује у одређеној грани или окружењу у којима се те методе обично користе за израду одређене врсте рачуноводствених процена.

A26. Могу постојати већи ризици материјално погрешних исказа, на пример, у ситуацијама када је руководство интерно развило модел који се користи за израду рачуноводствених процена или одступа од модела који се обично користи у конкретној грани или окружењу.

Значајне контроле (видети параграф 8(ц)(ii))

A27. Питања која ревизор може размотрити приликом стицања разумевања значајних контрола укључују, на пример, искуство и компетентност лица која врше рачуноводствене процене, и контроле које су са тим повезане:

- На који начин руководство утврђује потпуност, релевантност и тачност података који се користе за рачуноводствене процене.
- Преглед и одобравање рачуноводствених процена, укључујући претпоставке или улазне податке који се користе за њихову израду, од стране одговарајућег нивоа руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање.
- Раздвајање дужности између лица која спроводе дотичне трансакције ентитета и лица одговорних за рачуноводствене процене, укључујући и да ли додела одговорности на адекватан начин узима у обзир природу ентитета и његових производа и услуга (на пример, у случају великих финансијских институција, релевантно раздвајање дужности може обухватати независну функцију која је одговорна за процену и вредновање фер вредности цена финансијских производа ентитета, у којој ради кадар чији личне зараде нису повезане са тим производима).

A28. Друге контроле могу бити значајне за израду рачуноводствених процена у зависности од околности. На пример, уколико ентитет користи специфичне моделе за израду рачуноводствених процена, руководство може применити одређене политике и процедуре на те моделе. Значајне контроле могу да обухватају оне које се, на пример, користе за:

- Осмишљавање и развој, или одабир, посебног модела за посебну намену.
- Употребу модела.
- Одржавање и периодично потврђивање интегритета модела.

Коришћење стручњака од стране руководства (видети параграф 8(ц)(iii))

A29. Руководство може имати, или ентитет може запослити појединце, који поседују искуство и компетентност који су неопходни како би се извршиле неопходне појединачне процене. У неким случајевима, међутим, руководство мора да ангажује стручњаке за израду или помоћ у изради процена. Ова потреба се може јавити услед, на пример:

- Специјализоване природе питања за које је неопходно извршити процену, на пример, мерење минералних резерви или резерви угљоводоника у прерађивачкој индустрији.
- Техничке природе модела који су неопходни како би се задовољи релевантни захтеви применљивих оквира финансијског извештавања, што може бити случај са одређеним мерењима по фер вредности.
- Необична и неуобичајена природа услова, трансакција или догађаја за које је потребна рачуноводствена процена.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A30. У мањим ентитетима, околности у којима су неопходне рачуноводствене процене су често такве да је власник-руководилац способан да изврши неопходну појединачну процену. У неким случајевима, међутим, неопходно је ангажовање стручњака. Разговор са власником-руководиоцем у почетним фазама ревизијског поступка о природи свих рачуноводствених процена, потпуности неопходних рачуноводствених процена, и адекватности поступка процене могу помоћи власнику-руководиоцу да утврди да ли је неопходно ангажовати стручњака.

Претпоставке (видети параграф 8(ц)(iv))

A31. Претпоставке су интегрални делови рачуноводствених процена. Питања која ревизор може да размотри приликом стицања разумевања о претпоставкама на којима се заснивају рачуноводствене процене, обухватају, на пример:

- Природу претпоставки, укључујући које претпоставке ће највероватније бити значајне претпоставке.
- На који начин руководство процењује да ли су претпоставке релевантне и потпуне (то јест да су све значајне променљиве узете у обзир).
- Где је то применљиво, на који начин руководство утврђује да су претпоставке које се користе интерно доследне.
- Да ли се претпоставке односе на питања која су под контролом руководства (на пример, претпоставке о програму сервисирања и одржавања могу да утичу на процену века трајања имовине), и усклађености са пословним плановима ентитета и екстерним окружењем, или питањима која нису под њиховом контролом (на пример, претпоставке о каматним стопама, стопи смртности, потенцијалним правним или законским поступцима, променљивост и временски распоред будућих токова готовине).
- Природу и обим документације, ако је има, којом се потврђују претпоставке.

Претпоставке може постављати или идентификовати стручњак да би помагао руководству у изради рачуноводствених процена. Уколико такве претпоставке користи руководство онда оне постају претпоставке руководства.

A32. У неким случајевима, претпоставке се могу називати улазним елементима (инпутима), на пример, када руководство користи модел за израду рачуноводствених процена, мада се израз улазни елементи може такође користити за податке на које се примењују одређене претпоставке.

A33. Руководство може поткрепити претпоставке различитим врстама информација добијених из интерних и екстерних извора, чија релевантност и поузданост се могу разликовати. У неким случајевима, претпоставка се може поуздано заснивати на применљивим информацијама из екстерних извора (на пример, објављене каматне стопе или други статистички подаци) или интерних извора (на пример, историјске информације или претходно искуство ентитета). У другим случајевима, претпоставка може бити субјективнија, на пример, када ентитет нема искуства или екстерне изворе у које се може поуздати.

A34. У случају рачуноводствене процене фер вредности, претпоставке одражавају, или су у складу са оним, што би информисане, вољне стране у независној трансакцији (некад се називају “учесници на тржишту” или слично) користиле у одређивању фер вредности приликом размене имовине или измирења обавеза. Конкретне претпоставке ће се такође разликовати у зависности од

карактеристика имовине или обавезе која се вреднује, или метода који се користи за вредновање (на пример, тржишни приступ, или приходовни приступ) и захтева применљивог оквира финансијског извештавања.

A35. У зависности од рачуноводствене процене фер вредности, претпоставке или инпути се могу разликовати у смислу извора или основа, на следеће начине:

(а) Оне које одражавају шта би учесници на тржишту користили у одређивању цене имовине или обавезе а која се заснива на тржишним подацима добијеним из извора који су независни од извештајног ентитета (некада се називају “познати” или “уочљиви” инпути или слично).

(б) Оне које одражавају просуђивање самог ентитета о томе које би претпоставке учесници на тржишту користили у одређивању цене имовине или обавезе а која се заснива на најбољим расположивим информацијама у датим околностима (некада се називају “непознати” или “неуочљиви” инпути или слично).

У пракси, међутим, разлика између (а) и (б) није увек тако очигледна. Такође, може бити неопходно да руководство одабере од одређеног броја различитих претпоставки које користе различити учесници на тржишту.

A36. Обим субјективности, као што је на пример да ли је претпоставка или инпут познат, утиче на степен несигурности процене а самим тим и на ревизорову процену ризика материјално погрешног исказа за одређену рачуноводствену процену.

Промене у методима израде рачуноводствених процена
(видети параграф 8(ц)(v))

A37. Приликом процене начина на који руководство врши рачуноводствене процене, ревизор треба да разуме да ли је било или требало да буде промена у методама за израду рачуноводствених процена у односу на претходни период. Конкретна метода процене се може променити као одговор на промене у окружењу или промене околности које утичу на ентитет или промене захтева применљивог оквира финансијског извештавања. Уколико је руководство променило метод за израду рачуноводствене процене, важно је да руководство може да покаже да је нова метода адекватнија, или да представља одговор на релевантне промене. На пример, уколико руководство измени основу за рачуноводствене процене и уместо тржишног приступа користи модел, ревизор треба да испита да ли су претпоставке руководства о тржишту основане у светлу одређених економских услова.

Несигурност процене (видети параграф 8(ц)(vi))

A38. Питања која ревизор може размотрити приликом стицања разумевања о томе да ли је, и ако јесте, на који начин руководство проценило утицаје несигурности процене, обухватају, на пример:

- Да ли је, и ако је то случај, на који начин је руководство размотрило претпоставке или исходе, на пример, вршењем анализе осетљивости да би утврдио утицај промена у претпоставкама на рачуноводствену процену.
- На који начин руководство одређује рачуноводствену процену када анализа указује на већи број могућих исхода.
- Да ли руководство прати исход рачуноводствених процена које су извршене у претходном периоду, и да ли је руководство на адекватан начин одговорило на исход поступка надзора.

Преглед рачуноводствених процена из претходног периода

(видети параграф 9)

A39. Исход рачуноводствене процене се често разликује од рачуноводствене процене која је призната у финансијским извештајима за претходни период. Спровођењем поступака процене ризика ради идентификовања и разумевања разлога тих разлика, ревизор може прибавити:

- Информације о ефективности поступка процене коју је извршило руководство за претходни период, на основу чега ревизор може донети суд о вероватној ефективности процеса који примењује руководство.
- Ревизијске доказе који су значајни за поновну процену у текућем периоду, или за рачуноводствене процене у претходним периоду.
- Ревизијске доказе о питањима, као што је несигурност процене, за које се у неким ситуацијама захтева обелодањивање у финансијским извештајима.

A40. Преглед рачуноводствених процена за претходни период може такође помоћи ревизору, у

текућем периоду, да идентификује околности или услове који повећавају подложност рачуноводствених процена, или указују на присуство, пристрасности руководства. Професионални скептицизам ревизора помаже приликом идентификовања таквих околности или услова у утврђивању природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

A41. Ретроспективни преглед просуђивања и претпоставки руководства које се тичу значајних рачуноводствених процена се такође захтева у складу са ISA 240. Тај преглед се обавља као део захтева да ревизор осмисли и спроведе поступке прегледа рачуноводствених процена ради идентификовања могуће пристрасности која може да представља ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, односно као одговор на ризик заобилажења контрола од стране руководства. Као практично питање, ревизоров преглед рачуноводствених процена за претходни период као поступак процене ризика, у складу са овим ISA, може бити спроведено заједно са прегледом који се захтева у складу са ISA 240.

A42. Ревизор може просудити да је неопходан детаљнији преглед за оне рачуноводствене процене за које је, током ревизије претходног периода, идентификован висок степен несигурности процене, или за оне рачуноводствене процене које су се значајно промениле у односу на претходни период. Са друге стране, на пример, за рачуноводствене процене које се односе на евидентирања рутинских и трансакција које се понављају, ревизор може просудити да је примена аналитичких поступака као поступака процене ризика довољна за потребе прегледа.

A43. Што се тиче рачуноводствене процене фер вредности и других рачуноводствених процена заснованих на постојећим околностима на датум мерења, може постојати разлика између износа фер вредности који је признат у финансијским извештајима за претходни период и исхода или износа који је поново процењен за потребе текућег периода. Разлог за ово је чињеница да је циљ мерења за такве рачуноводствене процене препознавање вредности у одређеном временском тренутку, а која се може значајно и брзо променити како се мења окружење у ком послује ентитет. Ревизор зато може усмерити преглед на прибављање информација које су релевантне за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа. На пример, у неким случајевима, стицање разумевања о променама претпоставки учесника на тржишту које су утицале на исход рачуноводствених процена за претходни период, највероватније неће пружити информације релевантне за потребе ревизије. У том случају, ревизорово разумевање исхода рачуноводствених процена фер вредности за претходни период може више бити усмерена ка разумевању ефективности претходних поступака процене, то јест претходних резултата руководства, на основу ког ревизор може просудити која је вероватна ефективност текућих поступака руководства.

A44. Разлика између исхода рачуноводствене процене и износа признатог у финансијским извештајима за претходни период, не представља сама по себи погрешан исказ у финансијским извештајима за претходни период. Међутим, то може бити случај уколико, на пример, разлика потиче од информације која је била на располагању руководству у тренутку финализирања финансијских извештаја за претходни период, или за коју се основано може очекивати да је прибављена и узета у обзир приликом припреме финансијских извештаја. Многи оквири финансијског извештавања садрже смернице за разликовање између промена у рачуноводственим проценама које представљају погрешне исказе и промена које то нису, и адекватну примену неопходног рачуноводственог поступка.

Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа

Несигурност процене (видети параграф 10)

A45. Степен несигурности процене која се доводи у везу са рачуноводственом проценом може бити под утицајем фактора као што су:

- Обим у ком рачуноводствена процена зависи од просуђивања.
- Осетљивост рачуноводствене процене на промене у претпоставкама.
- Постојање признатих техника мерења које могу да умање несигурност процене (иако субјективност претпоставки које се користе као инпуту могу допринети повећању несигурности процене).
- Дужина периода за који се врши предвиђање, и значај података који су добијени на основу прошлих догађаја за предвиђања будућих догађаја.
- Расположивост поузданих података из екстерних извора.
- Обим у ком се рачуноводствене процене заснивају на познатим односно уочљивим инпутима.

Степен несигурности процене који се повезује са рачуноводственом проценом може утицати на подложност процене на пристрасност.

A46. Питања која ревизор разматра приликом процене ризика материјално погрешног исказа могу обухватати:

- Стварну или очекивану величину рачуноводствене процене.
- Евидентирани износ рачуноводствене процене (то јест појединачне процене руководства) у односу на износ за који ревизор очекује да ће бити евидентиран.
- Да ли је руководство користило рад стручњака у изради рачуноводствене процене.
- Исход прегледа рачуноводствених процена за претходне периоде.

Висок степен несигурности процене и значајни ризици
(видети параграф 11)

A47. Примери рачуноводствених процена које могу имати висок степен несигурности процене укључују следеће:

- Рачуноводствене процене које се у великој мери ослањају на просуђивање, на пример, просуђивања о исходу судских процеса који су у току или износа и времена будућих токова готовине који зависе од неизвесних догађаја током више будућих година.
- Рачуноводствене процене за које нису коришћене признате технике мерења.
- Рачуноводствене процене где резултати ревизоровог прегледа сличних рачуноводствених процена у финансијским извештајима за претходни период, указују на постојање значајне разлике између оригиналних рачуноводствених процена и стварног исхода.
- Рачуноводствена процена фер вредности за коју се користи високо специјализовани модел развијен за потребе ентитета или за коју не постоје познати улазни елементи (инпути).

A48. Наизглед нематеријална рачуноводствена процена може имати потенцијал да узрокује материјално погрешан исказ услед несигурности процене која се повезује са том проценом; то јест висина износа који је признат или обелодањен у финансијским извештајима за рачуноводствену процену можда није адекватан показатељ несигурности процене.

A49. У неким околностима, несигурност процене је тако висока да се не може извршити основана рачуноводствена процена. Применљиви оквир финансијског извештавања може, зато, забрањивати признавање такве ставке у финансијским извештајима, или њено мерење по фер вредности. У таквим случајевима, значајни ризици се односе не само на питање да ли рачуноводствена процена треба да буде призната, или да ли треба да се мери фер вредност, већ и на адекватност обелодањивања. У вези са таквим рачуноводственим проценама, применљиви оквир финансијског извештавања може захтевати обелодањивање рачуноводствених процена као и високе несигурности процене која се доводи у везу са њима (видети параграфе A120-A123).

A50. Уколико ревизор утврди да рачуноводствена процена доприноси повећању значајног ризика, ревизор треба да стекне разумевање контрола ентитета, укључујући контролне активности.

A51. У неким случајевима, несигурност процене у рачуноводственој процени може изазвати сумњу у сталност пословања ентитета. У ISA 570 (ревидиран) су дати захтеви и смернице у вези са таквим ситуацијама.

Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа
(видети параграф 12)

A52. ISA 330 захтева да ревизор осмисли и спроведе ревизијске поступке чија је природа, време и обим одговор на процењене ризике материјално погрешног исказа у вези са рачуноводственим проценама како на нивоу финансијског извештаја тако и на нивоу тврдње. Параграфи A53-A115 се фокусирају на конкретне одговоре искључиво на нивоу тврдње.

Примена захтева применљивог оквира финансијског извештавања
(видети параграф 12(а))

A53. Многи оквири финансијског извештавања прописују одређене услове за признавање рачуноводствених процена и назначавају методе за њихову израду и захтеве обелодањивања. Ти захтеви могу бити сложени и захтевати примену просуђивања. На основу разумевања стеченог приликом спровођења поступака процене ризика, захтеви применљивог оквира финансијског извештавања могу бити подложни погрешној примени или различитим тумачењима постају центар пажње ревизора.

A54. Утврђивање да ли је руководство на прави начин применило захтеве применљивог оквира финансијског извештавања се заснива једним делом на ревизоровом разумевању ентитета и његовог окружења. На пример, мерење фер вредности неких ставки, као што је нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији, може да обухвата посебна разматрања која су под утицајем природе ентитета и његовог пословања.

A55. У неким ситуацијама, додатни ревизијски поступци, као што је инспекција тренутног физичког стања имовине од стране ревизора, могу бити неопходни да се утврди да ли је руководство на адекватан начин применило захтеве применљивог оквира финансијског извештавања.

A56. Примена захтева применљивог оквира финансијског извештавања захтева од руководства да размотри промене у окружењу или околностима које утичу на ентитет. На пример, увођење активног тржишта за одређену класу имовине или обавеза може указивати да примена дисконтованих токова готовине за процену фер вредности такве имовине или обавеза није више прихватљива.

Доследност метода и основа за промене (видети параграф 12(б))

A57. Ревизорово разматрање промена рачуноводствених процена, или метода које су се користиле у претходном периоду, је важно јер промена која није заснована на променама околности или новим информацијама се сматра дискутабилном. Дискутабилне промене у рачуноводственој процени резултирају недоследним финансијским извештајима током времена и могу повећати број погрешних исказа у финансијским извештајима или бити показатељ могуће пристрасности руководства.

A58. Руководство често може да изнесе добре разлоге за промене рачуноводствених процена или метода за израду рачуноводствених процена од једног до другог периода на основу промена околности. Разматрање шта представља добар разлог, или је адекватно као подршка за тврдњу руководства да је дошло до промене у околностима која узрокује промену рачуноводствене процене или методе за израду рачуноводствене процене, је предмет просуђивања.

Одговори на процењене ризике материјално погрешног исказа

(видети параграф 13)

A59. Ревизорова одлука о томе који одговор, појединачно или у комбинацији, из параграфа 13, да искористи како би одговорио на ризике материјално погрешног исказа, може бити под утицајем питања као што су:

- Природа рачуноводствене процене, укључујући и да ли се јавља услед уобичајених или неуобичајених трансакција.
- Да ли се очекује да поступци на ефективан начин омогуће ревизору да прибави довољно адекватних ревизијских доказа.
- Процењен ризик материјално погрешног исказа, укључујући и да ли процењени ризик представља значајан ризик.

A60. На пример, приликом процене разумности исправке вредности сумњивих и спорних потраживања, ефективан поступак који ревизор може користити је преглед накнадне наплате потраживања у комбинацији са другим поступцима. У случајевима када је висок степен несигурности процене у вези са рачуноводственом проценом, за на пример, рачуноводствену процену која се заснива на власничком моделу за који не постоје уочљиви улазни елементи, може бити неопходна комбинација више одговора на процењене ризике из параграфа 13 како би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа.

A61. Додатна упутства у којима се описују околности у којима може бити адекватан сваки од одговора су дата у параграфима А62-А95.

Догађаји настали до датума ревизоровог извештаја (видети параграф 13(а))

A62. Утврђивање да ли догађаји настали до датума ревизоровог извештаја пружају ревизијске доказе о рачуноводственој процени и могу бити адекватан одговор када се очекује да ти догађаји:

- Настану; и
- Пруже ревизијске доказе којима потврђује или оповргавају рачуноводствену процену.

A63. Догађаји настали до датума ревизоровог извештаја могу некада пружити довољно адекватних ревизијских доказа о рачуноводственој процени. На пример, продаја комплетних залиха застарелог производа убрзо након краја периода, може пружити ревизијске доказе у вези са проценом нето оствариве вредности. У таквим случајевима, може се јавити потреба за додатним ревизијским поступцима у вези са рачуноводственом проценом, под условом да је прибављено довољно

адекватних ревизијских доказа о тим догађајима.

A64. За неке рачуноводствене процене, велика је вероватноћа да ће догађаји настали до датума ревизоровог извештаја пружити ревизијске доказе о рачуноводственој процени. На пример, услови или догађаји у вези са рачуноводственим проценама могу наступати само током дужег временског периода. Такође, због циља мерења рачуноводствене процене фер вредности, информације након краја периода не морају да одражавају догађаје или услове који су постојали на датум биланса стања, и стога не морају бити релевантни за мерење рачуноводствене процене фер вредности. У параграфу 13 се идентификују други одговори на ризик материјално погрешног исказа које ревизор може да користи.

A65. У неким случајевима, догађаји који противурече рачуноводственим проценама могу да указују да руководство има неефикасне поступке за израду рачуноводствених процена, или да је руководство пристрасно у изради рачуноводствених процена.

A66. Иако ревизор може одлучити да не користи овај приступ у вези са конкретним рачуноводственим проценама, ревизор треба да поступа у складу са ISA 560. Ревизор треба да спроведе ревизијске поступке који су осмишљени за прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа да су сви догађаји настали између датума финансијских извештаја и датума ревизоровог извештаја а за које је неопходно прилагођавање, или обелодањивање у, финансијским извештајима, идентификован^и и адекватно приказани у финансијским извештајима. Будући да мерење многих рачуноводствених процена, које нису рачуноводствене процене фер вредности, обично зависи од исхода будућих услова, трансакција или догађаја, рад ревизора у складу са ISA 560, је посебно значајан.

Разматрања специфична за мање ентитете

A67. Када је период између датума биланса стања и датума ревизоровог извештаја дужи, ревизоров преглед догађаја у овом периоду може бити ефективан одговор на све рачуноводствене процене које нису рачуноводствене процене по фер вредности. Ово обично може бити случај у неким мањим ентитетима где је власник истовремено и руководиоца, посебно уколико руководство нема формалне поступке контроле над рачуноводственим проценама.

Тестирање начина на који руководство врши рачуноводствене процене (видети параграф 13(б))

A68. Тестирање начина на који руководство врши рачуноводствене процене и података на којима се оне заснивају може бити одговарајући одговор када је рачуноводствена процена у ствари рачуноводствена процена по фер вредности развијена по моделу који користи и уочљиве и неуочљиве инпуте. Такође може бити адекватно када се, на пример:

- Рачуноводствена процена добија на основу рутинске обраде података помоћу рачуноводственог система ентитета.
- Ревизоров преглед сличних рачуноводствених процена у финансијским извештајима из претходног периода указује да ће поступци руководства у текућем периоду вероватно бити ефективни.
- Рачуноводствена процена се заснива на великој популацији ставки сличне природе које појединачно нису значајне.

A69. Тестирање начина на који је руководство извршило рачуноводствене процене може обухватати, на пример:

- Тестирање у којој су мери подаци, на којима се заснива рачуноводствена процена, тачни, потпуни и релевантни, и да ли је рачуноводствена процена правилно утврђена коришћењем тих података и претпоставки руководства.
- Разматрање извора, значаја и поузданости екстерних података или информација, укључујући и оне које су примљене од екстерних стручњака које је руководство ангажовало да помогне у изради рачуноводствених процена.
- Поновно израчунавање рачуноводствене процене, и преглед информација о рачуноводственој процени због интерне доследности.
- Разматрање поступака прегледа и одобрења од стране руководства.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A70. Велика је вероватноћа да ће у мањим ентитетима рачуноводствена процена бити мање структурисана него у већим ентитетима. Мањи ентитети са активним учешћем руководства можда немају опширан опис рачуноводствених поступака, софистициране рачуноводствене евиденције или

писане политике. Чак и ако ентитет нема установљен формални поступак, то не значи да руководство није у могућности да пружи основу како би ревизор могао да тестира рачуноводствене процене. Процењивање методе мерења (видети параграф 13(б)(i))

A71. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања не прописује методу мерења, процењивање да ли је коришћена метода, укључујући и примењене моделе, одговарајућа у датим околностима, је питање професионалног просуђивања.

A72. За ову сврху ревизор може размотрити следећа питања:

- Да ли су разлози руководства за одабир методе разумни.
- Да ли је руководство извршило процену на задовољавајући начин и адекватно применило критеријуме који су, уколико постоје, дати у применљивом оквиру финансијског извештавања као подршка одабраном методу;
- Да ли је метод одговарајући у датим околностима, с обзиром на природу средстава или обавеза чија се вредност процењује и захтеве применљивог оквира финансијског извештавања.
- Да ли је метод одговарајући у односу на делатност, привредну грану и окружење у којем ентитет послује.

A73. У неким случајевима, руководство може утврдити да различити методи дају различите процене. У таквим случајевима, стицање разумевања начина на који је ентитет испитао узроке ових разлика може помоћи ревизору у процени адекватности одабране методе.

Процењивање примене модела

A74. У неким случајевима, посебно приликом рачуноводствене процене фер вредности, руководство може користити модел. Да ли се модел користи на одговарајући начин и у складу са околностима, може зависти од великог броја фактора, као што су природа ентитета и његовог окружења, укључујући и привредну грану у којој послује, као и конкретну имовину или обавезу која је обухваћена мерењем.

A75. У којој мери су наредна разматрања значајна зависи од околности, укључујући и да ли је комерцијално доступан за потребе одређеног сектора или привредне гране, или властити модел. У неким ситуацијама, ентитет може ангажовати стручњака да развије и тестира модел.

A76. У зависности од околности, питања која ревизор такође може да размотри приликом тестирања модела обухватају, на пример:

- Да ли је модел верификован пре употребе, и да ли се врше периодични прегледи како би се верификовало да и даље одговара намени. Поступак потврђивања од стране ентитета може да обухвати оцену:
 - Теоријске подржаности и математичког интегритета модела, укључујући и адекватност параметара модела.
 - Доследности и потпуности улазних елемената модела у односу на тржишну праксу.
 - Поређења излазних елемената модела са стварним трансакцијама.
- Да ли постоје одговарајуће политике и поступци контроле промена.
- Да ли се врши периодично подешавање и тестирање модела, посебно у случајевима кад су улазни елементи по природи субјективни.
- Да ли се врши прилагођавање излазних елемената модела, и да ли у случају рачуноводствене процене фер вредности, таква прилагођавања одражавају претпоставке које би учесници на тржишту користили у сличним околностима.
- Да ли је модел адекватно документован, укључујући планирану примену модела, ограничења, кључне параметре, неопходне улазне елементе и резултате свих анализа прикладности модела. Претпоставке које користи руководство (видети параграф 13(б)(ii))

A77. Ревизорова процена претпоставки које користи руководство се заснива само на информацијама које су ревизору на располагању у време ревизије. Ревизијски поступци који се тичу претпоставки руководства се врше у контексту ревизије финансијских извештаја ентитета, а не за сврхе изражавања мишљења о самим претпоставкама.

A78. Питања која ревизор може размотрити приликом процене поузданости претпоставки које

користи руководство, обухватају, на пример:

- Да ли појединачне претпоставке делују разумно.
- Да ли су претпоставке међусобно зависне и интерно доследне.
- Да ли претпоставке делују разумно, када се разматрају заједно или у вези са другим претпоставкама, било за ту рачуноводствену процену или друге рачуноводствене процене.
- У случају рачуноводствене процене фер вредности, да ли претпоставке адекватно одражавају познате тржишне претпоставке.

A79. Претпоставке на којима се заснивају рачуноводствене процене најчешће одражавају очекивања руководства у вези са исходом одређених циљева и стратегија. У тим случајевима, ревизор може да спроведе ревизијске поступке како би проценио поузданост тих претпоставки разматрањем, на пример, да ли су претпоставке у складу са:

- општим економским окружењем и економским околностима у којима ентитет послује;
- плановима ентитета;
- претпоставкама из ранијих периода, уколико постоје;
- ранијим искуством, или ранијим условима пословања ентитет, у обиму у ком се ова информација о претходном периоду може сматрати применљивим за будуће услове или догађаје;
- осталим претпоставкама које руководство користи за финансијске извештаје.

A80. Поузданост коришћених претпоставки може зависти од намере и способности руководства да спроведе одређене активности. Руководство често документује планове и намере релевантне за конкретну имовину или обавезе, а некада се то захтева и применљивим оквиром финансијског извештавања. Иако је обим ревизијских доказа које треба прикупити о намери и способности руководства питање професионалног просуђивања, ревизијски поступци могу обухватати следеће:

- Преглед искуства и резултата руководства у спровођењу најављених намера.
- Преглед писаних планова и друге документације, укључујући, где је то применљиво, формално одобрене буџете, овлашћења или записнике.
- Испитивање руководства о разлозима за предузимању одређених активности.
- Преглед догађаја насталих у периоду од датума финансијских извештаја до датума извештаја ревизора.

• Процена способности ентитета да изврши одређену активност узимајући у обзир економске околности у којима ентитет послује, и укључујући утицај постојећих обавеза.

Одређени оквири финансијског извештавања, међутим, не дозвољавају да се намере или планови руководства узимају у обзир приликом израде рачуноводствене процене. Ово је чест случај са рачуноводственом проценом фер вредности јер ту циљ мерења налаже да претпоставке буду одраз претпоставки које користе учесници на тржишту.

A81. Питања која ревизор може размотрити приликом процене поузданости претпоставки које користи руководство за рачуноводствену процену фер вредности, уз оне које су у претходном тексту објашњене, могу обухватати, на пример:

- Где је то релевантно, да ли и ако да, на који начин је руководство укључило инпуте који су специфични за тржиште у развој претпоставки.
- Да ли су претпоставке у складу са познатим тржишним условима, и карактеристикама имовине или обавезе које је обухваћена мерењем фер вредности.
- Да ли су извори претпоставки учесника на тржишту релевантни и поуздани, и на који начин је руководство одабрало претпоставке које ће користити када постоји већи број претпоставки различитих учесника на тржишту.
- Где је то применљиво, да ли, и ако је то случај, на који начин руководство разматра претпоставке које се користе или информације о упоредивим трансакцијама, имовини или обавезама.

A82. Такође, рачуноводствена процена фер вредности може обухватати познате инпуте, као и оне који нису уочљиви. Када је рачуноводствена процена фер вредности заснована на инпутима који нису уочљиви, питања која ревизор може да размотри обухватају, на пример, начин на који руководство подржава следеће:

- Идентификовање карактеристика учесника на тржишту које су значајне за рачуноводствену

процену.

- Модификације које је извршио у властитим претпоставкама како би приказао своје виђење претпоставки које би користили учесници на тржишту.
- Да ли је обухватио најбоље информације које су на располагању у датим околностима.
- Где је то применљиво, на који начин се тим претпоставкама узимају у обзир упоредиве трансакције, имовина или обавезе.

Уколико не постоје познати улазни елементи, већа је вероватноћа да ће бити потребно да се ревизорова оцена претпоставки комбинује са другим одговорима на процењене ризике у параграфу 13, како би се добило довољно адекватних ревизијских доказа. У таквим случајевима, може бити неопходно да ревизор спроведе друге ревизијске поступке, на пример, испитивање документације којом се потврђује процес прегледа и одобрење рачуноводствене процене од стране одређеног нивоа руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање.

A83. Приликом оцене основаности претпоставки које подржавају рачуноводствену процену, ревизор може идентификовати једну или више значајних претпоставки. Уколико је то случај, то може указивати да рачуноводствена процена има висок степен несигурности процене и може, стога, повећати значајан ризик. Додатни одговори на значајне ризике су обрађени у параграфима A102-A115.

Тестирање оперативне ефективности контрола (видети параграф 13(ц))

A84. Тестирање оперативне ефективности контрола над начином на који је руководство извршило рачуноводствену процену може бити одговарајући одговор када је поступак који примењује руководство добро осмишљен, примењен и одржава се, на пример:

- Контроле постоје за преглед и одобрење рачуноводствених процена од одговарајућег нивоа руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање.
- Рачуноводствена процена је изведена на основу уобичајених поступака обраде података у рачуноводственом систему ентитета.

A85. Тестирање оперативне ефективности контрола је обавезно уколико:

- (а) Ревизорова процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње обухвата очекивање да контроле над поступком функционишу ефективно; или
- (б) Суштински поступци испитивања самостално, не пружају довољно адекватних ревизијских доказа на нивоу тврдње.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A86. Контроле на поступком израде рачуноводствене процене могу постојати у мањим ентитетима, али формалност њиховог функционисања се може разликовати. Такође, мањи ентитети могу утврдити да одређене врсте контрола нису неопходне због активног учешћа руководства у поступку финансијског извештавања. У случају изузетно малих ентитета, међутим, може постојати велики број контрола које ревизор може да идентификује. Из овог разлога, одговор ревизора на процењене ризике ће вероватно по природи бити суштински, при чему ревизор спроводи један или више одговора из параграфа 13.

Осмишљавање појединачних процена и распона (видети параграф 13(д))

A87. Осмишљавање појединачних процена и распона ради анализе појединачне процене руководства може бити адекватан одговор уколико, на пример:

- Рачуноводствена процена није заснована на уобичајеној обради података у рачуноводственом систему.
- Ревизорова процена сличних рачуноводствених процена, које су одражене у финансијским извештајима за претходни период указује да је велика вероватноћа да поступци руководства у текућем периоду неће бити ефективни.
- Контроле ентитета у оквиру и над поступцима руководства ради утврђивања рачуноводствених процена нису добро осмишљене и адекватно примењене.
- Догађаји или трансакције између краја периода и датума ревизоровог извештаја су у супротности са појединачном проценом руководства.
- Постоје алтернативни извори релевантних података који су на располагању ревизору и који се могу користити за осмишљавање појединачних процена и распона.

A88. Чак и када су контроле ентитета добро осмишљене и адекватно примењене, осмишљавање

појединачних процена и распона може бити ефикасан одговор на процењене ризике. У другим ситуацијама, ревизор може размотрити овај приступ као део утврђивања да ли су даљи поступци неопходне и, ако је то случај, утврђивање њихове природе и обима.

A89. Приступ који ревизор користи у осмишљавању било појединачних процена или распона се може разликовати на основу тога шта се сматра најефективнијим у датим околностима. На пример, ревизор на почетку развија прелиминарну појединачну процену, и онда проценити њену осетљивост на промене у претпоставкама како би утврдио распон у ком треба да анализира појединачну процену руководства. Алтернативно, ревизор може почети да развија одређен распон за сврхе утврђивање, где је то могуће, појединачне процене.

A90. Способност ревизора да врши појединачну процену, за разлику од распона, зависи од неколико фактора, укључујући модел који се користи, природу и обим расположивих података несигурност процене која се везује за рачуноводствену процену. Такође, одлука да се осмисли појединачна процена или распон може бити под утицајем применљивог оквира финансијског извештавања, који може прописивати појединачну процену која треба да се користи након разматрања алтернативних исхода и претпоставки, или прописивати конкретан метод мерења (на пример, коришћење дисконтоване вероватноћом пондерисане очекиване вредности).

A91. Ревизор може осмислити појединачну процену и распон на више начина, на пример, тако што ће:

- Користити модел, на пример, који је комерцијално доступан за потребе одређеног сектора или привредне гране, или интерно развијени властити модел или модел који је осмислио ревизор.
- Даље развијати разматрање руководства о алтернативним претпоставкама или исходима, на пример, увођењем различитог скупа претпоставки.
- Запослити или ангажовати особу која поседује специјалистичко знање за осмишљавање или спровођење модела, или утврђивање релевантних претпоставки.
- Се позвати на друге упоредиве услове, трансакције или догађаје, или где је то релевантно, тржиште за упоредиву имовину или обавезе.

Разумевање претпоставки или модела руководства
(видети параграф 13(д)(i))

A92. Када ревизор осмишљава појединачне процене и распон и користи претпоставке или методе који се разликују од оних које користи руководство, параграфом 13(д)(i) се од ревизора захтева да стекне довољно разумевања о претпоставкама или методу који користи руководство приликом израде рачуноводствене процене. Ово разумевање пружа ревизору информације које могу бити значајне за ревизорово осмишљавање одговарајуће појединачне процене или распона. Такође, то помаже ревизору да разуме и процени значајне разлике у односу на појединачну процену руководства. На пример, разлика може да се јави уколико ревизор користи другачије, али подједнако валидне, претпоставке у поређењу са оним које користи руководство. Ово може показати да је рачуноводствена процена веома осетљива на одређене претпоставке и из тог разлога је предмет велике несигурности процене, што указује да рачуноводствена процена може представљати значајан ризик. Алтернативно, разлика се може јавити као последица чињеничне грешке руководства. У зависности од околности, ревизор може установити да му приликом доношења закључака помаже разговор са руководством о основама за коришћене претпоставке и њиховој валидности, и разликама, уколико их има, у приступу који се користи за израду рачуноводствене процене.

Сужавање распона (видети параграф 13(д)(ii))

A93. Уколико ревизор утврди да је адекватно да се користи распон за оцену основности појединачне процене руководства (ревизоров распон), параграфом 13(д)(ii) се одређује да распон обухвата "све основане исходе" а не све могуће исходе. Распон не може обухватати све могуће исходе уколико се очекује да буде користан, јер би такав распон био преширок за ефективне потребе ревизије. Ревизоров распон је користан и ефикасан када је довољно узак да омогућава ревизору да донесе закључак да ли у рачуноводственој процени има грешака.

A94. Обично је опсег који је сужен, како би био исти или мањи од материјалности перформансе, адекватан за потребе процене основности појединачне процене руководства. Међутим, посебно у одређеним привредним гранама, не мора увек бити могуће сужавање опсега испод тог износа. Ово не

мора обавезно да искључује признавање рачуноводствене процене. Али може да указује, међутим, да је несигурност процене која се доводи у везу са рачуноводственом проценом таква да повећава могућност значајног ризика. Додатни одговори на значајне ризике су описани у параграфима А102-115.

А95. Сужавање распона на позицију где се сви исходи у оквиру распона сматрају основаним се може постићи:

(а) Елиминисањем из распона оних исхода који представљају екстремне износе а за које ревизор процени да није вероватно да ће се догодити; и

(б) Даљим сужавањем распона, на основу расположивих ревизијских доказа, док ревизор не закључи да се сви исходи у распону могу сматрати основаним. У неким ретким случајевима, ревизор може бити у могућности да сужава распон све док ревизијски докази на укажу на појединачну процену.

Разматрање да ли су неопходне специјализоване вештине или знање

(видети параграф 14)

А96. Приликом планирања ревизије, од ревизора се захтева да одреди природу, време и обим неопходних ресурса за спровођење ревизијског ангажовања. Ово може да обухвата, по потреби, укључивање лица која имају специјализоване вештине или знање. Такође, ISA 220 од партнера ангажовања захтева да обезбеди да тим који ради на ангажовању, укључујући и све ревизореве екстерне стручњаке који нису део тима, колективно поседује одговарајућу компетентност или способности да спроведе ревизијско ангажовање. Током поступка ревизије рачуноводствених процена ревизор може идентификовати, у складу са искуством ревизора и околностима ангажовања, потребу за специјализованим вештинама и знањем које се треба применити у вези са једним или више аспеката рачуноводствене процене.

А97. Питања која могу да утичу на ревизорово разматрање да ли су специјализоване вештине или знање неопходни обухватају, на пример:

- Природу имовине, обавезе или дела капитала у одређеном пословању или привредној грани (на пример, налазишта минерала, пољопривредна добра, сложени финансијски инструменти).
- Висок степен несигурности процене.
- Сложене прорачуне или специјализоване моделе, на пример, приликом процене фер вредности када не постоји познато тржиште.
- Сложеност захтева применљивог оквира финансијског извештавања који је релевантан за рачуноводствену процену, укључујући и то да ли постоје области за које се зна да могу бити различито тумачене или за које је пракса недоследна.
- Поступке које ревизор намерава да спроведе као одговор на процењене ризике.

А98. За већину рачуноводствених процена, чак и када постоји несигурност процене, није вероватно да ће бити неопходне специјализоване вештине или знање. На пример, није вероватно да ће специјализоване вештине или знање бити неопходне ревизору да процени исправку вредности сумњивих и спорних потраживања.

А99. Међутим, ревизор можда не поседује специјализоване вештине или знање када се ради о областима које нису рачуноводство или ревизија и у том случају можда мора да ангажује стручњака. У ISA 62⁰ се наводе захтеви и упутства за утврђивање потребе да ревизор запосли или ангажује стручњака и ревизореве одговорности уколико користи резултате рада стручњака.

А100. Такође, у неким случајевима, ревизор може закључити да је неопходно да стекне специјализоване вештине или знање у вези са одређеним областима рачуноводства или ревизије. Појединце који поседују такве вештине или знање могу запослити ревизорске фирме или их ангажовати из екстерне организације која није део ревизорске фирме. Када ти појединци спроведе ревизијске поступке у оквиру ангажовања, они су део тима на ангажовању и у складу са тим, на њих се примењују захтеви наведени у ISA 220.

А101. У зависности од ревизоровог разумевања и искуства у раду са стручњаком или другим појединцима који имају специјализоване вештине или знање, ревизор може сматрати да је адекватно да разговара о питањима као што су захтеви применљивог оквира финансијског извештавања, са свим појединцима који су укључени како би био сигуран да је њихов рад релевантан за потребе ревизије.

Даљи поступци суштинског испитивања као одговор на значајне ризике (видети параграф 15)

A102. Приликом ревизије рачуноводствених процена које доприносе значајним ризицима, ревизорови даљи поступци суштинског испитивања се фокусирају на процену:

(а) Начина на који је руководство проценило ефекат несигурности процене на рачуноводствену процену, и ефекта који таква несигурност може имати на адекватност признавања рачуноводствене процене у финансијским извештајима; и

(б) Адекватност повезаних обелодањивања.

Несигурност процене

Разматрање несигурности процене од стране руководства
(видети параграф 15(а))

A103. Руководство може проценити алтернативне претпоставке или исходе рачуноводствених процена користећи више метода, у зависности од околности. Један од могућих метода који може користити руководство је анализа осетљивости. Ово може обухватати утврђивање начина на који монетарни износ рачуноводствене процене варира у зависности од претпоставки. Чак и за рачуноводствене процене мерене по фер вредности могу постојати разлике јер различити учесници на тржишту могу користити различите претпоставке. Анализа осетљивости може да доведе до развоја великог броја различитих сценарија у вези са исходом, који се од стране руководства некада карактеришу као распон исхода, као што су “песимистички” и “оптимистички” сценарији.

A104. Анализа осетљивости може да укаже да рачуноводствена процена није осетљива на промене одређене претпоставке. Алтернативно, може указивати да је рачуноводствена процена осетљива на једну или више претпоставки на које се затим ревизор фокусира.

A105. Овим се не сугерише да један метод који се бави несигурношћу процене (као што је анализа осетљивости) више одговара од неког другог, или да руководство мора разматрати алтернативне претпоставке или исходе коришћењем детаљног поступка за који је неопходна обимна документација. Уместо тога, важно је да ли је руководство проценило на који начин ће несигурност процене утицати на рачуноводствену процену, а не одређени начин на који је то урађено. У складу са тим, у случајевима када руководство није размотрило алтернативне претпоставке или исходе, може бити неопходно да ревизор разговара са руководством, и затражи подршку за начин на који је руководство третирало ефекте несигурности процене на рачуноводствене процене.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A106. Мањи ентитети могу користити једноставне начине да процене несигурност процене. Поред прегледа расположиве документације, ревизор може прикупити друге ревизијске доказе о томе које је руководство разматрало друге претпоставке или исходе, тако што ће испитати руководство. Такође, руководство можда нема стручно знање неопходно за разматрање алтернативних исхода или разматрања несигурности процене рачуноводствених процена. У таквим случајевима, ревизор може руководству објаснити поступке или друге методе за ове потребе, укључујућу и неопходну документацију. Ово, међутим, не утиче на одговорности руководства за припрему финансијских извештаја.

Значајне претпоставке (видети параграф 15(б))

A107. Претпоставка која се користи за израду рачуноводствене процене се може сматрати значајном уколико би већа промена у претпоставци на материјалан начин утицала на мерење рачуноводствене процене.

A108. Подршка за значајне претпоставке добијене на основу знања руководства се може добити путем континуираног поступка стратешке анализе или управљања ризиком које врши руководство. И без формално успостављених поступака, што може бити случај у мањим ентитетима, ревизор може да процени претпоставке испитивањем и разговором са руководством, заједно са другим ревизијским поступцима како би прикупио довољно адекватних ревизијских доказа.

A109. Ревизорова разматрања приликом процене претпоставки руководства су описана у параграфима А77-А83.

Намера и способност руководства (видети параграф 15(ц))

A110. Ревизорова разматрања у вези са претпоставкама руководства и намером и способношћу руководства су описана у параграфима А13 и А80.

Установљавање распона

(видети параграф 16)

A111. Приликом припреме финансијских извештаја, руководство може бити задовољно што је на

адекватан начин обрадио ефекте несигурности процене у рачуноводственим проценама који повећавају значајне ризике. У неким околностима, међутим, ревизор може сматрати рад руководства неадекватним. Ово може бити случај, на пример, када по процени ревизора:

- Довољно адекватних ревизијских доказа не може бити прикупљено путем ревизорове процене начина на који је руководство одговорило на ефекте несигурности процене.
- Неопходно је да се даље испита степен несигурности процене у вези са рачуноводственом проценом, на пример, у случајевима када је ревизор свестан великих варијација исхода за сличне рачуноводствене процене у сличним околностима.
- Није вероватно да ће бити прикупљени други ревизијски докази, на пример, прегледањем догађаја до датума ревизоровог извештаја.
- Постоје показатељи да је руководство пристрасно у изради рачуноводствених процена.

A112. Ревизорова разматрања приликом утврђивања распона за ове потребе су описана у параграфима A87-A95.

Критеријуми за признавање и мерење

Признавање рачуноводствених процена у финансијским извештајима (видети параграф 17(a))

A113. Уколико је руководство признало рачуноводствену процену у финансијским извештајима, фокус ревизорове процене је усмерен на то да ли је мерење рачуноводствене процене довољно поуздано да би се задовољили критеријуми за признавање из применљивог оквира финансијског извештавања.

A114. Што се тиче рачуноводствених процена које нису признате, фокус ревизорове процене је усмерен на то да ли су задовољени критеријуми применљивог оквира финансијског извештавања. Чак и када рачуноводствена процена није призната, и ревизор закључи да је овај поступак одговарајући, може постојати потреба да се обелодане околности у напоменама уз финансијске извештаје. По потреби, ревизор такође може да утврди да је рачуноводствена процена која је идентификована као процена која има високу несигурност процене, кључно ревизијско питање које се саопштава у извештају ревизора у складу са стандардом ISA 701 или може да сматра да је неопходно додавање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора (видети ISA 706 (ревидиран)). Ако се за дато питање одреди да је кључно ревизијско питање, ISA 706 (ревидиран) не дозвољава додавање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора.

Основе мерење за рачуноводствене процене

(видети параграф 17(б))

A115. Што се тиче рачуноводствене процене фер вредности, неки применљиви оквири финансијског извештавања претпостављају да се фер вредност може мерити поуздано, као предуслов за захтевање или дозвољавање мерења и обелодањивања фер вредности. У неким случајевима, ова претпоставка се може превазићи када, на пример, не постоји одговарајући метод или основа за мерење. У таквим случајевима, фокус ревизорове процене је на питању да ли је одговарајућа основа руководства за превазилажење претпоставке у вези са применом фер вредности, која је постављена применљивим оквиром финансијског извештавања.

Оцена основаности рачуноводствених процена и утврђивање погрешних исказа (видети параграф 18)

A116. На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор може да донесе закључак да докази указују на рачуноводствену процену која се разликује од појединачне процене руководства. Уколико ревизијски докази подржавају појединачну процену, разлика између ревизорове појединачне процене и појединачне процене руководства представља погрешан исказ. Уколико је ревизор закључио да коришћење ревизоровог распона пружа довољно одговарајућих ревизијских доказа, појединачна процена руководства која је изван ревизоровог распона неће бити подржана ревизијским доказима. У таквим случајевима, погрешан исказ није мањи од разлике између појединачне процене руководства и најближе тачке у ревизоровом распону.

A117. У случају када је руководство изменило рачуноводствену процену, или метод за њену израду, у односу на претходни период, на основу субјективне процене да је дошло до промене околности, ревизор може закључити на основу ревизијских доказа да у рачуноводственој процени има погрешних исказа који су резултат произвољне промене коју је извршило руководство, или га може посматрати као показатељ могуће пристрасности руководства (видети параграфе A124-A125)

A118. У ISA 45⁰ се наводе смернице за разликовање погрешних исказа за потребе ревизорове процене

ефеката неисправљених погрешних исказа на финансијске извештаје. У односу на рачуноводствене процене, погрешан исказ, било да је изазван криминалном радњом или грешком, може бити резултат:

- Погрешних исказа о којима не постоји сумња (чињенични погрешни искази).
- Разлика насталих по основу просуђивања руководства о рачуноводственим проценама а које ревизор сматра неоснованим, или одабиром и применом рачуноводствених политика које ревизор сматра непримереним (погрешни искази просуђивања).
- Ревизорове најбоље процене погрешних исказа у популацијама, укључујући пројекцију погрешних исказа уочених у ревизијским узорцима на целу популацију из које су узорци узети (пројектовани погрешни искази).

У неким случајевима који обухватају рачуноводствене процене, погрешан исказ може бити резултат комбинације ових околности, што појединачну идентификацију отежава или је чини немогућом.

A119. Процена основаности рачуноводствених процена и релевантних обелодањивања у напоменама финансијских извештаја, било да је то у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања или је обелодањивање извршено добровољно, укључује суштински примену истих разматрања као када се врши ревизија рачуноводствене процене која је призната у финансијским извештајима.

Обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама

Обелодањивања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања (видети параграф 19)

A120. Презентација финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања обухвата одговарајуће обелодањивање материјално значајних питања. Применљивим оквиром финансијског извештавања се може дозволити, или прописати, обелодањивање које се тиче рачуноводствених процена, а неки ентитети могу добровољно обелоданити додатне информације у напоменама у финансијским извештајима. Ова обелодањивања могу обухватати, на пример:

- Коришћене претпоставке.
- Коришћен метод за процену, укључујући применљиви модел.
- Основу за одабир метода за процену.
- Ефекат било каквих измена метода за процену у односу на претходни период.
- Изворе и последице несигурности процене.

Таква обелодањивања су значајна за кориснике како би разумели рачуноводствене процене које су признате или обелодањене у финансијским извештајима, а довољно адекватних ревизијских доказа мора бити прикупљено о томе да ли су обелодањивања у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања.

A121. У неким случајевима, применљивим оквиром финансијског извештавања се могу захтевати конкретна обелодањивања у вези са несигурностима. На пример, неки оквири финансијског извештавања обухватају:

- Обелодањивање кључних претпоставки и других извора несигурности процене који представљају значајан ризик узроковања материјалних прилагођавања књиговодствене вредности имовине и обавеза. Ти захтеви се могу описивати терминима као што су “кључни извори несигурности процене” или “критичне рачуноводствене процене.”
- Обелодањивање распона могућих исхода, и претпоставке које се користе за утврђивање распона.
- Обелодањивање информација о значају рачуноводствених процена фер износа за финансијску позицију и успешност ентитета.
- Квалитативна обелодањивања као што је изложеност ризику и на који начин се она јавља, циљеви ентитета, политике и процедуре за управљање ризику и методе које се користе за мерење ризика и све промене ових квалитативних концепата у односу на претходни период.
- Квантитативна обелодањивања као што је обим у ком је ентитет изложен ризику, на основу информација које су достављене интерно кључним особама у руководству ентитета, укључујући кредитни ризик, ризик ликвидности и тржишни ризик.

Обелодањивања несигурности процене за рачуноводствене процене које доприносе значајним ризицима (видети параграф 20)

A122. У вези са рачуноводственим проценама које имају значајан ризик, чак и у случајевима где су обелодањивања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, ревизор може закључити да обелодањивање несигурности процене није адекватно у светлу релевантних околности и чињеница. Значај ревизорове процена адекватности обелодањивања несигурности процене се повећава са повећањем распона могућих исхода рачуноводствених процена у вези са материјалношћу (видети разматрања у вези са овом темом у параграфу А94).

A123. У неким случајевима, ревизор може сматрати да је адекватно да подстакне руководство да опише, у напоменама уз финансијске извештаје, околности које се тичу несигурности процене. У ISA 705 (ревидиран) садржи смернице о импликацијама за мишљење ревизора када ревизор верује да је обелодањивање руководства у вези са несигурношћу процене у финансијским извештајима неадекватно или наводи на погрешне закључке.

Показатељи могуће пристрасности руководства

(видети параграф 21)

A124. Током ревизије, ревизор може постати свестан просуђивања и одлука руководства које указују на могућу пристрасност руководства. Такви показатељи могу утицати на закључак ревизора о томе да ли су ревизорова процена ризика и одговори на њу адекватни, а ревизор може бити принуђен да размотри импликације на остатак ревизије. Такође, они могу утицати на ревизорову процену да ли финансијски извештаји, посматрани у целини не садрже материјално погрешне исказе, као што је описано у ISA 700 (ревидиран).

A125. Примери показатеља могуће пристрасности руководства у вези са рачуноводственим проценама обухватају:

- Промене у рачуноводственој процени, или методи која се користи за њену израду, где је руководство субјективно проценило да је дошло до промене у околностима.
- Коришћење претпоставки самог ентитета за рачуноводствену процену фер вредности када оне нису у сагласности са познатим тржишним претпоставкама.
- Одабир или постављање значајних претпоставки на основу којих су појединачне процене повољне за постизање циљева руководства.
- Одабир појединачне процене која може да указује на примену оптимистичног или песимистичног обрасца.

Писане изјаве (видети параграф 22)

A126. У ISA 58⁰ се говори о употреби писаних изјава. У зависности од природе, материјалности и обима несигурности процене, писане изјаве о рачуноводственим проценама које су признате или обелодањене у финансијским извештајима могу обухватати изјаве:

- О прикладности поступака мерења, укључујући повезане претпоставке и моделе које је руководство користило приликом утврђивања рачуноводствене процене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, као и доследност примене тих поступака;
- Да претпоставке на адекватан начин одражавају намеру и способност руководства да спроведе одређене активности у име ентитета, где је то од значаја за рачуноводствене процене и обелодањивања;
- О потпуности и прикладности обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама према применљивом оквиру финансијског извештавања ентитета;
- Да накнадни догађаји не захтевају прилагођавања рачуноводствене процене и обелодањивања садржаних у финансијским извештајима.

A127. За оне рачуноводствене процене које нису признате или обелодањене у финансијским извештајима, писане изјаве могу такође да обухватају изјаве о:

- Прикладности основа коју је користило руководство за утврђивање да критеријуми за признавање и обелодањивања применљивог оквира финансијског извештавања нису били задовољени (видети параграф А114).
- Прикладности основе коју је користило руководство за превазилажење претпоставке у вези са применом фер вредности према оквиру финансијског извештавања ентитета, за оне рачуноводствене процене које нису мерене или обелодањене по фер вредности. (видети параграф А115).

Документација (видети параграф 23)

A128. Документација о показатељима могуће пристрасности руководства, који су уочени током ревизије, помаже ревизору да закључи да ли је ревизорова процена ризика и одговарајући одговори

остају адекватни, и приликом процена да ли финансијски извештаји у целини не садрже материјално погрешне исказе. Параграф A125 садржи примере показатеља могуће пристрасности руководства.

¹ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

¹ISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

Различите дефиниције фер вредности се могу наћи у различитим оквирима финансијског извештавања.

ISA 315 (ревидиран), параграфи 5-6 и 11-12.

ISA 315 (ревидиран), параграф 25.

ISA 330, параграф 5.

ISA 330, параграф 18.

ISA 230. *Ревизијска документација*, параграфи 8-11, и параграф A6.

Већина оквира финансијског извештавања захтевају укључивање ставки које испуњавају критеријуме за признавање у биланс стања или биланс успеха. Обелодањивање рачуноводствених политика и додавање напомена у финансијским извештајима не исправља грешку непризнавања таквих ставки, укључујући рачуноводствене процене.

У различитим оквирима финансијског извештавања се може користити различита терминологија да би се описале појединачне процене које су добијене на овај начин.

ISA 315 (ревидиран), параграф 16.

¹ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*, параграф 32(б)(ii).

¹ISA 315 (ревидиран), параграф 29.

¹ISA 570 (ревидиран), *Начело сталности*

¹ISA 330, параграфи 5-6.

ISA 560, *Накнадни догађаји*

ISA 560, параграф 6.

ISA 560, параграф 8.

ISA 330, параграф 8.

¹ISA 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја*, параграф 8(е)

¹ISA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*, параграф 14.

¹ISA 620, *Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора*

¹ISA 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

¹ISA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

¹ISA 706 (ревидиран), параграф 8(б)

ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*

ISA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*

ISA 580, *Писане изјаве*