

**MRevS 540 (izmijenjen) Primjena –
jednostavni i složeni ilustrativni primjeri
svibanj 2020.**



MRevS 540 (izmijenjen) Primjena – ilustrativni primjeri

Ovu publikaciju pripremila je Radna skupina Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (OMSRIU - eng. IAASB) nakon odobrenja Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 540 (izmijenjen), Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava. Čitanje ove publikacije nije zamjena za čitanje Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS), niti ona mijenja ili ukida MRevS-e, čiji su tekstovi jedino mjerodavni. Ilustrativni primjeri uključuju objašnjenja o tome kako se mogu primijeniti određeni zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen), ali ne predstavljaju revizijsku dokumentaciju koja bi se pripremila.

Uvod

Sljedeći ilustrativni primjeri oblikovani su radi ilustracije načina na koji bi revizor mogao postupati s određenim zahtjevima MREVS 540 (izmijenjen) te su sastavljeni kako bi pomogli revizoru u razumijevanju načina na koji MREVS 540 (izmijenjen) može biti primijenjen:

1. <u>Jednostavna računovodstven procjena – ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti</u>	Primjer 1 ilustrira način na koji revizor može odgovoriti na odabrane zahtjeve MREVS 540 (izmijenjen) u kontekstu revizije financijskih izvještaja subjekta s relativno jednostavnim računovodstvenim procjenama.
2. <u>Složena računovodstvena procjena – ispravak vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme zbog umanjenja vrijednosti</u>	Primjer 2 ilustrira način na koji revizor može odgovoriti na odabrane zahtjeve MREVS 540 (izmijenjen) u kontekstu revizije financijskih izvještaja subjekta koji uključuju složenije računovodstvene procjene.

Ovi primjeri ilustriraju računovodstvene procjene različitih karakteristika i stupnjeva kompleksnosti. Svaki primjer ilustrira odabrane zahtjeve iz MREVS 540 (izmijenjen), ali ne obrađuje sve zahtjeve niti su pokriveni svi dijelovi odabranih zahtjeva. Zahtjevi koji su odabrani u svakom primjeru variraju kako bi ilustrirali različite aspekte MREVS 540 (izmijenjen) i kako bi se fokusirali na one zahtjeve koji su najrelevantniji za taj primjer.

Primjeri koriste sljedeći format:

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen)	Revizorovo razumijevanje i pristup
Ovaj stupac sadrži izvatke zahtjeva MRevS 540 (izmijenjen). Ovo nije zamjena za čitanje standarda i ne sadrži ciljeve, definicije i materijal za primjenu koji su nužni za ispravnu primjenu zahtjeva.	Ovaj stupac sadrži primjere načina na koji bi revizor mogao odgovoriti na zahtjeve, uključujući opisivanje postupaka koji su obavljani i moguće ishode. Namjera nije bila da se: <ul style="list-style-type: none"> • obuhvate drugi mogući ishodi; • opiše svaki postupak koji može biti moguć radi ispunjavanja relevantnog zahtjeva; ili • uključe sva relevantna razmatranja u drugom stupcu.

Namjera je da se ovi primjeri čitaju zajedno radi pokazivanja načina na koji radni napori revizora u cilju ispunjavanja zahtjeva MRevS 540 mogu biti smanjeni i povećani kada se revidiraju jednostavne i složene računovodstvene procjene, respektivno. Na primjer, radni napor revizora radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i interne kontrole subjekta, može se relativno smanjiti kada se revidiraju jednostavne nasuprot složenim računovodstvenim procjenama. Uz to, tijekom revizije jednostavnih računovodstvenih procjena revizor može utvrditi da nisu potrebne specijalizirane vještine ili da postoji manje značajnih pretpostavki ili da primjenjiva metoda ne uključuje modeliranje.

Ilustrativni primjeri koji nisu sadržani u ovoj publikaciji

Dodatni ilustrativni primjeri razvijaju se radi ilustriranja kako revizor može postupati u vezi s zahtjevima MRevS 540 (izmijenjen) u kontekstu složenijih računovodstvenih procjena poput onih koje se odnose na očekivane gubitke zbog kreditnog rizika.

Primjer 1 – Primjena odabranih aspekata MRevS 540 (Izmijenjen) na ispravak zbog umanjnja vrijednosti zaliha

Pozadina

Poduzetnik prodaje tri vrste fotoaparata: profesionalne, amaterske i one za široku potrošnju. Profesionalni fotoaparati su skupi i subjekt drži male količine zaliha. Amaterski fotoaparati imaju srednju razinu cijene i subjekt drži relativno velike količine zaliha. Fotoaparati za široku potrošnju su relativno jeftini i subjekt drži velike količine zaliha. Zbog brzih promjena u industriji amaterskih i širokopotrošnih fotografskih proizvoda, uvođenje novih modela može otežati prodaju starijih modela. Povrh toga, poboljšanja ugrađenih kamera u mobilnim telefonima smanjuju prodaju fotoaparata široke potrošnje. Kada se prodaja određenih modela usporava, menadžment revidiranog subjekta smanjuje prodaju cijenu čime pokušava prodati zalihe s malim obrtajem. Ovi popusti mogu biti povećavani tijekom vremena ako se smatra potrebnim za ostvarenje prodaje. Na kraju godine, menadžment procjenjuje i priznaje umanjnje vrijednosti zaliha na temelju promjena potražnje kupaca, razvoja tehnologije i drugih ekonomskih čimbenika.

Za ovaj primjer primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva da se zalihe mjere po nižem od troška ili neto prodajne vrijednosti². Iznos bilo kojeg umanjnja vrijednosti zaliha na neto prodajnu cijenu i svi gubici na zalihama priznaju se kao rashod u razdoblju u kojem nastupi umanjnje ili gubitak. Iznos bilo kojeg ukidanja umanjnja vrijednosti zaliha koji proizlazi iz povećanja neto prodajne vrijednosti priznaje se kao smanjenje rashoda u razdoblju u kojem dolazi do ukidanja³. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, između ostalog, zahtijeva objavljivanje računovodstvenih politika koje su usvojene za mjerenje zaliha, uključujući korištenu formulu troška, iznos bilo kojeg ispravka vrijednosti zaliha koji je priznan kao rashod razdoblja i iznos bilo kojeg ukinutog ispravka vrijednosti koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha i kao rashod u tom razdoblju.⁴

Subjekt ne posluje u reguliranom sektoru.

² Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 2, Zalihe, točka 9.

³ Na primjer, MRS 2, točka 34.

⁴ Na primjer, MRS 2, točka 36.

Primjena MRevS 540 (izmijenjen)

Donja tablica daje ilustrativne primjere revizorova razumijevanja i pristupa koji se može slijediti u odnosu na odabrane zahtjeve MRevS 540 (izmijenjen). Ona ne odgovara na sve zahtjeve standarda. Mogu postojati i drugi čimbenici koji su relevantni u specifičnim okolnostima revizijskog angažmana sličnog subjekta (npr. rabati dobavljača i/ili učinci kretanja deviznih tečajeva na cijene uvezenih dobara).

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	
<p>13. Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i internih kontrola subjekta, kako zahtjeva MRevS 315 (izmijenjen),⁷ revizor će steći razumijevanje sljedećih pitanja povezanih sa subjektivim računovodstvenim procjenama. Revizorovi postupci za stjecanje razumijevanja bit će obavljani u opsegu koji je nužan za osiguravanje odgovarajuće osnove za identificiranje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. (Vidjeti točke A19–A22.)</p>	<p>Revizor je obavio postupke procjene rizika radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući sljedeće postupke vezane za subjektive računovodstvene procjene kao cjelini:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pročitao je revizijsku radnu dokumentaciju i financijske izvještaje prethodnog razdoblja; • pregledao je zapisnike sa sastanaka uprave i odbora; • ispitao je menadžment s odgovarajućim odgovornostima za financijske izvještaje; i • obavio je jednostavno snimanje menadžmentovog procesa za utvrđivanje procjene ispravka vrijednosti.
<p><i>Subjekt i njegovo okruženje</i></p> <p>(a) Subjektive transakcije i drugi događaji i uvjeti koji mogu uzrokovati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima ili u njima promijenjene. (Vidjeti točku A23.)</p>	<p>Revizor je utvrdio da vrijednost nekih fotoaparata koje drži subjekt može biti umanjena. Posljedično tome, može postojati potreba za ispravkom vrijednosti na osnovi umanjenja vrijednosti zaliha ili za promjenom tog ispravka (tj. za računovodstvenom procjenom) radi knjiženja zaliha umanjene vrijednosti po nižem od troška ili neto prodajne vrijednosti.</p>

⁵ Vidjeti relevantni materijal za primjenu.

⁶ Namjera je ilustrirati moguće ishode za ovaj primjer – oni ne ilustriraju sve moguće ishode.

⁷ MRevS 315 (Izmijenjen), točke 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 i 20–21.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>(b) Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji su povezani s računovodstvenim procjenama (uključujući kriterije priznavanja, osnove mjerenja i povezane zahtjeve prezentiranja i objavljivanja) i kako se ti zahtjevi primjenjuju u kontekstu vrste i okolnosti subjekta i njegovog okruženja, uključujući kako su transakcije i drugi događaji ili uvjeti podložni, ili na njih utječu, čimbenici inherentnog rizika. (Vidjeti točke A24–A25.)</p>	<p>U odnosu na zalihe i umanjenje vrijednosti, revizor je stekao razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja čitanjem primjenjivih računovodstvenih standarda.</p> <p>U odnosu na način na koji se zahtjevi okvira primjenjuju u kontekstu revidiranog subjekta i kako na njih utječu čimbenici inherentnog rizika, revizor je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • stekao razumijevanje sektora maloprodaje fotoaparata i trgovačke uvjete od početka razdoblja koje se revidira do sada pretraživanjem komercijalnih publikacija; • postavio upite menadžmentu koji je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja, kontrolu zaliha, nabavu proizvoda i marketing; i • obavio jednostavna snimanja menadžmentovog procesa za procjenjivanje ispravka vrijednosti. <p>Revizor je utvrdio da primjena zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji je relevantan za ispravak vrijednosti zaliha subjekta zbog umanjenja vrijednosti mora biti jednostavna. Vrsta i okolnosti poslovanja znače da utvrđivanje procjene ispravka vrijednosti i povezanih objava za umanjenje vrijednosti zaliha ne zahtijeva složene metode ili modeliranje. Čimbenici relevantnog inherentnog rizika uključuju nesigurnost procjene u vezi s tržišnim uvjetima i mogući utjecaj na cijenu fotoaparata te subjektivnost menadžmentovih pretpostavki u utvrđivanju procjene ispravka vrijednosti u skladu s zahtjevima okvira financijskog izvještavanja.</p> <p><i>[Napoena: Procjena inherentnog rizika obrađena je u točki 16 MRevS 540 (Izmijenjen) dolje.]</i></p>
<p>(c) Regulatorni čimbenici relevantni za subjektive računovodstvene procjene, uključujući, kada je primjenjivo, regulatorne okvire povezane s bonitetnim nadzorom. (Vidjeti točku A26.)</p>	<p>Nakon razmatranja vlastitog znanja, dostupnih smjerica industrije i razgovora s menadžmentom, revizor je utvrdio kako ne postoje regulatorni čimbenici koji su relevantni za subjektov ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>(d) Priroda računovodstvenih procjena i povezanih objava za koje revizor očekuje da budu uključene u subjektive financijske izvještaje, temeljeno na revizorovu razumijevanju pitanja u 13(a)–(c) gore. (Vidjeti točku A27.)</p>	<p>Revizor je stekao ovo razumijevanje na temelju rezultata postupaka koji su obavljani kao odgovor na točku 13(a)-(c) gore, te je identificirao potrebu za ispravkom vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti.</p> <p>Revizor je odredio očekivanu vrstu računovodstvene procjene i povezanih objava koji će biti uključeni u financijske izvještaje subjekta u skladu sa zahtjevima za ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti koji su navedeni u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja (tj. određivanjem nižeg od troška i neto prodajne vrijednosti sukladno MRS 2). Razumijevanje objava u financijskim izvještajima za prethodno razdoblje koje se odnose na subjektov ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti također je pomoglo u formiranju ovog očekivanja.</p>
<p><i>Subjektive interne kontrole</i></p> <p>(e) Vrste i opseg nadzora i upravljanja koje je subjekt uspostavio nad menadžmentovim procesom financijskog izvještavanja relevantnim za računovodstvene procjene. (Vidjeti točke A28–A30)</p>	<p>Promatranjem i postavljanjem upita revizor je utvrdio da je vlasnik poslovanja uključen u dnevne poslovne aktivnosti i da provodi nadzor nad zaposlenicima koji su odgovorni za zalihe i nad knjigovođom koji procjenjuje ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti.</p>
<p>(f) Kako menadžment identificira potrebu za, i primjenjuje, specijalizirane vještine ili znanja povezana s računovodstvenim procjenama, uključujući uzimanje u obzir korištenja menadžmentova stručnjaka. (Vidjeti točku A31.)</p>	<p>Postavljanjem upita revizor je utvrdio da je menadžment zaključio kako ne postoji potreba za specijaliziranim vještinama ili stručnim znanjem povrh njihovog vlastitog budućeg da temeljito poznaju proizvode kojima trguju i prate tržišna kretanja.</p>
<p>(g) Kako subjektov proces procjene rizika identificira i postupa s rizicima povezanim s računovodstvenim procjenama. (Vidjeti točke A32–A33.)</p>	<p>Revizor je utvrdio da menadžment nema formalni proces procjene rizika te smatra da to nije neuobičajeno za ovu veličinu i vrstu poslovanja.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>(h) Kako se subjektov informacijski sustav odnosi prema računovodstvenim procjenama, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) klase transakcija, događaje i uvjete koji su važni za financijske izvještaje i koji stvaraju potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama i povezanim objavama; i (Vidjeti točke A34–A35.) (ii) za takve računovodstvene procjene i povezane objave, kako menadžment: <ul style="list-style-type: none"> a. identificira relevantne metode, pretpostavke ili izvore podataka i potrebu za promjenama u njima, koje su primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući kako menadžment: (Vidjeti točke A36–A37.) <ul style="list-style-type: none"> i. odabire ili oblikuje, i primjenjuje, korištene metode, uključujući i korištenje modela; (Vidjeti točke A38–A39) ii. odabire pretpostavke koje treba koristiti, uključujući razmatranje alternativa i identificira važne 	<p>Revizor je utvrdio da svaki fotoaparat ima serijski broj te da se može povezati s nabavnom fakturom. Trošak se može pojedinačno identificirati za svaki fotoaparat. Računovodstveni sustav evidentira ovaj trošak u trenutku zaprimanja robe.</p> <p>Pri utvrđivanju procjene ispravka vrijednosti zaliha zbog umanjena vrijednosti menadžment koristi svoju procjenu i iskustvo u ovoj industriji kao i tekuće uvjete trgovanja u vlastitom poslovanju i poznavanje cijena i diskonta konkurencije radi identificiranja kategorija i modela fotoaparata koji mogu biti na zalihama sa sporim obrtajem i radi utvrđivanja primjerene prodajne vrijednosti za takve fotoaparate.</p> <p>Mlađi član osoblja, uz nadzor menadžmenta, održava tablicu koja se ažurira na tjednoj osnovi u kojoj se bilježe cijene različitih modela fotoaparata a koje određuju konkurenti. Ovdje su uključeni ostali malotrgovci sa prodajnim mjestima unutar radijusa od 20 milja te odabrane mrežne stranice za ostale malotrgovce koji će nuditi fotoaparate na prodaju sa službenim jamstvom lokalnih agenata proizvođača. (Fotoaparati se mogu kupiti online bez službenih jamstava. Međutim, menadžment je svjestan da se oni ne mogu natjecati s takvima na cjenovnoj osnovi te ih ne uključuju u prikupljene podatke.)</p> <p>U odnosu na nesigurnost procjene, revizor je utvrdio da menadžment razmatra iznose diskonta koji će se nuditi i treba li ih tijekom vremena postupno povećavati kako bi se konačno prodale sve zalihe koje se drže na kraju godine bez potrebe za rashodovanjem. Menadžmentova prosudba o visini diskonta za modele fotoaparata ovisi o njihovom iskustvu o tome koji se modeli fotoaparata trenutno dobro ili loše prodaju te o njihovom iskustvu i iskustvu konkurencije s velikim diskontima za artikle sa sporim obrtajem u prethodnim razdobljima. Odluke o diskontima se usuglašuju s vlasnikom poslovanja i evidentiraju u tablici. Umanjenja vrijednosti zaliha priznaju se kada su diskonti za modele fotoaparata takvi da neto prodajna vrijednost padne ispod troška.</p> <p>Menadžment nema potrebu niti koristi modele za procjenu vrijednosti.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>pretpostavke; i (Vidjeti točke A40–A43.)</p> <p>iii. odabire podatke koji će se koristiti; (Vidjeti točku A44.)</p> <p>b. razumije stupanj nesigurnosti procjene, uključujući kroz razmatranje raspona mogućih ishoda mjerenja; i (Vidjeti točku A45.)</p> <p>c. postupa s nesigurnošću procjene, uključujući odabiranje točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje. (Vidjeti točke A46–A49)</p>	
<p>(i) Kontrolne aktivnosti koje su relevantne za reviziju nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena kako je opisano u točki 13(h)(ii). (Vidjeti točke A50–A54.)</p>	<p>Kontrolne aktivnosti postoje, ali su relativno ograničene u sadržaju.</p> <p>Podatke o cijenama konkurenata za tablicu prikuplja mlađi član osoblja. Podatke pregledava menadžment s obzirom na “razumnost” podatka (na temelju njihovog vlastitog znanja i iskustva) te također sam provjerava uzorak cijena, uključujući sve cijene za koje se čini da odstupaju od općenito očekivanog obrasca.</p> <p>Vlasnik potpisuje i intenzivno je angažiran u utvrđivanju razina diskonta koji se nudi na prodajne cijene i u pripremi ispravka vrijednosti ako procijenjena prodajna vrijednosti pada ispod troška.</p> <p>Knjigovođa koristi evidencije o zalihama, uključujući količine i cijene koje su plaćene za artikle koji se drže na zalihama te diskonte odobrene od strane menadžmenta za obračun iznosa zaliha za financijske izvještaje. Ove iznose pregledava vlasnik u odnosu na točnost i potpunost.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
(j) Kako menadžment pregledava ishode prethodnih računovodstvenih procjena i postupa s rezultatima tog pregleda.	Menadžment formalno ne pregledava ishod svojih prethodnih računovodstvenih procjena. Menadžment ima kontinuirani proces za pregledavanje diskonta za koje vjeruje da su potrebni s ciljem da se primijeni minimalni diskont koji povećavaju tijekom vremena ako je potrebno da bi se ostvarila prodaja.
14. Revizor će pregledati ishod prethodnih računovodstvenih procjena, ili, gdje je primjenjivo, njihove ponovne procjene kako bi to pomoglo u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza u tekućem razdoblju. Revizor će uzeti u obzir karakteristike računovodstvene procjene u određivanju sadržaja i obujma tog pregleda. Namjera pregleda nije da se dovedu u pitanje prosudbe o računovodstvenim procjenama prethodnog razdoblja koje su bile primjerene temeljeno na informacijama dostupnim u vrijeme kada su bile učinjene. (Vidjeti točke A55–A60.)	Na temelju pregleda prodajnih cijena koje su stvarno realizirane u usporedbi s onima koje su procijenjene na kraju prijašnjih godina, revizor je našao da je razlika između priznatog ispravka vrijednosti i realiziranih prodajnih cijena u pravilu unutar granica značajnosti.
15. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor će utvrditi je li potrebno da angažirani tim ima specijalizirane vještine ili znanja da bi obavio postupke procjene rizika, identificirao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikaza, da bi oblikovao i obavio revizijske postupke kao odgovor na te rizike ili da bi ocijenio pribavljene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A61–A63.)	Revizor je utvrdio da specijalizirane vještine nisu potrebne.
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza	
16. U identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama na razini tvrdnje, kako	Revizor je ocijenio da je inherentni rizik značajnog pogrešnog prikaza za procjenu ispravka vrijedosti srednje razine, uzimajući u obzir sljedeće procjene:

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>zahtijeva MRevS 315 (izmijenjen)⁸, revizor će odvojeno procijeniti inherentni rizik i kontrolni rizik. Revizor će u prepoznavanju rizika pogrešnog prikaza i u procjenjivanju inherentnog rizika uzeti u obzir sljedeće (vidjeti točke A64 – A71):</p> <p>(a) stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene; i (vidjeti točke A72 – A75)</p> <p>(b) stupanj do kojega složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika utječu na sljedeće (vidjeti točke A76 – A79):</p> <p>(i) odabir i primjenu metode, pretpostavki i podataka u stvaranju računovodstvene procjene; ili</p> <p>(ii) odabir menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • procjena ispravka vrijednosti podložna je umjerenjivosti procjene. Ova ocjena temelji se na relativno kratkom razdoblju procjene te se očekuje kako će veći dio stanja zaliha na kraju godine biti prodan unutar šest mjeseci; • utjecaj menadžmentove subjektivnosti i mogućih promjena u tržišnim uvjetima koje nisu obuhvaćene menadžmentovim pretpostavkama mogli bi imati umjereni učinak; • postoje neovisni izvori podataka za određivanje cijena koje menadžment koristi kao dio metode; • primjena metode koju koristi menadžment za obračun točke procjene ispravka vrijednosti je relativno jednostavna; i • obvezne povezane objave su ograničene i jednostavne za utvrditi iz primjene metode. <p>Revizor je procijenio kontrolni rizik kao visok budući da su subjektive kontrole ograničene i nisu oblikovane za odgovor na rizik značajnog pogrešnog prikaza koji rezultira iz stvaranja pretpostavki o budućnosti koje će se pokazati nevaljanima. Vodeći računa o relativnoj jednostavnosti metode koju je koristio menadžment, vrsti i dostupnosti korištenih podataka te ograničeni sadržaj ostalih kontrola koje primjenjuje subjekt, revizor je utvrdio kako je najprimjereniji potpuni supstantivni pristup.</p>
<p>17. Revizor će utvrditi je li, po revizorovoj prosudbi, neki od rizika značajnog pogrešnog prikaza identificiran i procijenjen u skladu s točkom 16, signifikantni rizik⁹. Ako je revizor utvrdio da postoji signifikantni rizik, revizor će steći razumijevanje subjektivnih kontrola, uključujući i</p>	<p>Uzimajući u obzir stečeno razumijevanje uvjeta poslovanja i tekući tekućih tržišnih uvjeta, revizor nije smatrao signifikantnim rizik značajnog pogrešnog prikaza procjene ispravka vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti.</p>

⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točke 25 i 26.

⁹ MRevS 315 (izmijenjen), točka 27.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
kontrolnih aktivnosti, relevantnih za taj rizik ¹⁰ . (Vidjeti točku A80.)	
Reagiranje na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza	
<p>18. Sukladno zahtjevima MRevS 330¹¹, revizorovi daljnji revizijski postupci biti će reagirajući na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje¹² s obzirom na procjenu danu tim rizicima. Revizorovi daljnji revizijski postupci će uključiti jedan ili više od sljedećih pristupa:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) pribavljanje revizijskih dokaza o događajima nastalim do datuma revizorova izvješća (vidjeti točku 21); b) testiranje kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu (vidjeti točke 22 – 27); ili c). razvijanje revizorove točke procjene ili raspona (vidjeti točke 28 – 29). <p>Revizorovi daljnji revizijski postupci će uzeti u obzir da što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikaza, to uvjerljiviji trebaju biti revizijski dokazi¹³. Revizor će oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke</p>	<p>Revizor je utvrdio da su najprimjereniji daljnji revizijski postupci primarno testiranje načina na koji je menadžment utvrdio računovodstvenu procjenu kao i pribavljanjem revizijskih dokaza iz događaja koji su nastali do datuma revizorskog izvješća.</p> <p>Revizor je zaključio da nije potrebno određivati revizorovu točku procjene ili raspon, ovisno o ishodu daljnjih revizijskih postupaka u odnosu na točku 18(b).</p>

¹⁰ MRevS 315 (izmijenjen), točka 29.

¹¹ MRevS 330, točke 6 -15 i 18.

¹² MRevS 330, točke 6 - 7 i 21.

¹³ MRevS 330, točka 7(b).

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu biti potkrepljujući ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu biti opovrgavajući. (Vidjeti točke A81 – A84.)</p>	
<p><i>Pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorova izvješća</i></p> <p>21. Ako revizorovi daljnji revizijski postupci uključuju pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorova izvješća, revizor će ocijeniti jesu li takvi revizijski dokazi dostatni i primjereni za postupanje s rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s računovodstvenim procjenama, uzimajući u obzir da promjene u okolnostima i drugim relevantnim uvjetima između događaja i datuma mjerenja mogu utjecati na relevantnost takvih revizijskih dokaza u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A91 – A93.)</p>	<p>Za asortimane profesionalnih, amaterskih i potrošačkih fotoaparata, revizor je analizirao svaki model fotoaparata radi identificiranja artikla na zalihama koji može imati spori obrtaj, uzimajući u obzir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • godišnju prodaju svakog fotoaparata; • zalihu na kraju godine; • prodaju između kraja godine i datuma testiranja, uključujući razine bilo kakvog diskonta; i • zalihu na datum testiranja. <p>U drugim segmentima revizije pribavljeni su dovoljni i primjereni revizijski dokazi o prodaji tijekom godine i o stanjima zalihama na kraju godine. Revizor je oblikovao i obavio daljnje dokazne postupke radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o prodaji i diskontima nakon kraja godine. Ovo je pružilo dokaze da ispravak vrijednosti zbog umanjenja vrijednosti za fotoaparate koji su prodani nakon kraja godine nije bio značajno pogrešno prikazan. Revizor je također utvrdio da subjekt još ima fotoaparate koji su bili na zalihama na kraju godine za koje je ispravak vrijednosti zbog umanjenja vrijednosti značajan.</p>
<p><i>Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu</i></p> <p>22. Ako se testira kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu, revizorovi daljnji revizijski postupci će uključiti postupke, oblikovane i obavljene u</p>	<p>Kroz razgovor s menadžmentom o njihovom pristupu revizor je utvrdio da menadžment:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prisustvuje trgovačkim sajmovima radi informiranosti o novim proizvodima koji mogu biti lansirani,

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>skladu s točkama 23 – 26, kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s (vidjeti točku A94):</p> <p>(a) odabirom i primjenom metode, važnih pretpostavki i podataka koje je menadžment koristio u stvaranju računovodstvene procjene; i</p> <p>(b) pitanjem kako je menadžment odabrao točku procjene i razradio povezane objave o nesigurnosti procjene.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • pregledava oglase konkurenata radi stjecanja razumijevanja o tome koji modeli fotoaparata se nude po sniženim cijenama, • koristi svoje iskustvo u industriji radi utvrđivanja iznosa ispravka knjigovodstvenog iznosa za artikle sa sporim obrtajem. <p>U ovim razgovorima identificirani su modeli fotoaparata za koje je menadžment utvrdio ispravak vrijednosti, kao i oni modeli fotoaparata koji su bili pregledani od strane menadžmenta ali za koje nije utvrđen ispravak vrijednosti. Ovi razgovori obuhvatili su informacije i potkrepljujuće revizijske dokaze o događajima do datuma testiranja, uključujući prodaju nakon datuma bilance radi identificiranja već diskontiranih modela fotoparata sa sporim obrtajem te najave glavnih novih promjena proizvoda koje mogu imati utjecaja na atraktivnost fotoaparata na zalihima na kraju godine.</p>
<p>Metode</p> <p>23. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s metodama, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti:</p> <p>(a) pitanjima je li odabrana metoda primjerena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, je li primjerena promjena spram metode korištene u prethodnim razdobljima (vidjeti točke A95, A97);</p> <p>(b) pitanjem ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju metode na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);</p> <p>(c) pitanjima jesu li izračuni primijenjeni u skladu s metodom i jesu li matematički točni;</p> <p>(d) ako menadžmentova primjena metode uključuje složeno modeliranje, jesu li prosudbe bile</p>	<p>Revizor je zaključio da je menadžmentova metoda primjerena za utvrđivanje je li neto prodajna vrijednost niža od troška, te u odnosu na koje modele fotoaparata ta metoda priznaje ispravak vrijednosti u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.</p> <p>Revizor je također zaključio da prosudbe menadžmenta u odabiru metode ne ukazuju na moguću pristranost menadžmenta budući da je menadžmentova metoda uobičajena u poslovnoj praksi te se revizor suglasio kako je ista primjerena u danim okolnostima.</p> <p>Oblikovani i obavljani dokazni postupci pružili su dokaze da su u okviru metode primijenjeni obračuni matematički točni.</p> <p>Metoda ne uključuje modeliranje.</p> <p>Dokazni postupci koji su oblikovani i obavljani pružili su dokaze da je bio održan integritet menadžmentovih pretpostavki i korištenih podataka pri korištenju metode.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>primijenjene dosljedno i da li, kada je primjenjivo (vidjeti točke A98 – A100):</p> <p>(i) oblikovanost modela ispunjava cilj mjerenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, je li primjerena u danim okolnostima, i, ako je primjenjivo, je li promjena spram modela korištenog u prethodnim razdobljima primjerena u danim okolnostima; i</p> <p>(ii) su usklađivanja izlaznih rezultata modela konzistentna s ciljem mjerenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i jesu li primjerena u danim okolnostima; i</p> <p>(e) pitanjem je li u primjenjivanju modela održavan integritet važnih pretpostavki i podataka. (Vidjeti točku A101.)</p>	
<p>Važne pretpostavke</p> <p>24. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s važnim pretpostavkama, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima:</p> <p>(a) jesu li važne pretpostavke primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene spram prethodnih razdoblja (vidjeti točke A95, A102 – A103);</p> <p>(b) ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju važnih pretpostavki na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);</p>	<p>Revizor je utvrdio da važne pretpostavke koje su korištene od strane menadžmenta i vlasnika polaze od toga da će im razine već primijenjenog diskonta ili diskonta koji će se primijeniti u budućnosti omogućiti prodati zalihe tijekom vremena po planiranim cijenama; poznata lansiranja novih proizvoda neće ih spriječiti u prodaji zaliha po sadašnjim ili planiranim diskontnim razinama te da neće biti drugih, nepoznatih, lansiranja novih proizvoda ili promjena u tržišnim uvjetima koji mogu značajno utjecati na prodaju stanja zaliha na kraju godine.</p> <p>Vodeći računa o rezultatima postupaka koji su obavljani radi pribavljanja dokaza o događajima koji su nastali do datuma revizorskog izvješća (vidi gore) i drugih postupaka koji su oblikovani i obavljani radi pribavljanja dokaza vezanih za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • usporedbe s trendovima u prethodnim godinama; i

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>(c) jesu li važne pretpostavke dosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili s povezanim pretpostavkama korištenim u drugim područjima subjektivih poslovnih aktivnosti, temeljeno na revizorovim znanjima stečenim u reviziji (vidjeti točku A104); i</p> <p>(d) kada je primjenjivo, ima li menadžment namjeru izvesti određene pravce djelovanja i mogućnost da to ostvari. (Vidjeti točku A105.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • pregled fotografskih časopisa i mrežnih stranica radi pribavljanja informacija koje su relevantne za modele fotoaparata, a čime je revizor utvrdio da: <ul style="list-style-type: none"> ○ su pretpostavke primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i da su konzistentne s osnovom za pretpostavke koje su korištene u prethodnim godinama. Pretpostavke su također konzistentne s pretpostavkama korištenim pri izradi plana za sljedeću godinu. ○ se razlozi menadžmenta za razne planirane diskonte za različite modele fotoaparata (ili modele fotoaparata koji imaju različite karakteristike, kao što su različite boje) čine razumnima. ○ je postojao dokaz o mogućoj pristranosti menadžmenta u smjeru podcjenjivanja ispravka vrijednosti u odnosu na dva modela fotoaparata što je provjereno dodatnim testiranjem (vidjeti dolje). ○ za modele fotoaparata na koje se odnosi ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti postoji dokaz da menadžment pokušava i uspijeva prodati takve fotoaparate po sniženoj cijeni te se čini da za takve modele fotoaparata daljnji diskonti, osim onih planiranih, neće biti potrebni.
<p>Podaci</p> <p>25. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s podacima, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima:</p> <p>(a) jesu li podaci primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene spram prethodnih razdoblja (vidjeti točke A95, A106);</p> <p>(b) ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju podataka na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);</p>	<p>Revizor je procijenio da su podaci koji su korišteni od strane menadžmenta primjereni u kontekstu okvira financijskog izvještavanja. Postupci koji su oblikovani i obavljeni pružili su dokaze da su podaci relevantni, pouzdani i primjereno shvaćeni od strane menadžmenta, uključujući i to da:</p> <ul style="list-style-type: none"> • su iznosi prodaje i zaliha usklađeni s subjektivim evidencijama o čemu je prikupljeno dovoljno primjerenih revizijskih dokaza drugim obavljenim postupcima; • su izvorni podaci o cijenama usklađeni s iznosima koje su dobavljači fakturirali i koji su im plaćeni;

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>(c) jesu li podaci relevantni i pouzdani u danim okolnostima (vidjeti točku A107) i</p> <p>(d) je li menadžment primjereno shvatio ili protumačio podatke, uključujući i one u vezi s pojmovima iz ugovora. (Vidjeti točku A108.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • su informacije o cijenama konkurenata u tablici koju koristi menadžment za određivanje pretpostavki i planiranju diskonta usklađene s oglasima u časopisima i na mrežnim stranicama; • je znanje menadžmenta o planiranim novim modelima fotoaparata koji dolaze na tržište potkrijepljeno informacijama proizvođača; • nema dokaza o mogućoj pristranosti menadžmenta u odabiru izvora podataka.
<p><i>Menadžmentov odabir točke procjene i povezane objave o nesigurnosti procjene</i></p> <p>26. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima je li menadžment, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, poduzeo odgovarajuće radnje da:</p> <p>(a) razumije nesigurnost procjene (vidjeti točku A109) i</p> <p>(b) se bavi s nesigurnošću procjene odabiranjem odgovarajuće točke procjene i razradom povezanih objava o nesigurnosti procjene. (Vidjeti točke A110 – A114.)</p>	<p>Razumijevanje revizora je da primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtjeva objavljivanje računovodstvene politike ali, za poslovanje ove veličine i vrste, ne zahtijeva objavljivanje nesigurnosti procjene ili čimbenika koji na nju utječu.</p> <p>Revizor je zaključio da se, za većinu fotoaparata za koje potreban ispravak vrijednosti, zalihe vode po nižem od troška i neto prodajne vrijednosti na temelju metode koju je koristio menadžment. Menadžment nije izradio raspon mogućih ishoda radi obuhvaćanja mogućih varijacija u diskontima koji u konačnici mogu biti primijenjeni budući da vjeruje kako će te varijacije, ako ih bude, biti ograničene i neće imati značajan učinak. Revizor je utvrdio da je, osim dva izuzetka, menadžment konzistentno vodio računa o cijenama konkurenata u razumijevanju nesigurnosti procjene.</p> <p>Revizor je izradio analizu osjetljivosti na cijenama uzorka modela fotoaparata i zaključio kako je razumno menadžmentovo uvjerenje da će takve varijacije, ako nastanu, biti ograničene i da neće imati značajan utjecaj.</p>
<p>27. Kada, po revizorovoj prosudbi temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije nesigurnost procjene ili se s njom bavi, revizor će (vidjeti točke A115 – A117):</p> <p>(a) zahtijevati da menadžment obavi dodatne postupke kako bi razumio nesigurnost procjene ili da u odnosu na nju ponovo razmotri odabir menadžmentove točke</p>	<p>Revizor je utvrdio, i potvrdio s menadžmentom, da postoje dva modela fotoaparata koje konkurenti prodaju po nižoj cijeni od menadžmentove snižene cijene i da ti modeli nisu bili uključeni u menadžmentov ispravak vrijednosti zaliha zbog umanjenja vrijednosti. Za ove modele revizor je zaključio da je menadžmentovo vrednovanje bilo preoptimistično budući da niti jedan od ovih konkretnih modela nije bio prodan duže od mjesec dana te izgleda kako je vjerojatno potrebno daljnje sniženje cijene.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ⁵	Revizorovo razumijevanje i pristup ⁶
<p>procjene ili dodatnih objava povezanih s nesigurnošću procjene, i ocijeniti menadžmentove reakcije u skladu s točkom 26;</p> <p>(b) ako revizor utvrdi da se menadžmentova reakcija na revizorov zahtjev ne bavi dovoljno s nesigurnošću procjene, do opsega koji je izvediv, razviti revizorovu točku procjene ili raspon u skladu s točkama 28 – 29;</p> <p>i</p> <p>(c) ocijeniti postoje li nedostaci u internim kontrolama i, ako je tako, priopćiti ih u skladu s MRevS 265.¹⁴</p>	<p>U odnosu na ova dva modela fotoaparata, revizor je raspravio s menadžmentom razloge za ispravak vrijednosti i nalaze revizora. Posljedično tome, menadžment se suglasio s priznavanjem ispravka vrijednosti za ove modele fotoaparata.</p> <p>Uzimajući u obzir revizorovu analizu osjetljivosti za cijene iz uzorka ostalih fotoaparata (vidjeti gore), revizor je zaključio da nalaz ne predstavlja značajni nedostatak interne kontrole i da menadžment ne treba obaviti dodatne postupke.</p>

¹⁴ MRevS 265, Komuniciranje nedostataka internih kontrola onima koji su nadležni za upravljanje i menadžment.

Primjer 2 – Primjena odabranih aspekata MRevS (izmijenjen) na ispravak vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme zbog umanjenja vrijednosti

Pozadina

Subjekt na globalnoj razini proizvodi i prodaje fotoaparate za široku potrošnju po cijenama niske do umjerene razine. Subjektova proizvođačka djelatnost nalazi se u jednoj državi, a prodaja kupcima i distributerima obavlja se u inozemstvu. Značajne promjene s negativnim učinkom na subjekt nastavile su se događati tijekom razdoblja budući da poboljšanja ugrađenih kamera u mobilnim uređajima smanjuju količinu prodaje i cijene fotoaparata široke potrošnje što izaziva pritisak na prihod i profitabilnost subjekta. Menadžment je identificirao negativne tržišne uvjete kao indikator mogućeg umanjenja vrijednosti knjigovodstvenih iznosa subjektivih nekretnina, postrojenja i opreme koji se koriste za proizvodnju fotoaparata široke potrošnje i, posljedično tome, menadžment je na kraju razdoblja procijenio nadoknadivi iznos stavki nekretnina, postrojenja i opreme.

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja temelji se na međunarodnim računovodstvenim standardima i zahtijeva od subjekta da procijeni nadoknadivi iznos predmeta imovine koji ima ograničeni korisnik vijek trajanja ako postoji indikacija da bi vrijednost tog imovinskog predmeta mogla biti umanjena na kraju razdoblja¹⁵ Nadoknadivi iznos predmeta imovine mjeri se po višem od njegove fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja i njegove vrijednosti u uporabi.¹⁶ Ako je nadoknadivi iznos tog predmeta imovine niži od njegovog knjigovodstvenog iznosa, tada se knjigovodstveni iznos tog predmeta imovine smanjuje s time da se smanjenje priznaje kao kao gubitak od umanjenja vrijednosti.¹⁷ MRS 36 zahtijeva određeni raspon objava, uključujući informacije o događajima i okolnostima koji su doveli do umanjenja vrijednosti te, između ostalog, elemente metoda koje su korištene za procjenu nadoknadivog iznosa.

Subjekt ne posluje u reguliranoj djelatnosti.

¹⁵ MRS 36, Umanjenje imovine, točka 9.

¹⁶ MRS 36, točka 18.

¹⁷ MRS 36, točka 59.

Primjena MREVS-a 540 (Izmijenjen)

Donja tablica sadrži ilustrativne primjere revizorovog razumijevanja i pristupa koji se može primijeniti u odnosu na odabrane zahtjeve MRevS 540 (izmijenjen). Primjer ne pokriva sve zahtjeve Standarda. Povrh toga, drugi događaji, uvjeti ili čimbenici mogu biti relevantni u određenim okolnostima angažmana koje može biti potrebno razmotriti.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	
<p>13. Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i internih kontrola subjekta, kako zahtjeva MRevS 315 (izmijenjen),²⁰ revizor će steći razumijevanje sljedećih pitanja povezanih s subjektivim računovodstvenim procjenama. Revizorovi postupci za stjecanje razumijevanja bit će obavljeni u opsegu koji je nužan za osiguravanje odgovarajuće osnove za identificiranje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. (Vidjeti točke A19–A22.)</p>	<p>Revizor je obavio postupke procjene rizika radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući sljedeće o subjektivim računovodstvenim procjenama kao cjelini:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pročitao je revizijsku radnu dokumentaciju iz prethodnog razdoblja i financijske izvještaje za prethodno razdoblje; • pregledao je zapisnike sa sastanaka uprave i nadzornog odbora; • postavio upite menadžmentu s odgovarajućim odgovornostima za financijske izvještaje; • obavio je analizu procjene rizika; • obavio je snimanje menadžmentovih postupaka za identificiranje potrebe za procjenom i izradu računovodstvenih procjena; i • koristio je revizorovo znanje o industriji u kojoj subjekt posluje, uključujući i ono koje je stekao obavljanjem revizije drugih subjekata u industriji proizvodnje fotoaparata i putem pregleda komercijalnih publikacija i javno dostupnih informacija koje izdaju drugi proizvođači.

¹⁸ Vidjeti relevantan materijal za primjenu.

¹⁹ Namjera je ilustrirati moguće ishode za ovaj primjer – ali nisu ilustrirani svi mogući ishodi.

²⁰ MRevS 315 (izmijenjen), točke 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 i 20–21.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p><i>Subjekt i njegovo okruženje</i></p> <p>(a) Subjektive transakcije i drugi događaji i uvjeti koji mogu uzrokovati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima ili u njima promijenjene. (Vidjeti točku A23.)</p>	<p>Kao rezultat obavljanja postupaka procjene rizika, revizor je utvrdio pogoršanje nepovoljnih tržišnih uvjeta tijekom tekućeg razdoblja uglavnom zbog povećanja prodora priuštivih mobilnih uređaja s poboljšanim mogućnostima kamere. Posljedično tome prihodi i dobit subjekta nisu ispunili planske ciljeve usprkos smanjenju plana u odnosu na razine iz prethodnog razdoblja što je utjecalo na nekoliko procjena uključujući procjenu nekretnina, postrojenja i opreme.</p>
<p>(b) Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji su povezani s računovodstvenim procjenama (uključujući kriterije priznavanja, osnove mjerenja i povezane zahtjeve prezentiranja i objavljivanja) i kako se ti zahtjevi primjenjuju u kontekstu vrste i okolnosti subjekta i njegovog okruženja, uključujući kako su transakcije i drugi događaji ili uvjeti podložni, ili na njih utječu, čimbenici inherentnog rizika. (Vidjeti točke A24–A25.)</p>	<p>Revizor je stekao razumijevanje pojedinačnih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja pregledom MRS-a 36 i povezane smjernice i pomagala za primjenu koje je razvilo revizorsko društvo.</p> <p>MRS 36 zahtijeva da subjekt na kraju svakog izvještajnog razdoblja procijeni postoji li neka indikacija o umanjenju vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme i, ako takva indikacija postoji, da procijeni nadoknadivi iznos imovine i utvrdi premašuje li knjigovodstveni iznos procijenjeni nadoknadivi iznos. MRS 36 definira nadoknadivi iznos kao viši od fer vrijednosti predmeta imovine ili jedinice koja stvara novac umanjene za troškove otuđenja i njegove vrijednosti u uporabi. Ako je priznan gubitak od umanjenja vrijednosti MRS 36 zahtijeva određeni broj odnosnih objava, uključujući prosudbe i procjene koje su uključene u obračun umanjenja vrijednosti.</p> <p>Povrh toga, MRS 1²¹ zahtijeva objavu informacija o pretpostavkama o budućnosti koje stvara menadžment te o drugim glavnim izvorima nesigurnosti procjene na kraju izvještajnog razdoblja koje nose signifikantan rizik značajnog usklađenja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza u sljedećoj poslovnoj godini.</p> <p>MRS 36 uključuje neke izričite zahtjeve o tome kako izračunati nadoknadivi iznos (npr. koji specifični elementi moraju biti uključeni u obračun vrijednosti u uporabi), koji mogu ograničiti stupanj subjektivnosti koji postoji u odabiranju i primjeni metode u razvijanju procjene.</p>

²¹ MRS 1, Presentacija financijskih izvještaja.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	<p>U ovom slučaju menadžment je koristio model vrijednosti u uporabi za procjenjivanje nadoknadivog iznosa. Takvi modeli obično uključuju više pretpostavki i potrebu za složenim modeliranjem. Ovo dovodi do subjektivnosti i podložnosti menadžmentovoj pristranosti pri odabiru primjerenih pretpostavki i do složenosti u razvoju i primjeni primjerenog modela.</p> <p>Revizor je procijenio da objave koje zahtijevaju MRS 36 i MRS 1, relevantne za procjenu nadoknadivog iznosa nekretnina, postrojenja i opreme za subjekt, same po sebi nisu posebno složene niti dovode do povećane razine subjektivnosti ili potencijala za pristranost menadžmenta.</p>
(c) Regulatorni čimbenici relevantni za subjektive računovodstvene procjene, uključujući, kada je primjenjivo, regulatorne okvire povezane s bonitetnim nadzorom. (Vidjeti točku A26.)	<p>Nakon što je razmotrio njihovo znanje o industriji proizvodnje fotoaparata, raspoložive smjernice ove djelatnosti i svoje razgovore s menadžmentom, revizor je utvrdio da ne postoje regulatorni čimbenici koji su relevantni za računovodstvenu procjenu vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme.</p>
(d) Priroda računovodstvenih procjena i povezanih objava za koje revizor očekuje da budu uključene u subjektive financijske izvještaje, temeljeno na revizorovu razumijevanju pitanja u 13(a)–(c) gore. (Vidjeti točku A27.)	<p>Revizor je ovo razumijevanje stekao na temelju rezultata postupaka obavljenih kao odgovor na točke 13(a)–(c) gore.</p> <p>Revizor je utvrdio očekivanu vrstu računovodstvene procjene (procjena i umanjenje vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme) i povezanih objava koje se trebaju uključiti u financijske izvještaje subjekta u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (tj. utvrđivanje nadoknadivog iznosa prema MRS 36) tako da je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pregledao praktičnu podršku koju je razvilo revizorsko društvo koja uključuje ilustrativnu prezentaciju i najbolje prakse i primjere objava za MRS 1 i MRS 36; i • pregledao objave subjekta u financijskim izvještajima za prethodno razdoblje vezano uz utvrđivanje nadoknadivog iznosa nekretnina, postrojenja i opreme.
<i>Subjektive interne kontrole</i>	<p>Revizor je obavio postupke procjene rizika radi stjecanja razumijevanja da li oni nadležni za upravljanje:</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>(e) Vrste i opseg nadzora i upravljanja koje je subjekt uspostavio nad menadžmentovim procesom financijskog izvještavanja relevantnim za računovodstvene procjene. (Vidjeti točke A28–A30).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • imaju vještine ili znanje za razumijevanje karakteristika određene metode ili modela za izradu računovodstvene procjene i rizike koji su povezani s računovodstvenim procjenama – ovo je uključivalo procjenu iskustva subjektovog revizijskog odbora, koje je relevantno za procjenu umanjenja vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme; • imaju vještine ili znanje za razumijevanje je li menadžment izradio subjektove računovodstvene procjene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja – ovo je uključivalo razumijevanje relevantnih kvalifikacija revizijskog odbora, uključivo s pitanjem ima li odbor dostatno znanje o MRS 36 da bi razumio jesu li procjene menadžmenta usklađene sa zahtjevima ovog standarda; • su neovisni o menadžmentu, imaju li informacije koje su potrebne za pravodobnu procjenu načina na koji je menadžment izradio subjektove računovodstvene procjene i ovlasti za dovođenje u pitanje menadžmentove radnje kada se te radnje čine neadekvatnima ili neprimjerenima – ovo je uključivalo provjeravanje periodičnih izvještajnih paketa koji su podnošeni revizijskom odboru od strane menadžmenta i prosudbu o tome sadrže li oni informacije koje su nužne za provjeru menadžmentovih procjena i prosuđivanje skorašnje interakcije između revizijskog odbora i menadžmenta radi procjene je li revizijski odbor postavio relevantna pitanja o menadžmentovim procjenama; • nadziru postupak menadžmenta za izradu subjektovih računovodstvenih procjena, uključujući korištenje modela – ovo je uključivalo potkrepljivanje provjerom zapisnika i drugih komunikacija da menadžment podnosi periodične izvještajne pakete revizijskom odboru te da su ti podnesci kritički razmotreni, prodiskutirani i odobreni od strane revizijskog odbora; i • nadziru aktivnosti monitoringa koje poduzima menadžment – ovo je uključivalo ocjenu involviranosti revizijskog odbora u nadgledanju menadžmentovih postupaka

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	supervizije i pregleda koji imaju za cilj detektirati i korigirati nedostatke u oblikovanju ili operativnoj učinkovitosti kontrola.
<p>(f) Kako menadžment identificira potrebu za, i primjenjuje specijalizirane vještine ili znanja povezana s računovodstvenim procjenama, uključujući uzimanje u obzir korištenje menadžmentova stručnjaka. (Vidjeti točku A31.)</p>	<p>Menadžment je zaključio da za potrebe testiranja nadoknadivog iznosa nekretnina, postrojenja i opreme ima dostatne vještine i znanje za odabir i primjenu primjerenih metoda, pretpostavki i podataka bez potrebe za uključivanjem stručnjaka. Revizor je obavio postupke procjene rizika radi stjecanja razumijevanja je li menadžment:</p> <ul style="list-style-type: none"> • razmotrio specijaliziranu prirodu predmeta koji zahtijeva procjenu (indikatora umanjenja vrijednosti); • razmotrio složenu prirodu modela koji su potrebni za primjenu zahtjeva MRS 36; i • procijenio je li priroda stanja, transakcije ili događaja koja zahtijeva računovodstvenu procjenu (umanjenja vrijednosti) neuobičajena ili rijetka. <p>Revizor je primijetio da je menadžment uzeo u obzir navedeno kod obavljanja vlastite procjene rizika računovodstvene procjene i zaključio da je menadžment primjereno upotrijebio specijalizirane vještine ili znanja.</p>
<p>(g) Kako subjektov proces procjene rizika identificira i postupa s rizicima povezanim s računovodstvenim procjenama. (Vidjeti točke A32–A33.)</p>	<p>Revizor je obavio postupke procjene rizika radi stjecanja razumijevanja ukupnog procesa menadžmentove procjene rizika te da li menadžment, i ako da, na koji način:</p> <ul style="list-style-type: none"> • posvećuje posebnu pozornost odabiru metoda, pretpostavki i podataka korištenih u izradi računovodstvenih procjena – ovo je uključivalo razumijevanje menadžmentovog procesa vezanog uz odabir primjerenih metoda, pretpostavki i podataka i ocjenjivanje kontrola koje se obavljaju pregledom i drugih kontrolnih aktivnosti koje su relevantne za proces umanjenja vrijednosti u vezi s fotoaparatom široke potrošnje. • prati ključne pokazatelje uspješnosti (KPI) koji mogu indicirati neočekivane ili nekonzistentne rezultate u usporedbi s povijesnim ili planiranim veličinama uspješnosti ili s drugim poznatim čimbenicima (npr. promjenama u događajima ili

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	<p>uvjetima) – ovo je uključivalo provjeravanje dokaza o periodičkim sastancima menadžmenta radi analiziranja uspješnosti subjekta u usporedbi s planskim ključnim pokazateljima uspješnosti i radi procjene implikacija takve uspješnosti na subjektive računovodstvene procjene i osobito one koji su razvijeni korištenjem prognostičkih informacija;</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificira financijske ili druge poticaje koji mogu biti motivacija za pristranost – ovo je uključivalo razumijevanje o tome koje su naknade ili drugi poticaji povezani s rezultatom računovodstvenih procjena i koje je kontrole implementirao menadžment radi otkrivanja potencijalnih pogrešnih prikaza koji nastaju u procjenama kao rezultat pristranosti; • nadgleda potrebu za promjenama metoda, važnih pretpostavki ili podataka korištenih u izradi računovodstvenih procjena – ovo je uključivalo čitanje zapisnika sa sastanaka menadžmenta radi prosudbe o tome je li menadžment uzeo u obzir implikacije događaja i uvjeta nastalih tijekom razdoblja i nakon kraja razdoblja i koje radnje su poduzete; • uspostavlja primjereni nadzor i pregled modela korištenih u izradi računovodstvenih procjena – ovo je uključivalo razumijevanje i ocjenu menadžmentovih kontrola pregledavanjem računovodstvenih procjena uključujući način na koji se te kontrole odnose spram korištenja modela; • implementira proces koji zahtijeva dokumentiranje obrazloženja za, ili neovisni pregled, značajnih prosudbi koje su donesene u izradi računovodstvene procjene – ovo je uključivalo razumijevanje o ocjenjivanju menadžmentovih kontrola pregledavanjem i menadžmentovih interakcija s revizijskim odborom, uključujući bilo koje relevantne materijale koji su podneseni revizijskom odboru na pregled; • implementira proces koji obuhvaća postupke periodičke validacije modela – ovo je uključivalo razumijevanje kontrola promjena koje je implementirao menadžment nad promjenama ili prilagodbama svojih modela i provjeru zapisnika sa periodičkih sastanaka na kojima se raspravljalo o potrebama za promjenama i poboljšanjima; i

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • poduzima korake radi implementacije adekvatne segregacije dužnosti između onih koji su odgovorni za aktivnosti procjene rizika i onih koji su odgovorni za izradu procjena – ovo je uključivalo stjecanje razumijevanja uloga i odgovornosti u postupku procjenjivanja i prosudbu jesu li one alocirane na takav način da su oni koji pripremaju procjenu neovisni o onim pojedincima koji su odgovorni za procjenu rizika, uključujući kontrole koje osiguravaju da izrada procjena podliježe neovisnoj provjeri.
<p>(h) Kako se subjektov informacijski sustav odnosi prema računovodstvenim procjenama, uključujući:</p> <p>(i) klase transakcija, događaje i uvjete koji su važni za financijske izvještaje i koji stvaraju potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama i povezanim objavama; i (Vidjeti točke A34–A35.)</p>	<p>Revizor je stekao temeljito razumijevanje subjektovog informacijskog sustava kada su obavljali postupke procjene rizika u skladu s MRevS 315 (Izmijenjen).²² Ovo je uključivalo razumijevanje sustava i izvještaja koje menadžment koristi u izradi svojih procjena nadoknadivog iznosa za nekretnine, postrojenja i opremu subjekta.</p>
<p>(ii) za takve računovodstvene procjene i povezane objave, kako menadžment:</p> <p>a. identificira relevantne metode, pretpostavke ili izvore podataka i potrebu za promjenama u njima, koje su primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući kako</p>	<p>Menadžment je zaključio da nije mogao utvrditi fer vrijednost umanjenu za troškove otuđenja jer nisu vjerovali da mogu napraviti pouzdanu procjenu cijene po kojoj će se realizirati redovna transakcija prodaje imovine između sudionika na tržištu. Stoga je menadžment procijenio nadoknadiivi iznos za nekretnine, postrojenja i oprema subjekta koji se koriste za proizvodnju fotoaparata na temelju njihove vrijednosti u uporabi. Menadžment je koristio dohodovni pristup za izradu svojih procjena vrijednosti u uporabi. Subjekt je razvio model diskontiranog toka novca (“DCF”). Menadžment je napravio neke izmjene modela u tekućoj godini kako bi uzeo u obzir promjene vezane za subjektive proizvode i tržišta.</p>

²² MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i ocjenjivanje rizika značajno pogrešnog prkaza kroz razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.*

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>menadžment: (Vidjeti točke A36–A37.)</p> <p>i. odabire ili oblikuje, i primjenjuje, korištene metode, uključujući i korištenje modela; (Vidjeti točke A38–A39)</p>	
<p>ii. odabire pretpostavke koje treba koristiti, uključujući razmatranje alternativa i identificira važne pretpostavke; i (Vidjeti točke A40–A43.)</p>	<p>Revizor je utvrdio da pretpostavke koje je primijenio menadžment pri određivanju nadoknadivog iznosa uključuju:</p> <ul style="list-style-type: none"> • projicirane buduće novčane tokove, uključujući prihode i pretpostavljene stope rasta prihoda, poslovne marže, kapitalne izdatke (koji se smatraju potrebnima za kontinuiranu uporabu imovine) i potrebni obrtni kapital. • diskontne stope prije oporezivanja. <p>Razmatrajući alternativne pretpostavke novčanog toka, revizor je utvrdio da je menadžment uzeo u obzir raspon različitih tržišnih izvora i povijesnih financijskih rezultata te tržišnih trendova. Radi utvrđivanja diskontne stope, nakon razmatranja alternativnih metoda, menadžment je utvrdio da je ponderirani prosječni trošak kapitala (WACC) metoda koja najbolje odražava financijsku strukturu subjekta.</p> <p>Revizor je primijetio da je pristup menadžmenta utvrđivanju koje pretpostavke su značajne pretpostavke obavljanje analize osjetljivosti radi ocjene učinka koji bi razumne varijacije pretpostavki imale na obračun točke procjene. Kao rezultat toga menadžment je utvrdio da je procijenjena vrijednost u uporabi značajno osjetljiva na razumne promjene pretpostavki koje se odnose na planirane prihode, projicirane operativne marže, kapitalne izdatke, potrebni obrtni kapital i diskontnu stopu. Kao takve, ove su pretpostavke utvrđene od strane menadžmenta kao važne pretpostavke.</p> <p>Revizor je smatrao kako je utvrđivanje važnih pretpostavki od strane menadžmenta obavljeno na primjeren način s obzirom na vrstu i okolnosti subjekta.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>iii. odabire podatke koji će se koristiti; (Vidjeti točku A44.)</p>	<p>Revizor je utvrdio da je menadžment odabrao sljedeće podatke za korištenje pri utvrđivanju nadoknadivih iznosa subjektivih nekretnina, postrojenja i opreme:</p> <ul style="list-style-type: none"> • povijesne novčane tokove i knjigovodstvene vrijednosti imovine na temelju povijesnog troška za razdoblja koja prethode razdoblju projekcije u okviru dohodovnog pristupa koji su odabrani kao činjenične informacije; • podatke koji su korišteni u planovima poslovanja odobrenim od onih zaduženih za upravljanje, kao što su odobreni ugovori o prodaji i interni proizvodni kapacitet te knjiga narudžbi, konzistentni su s podacima korištenim u drugim dijelovima poslovanja; • analiza trendova u industriji fotoaparata iz renomiranih izvora, odabrana na temelju usuglašenih industrijskih standarda; • neovisne vanjske podatke: kamatne stope, beta pokazatelje i nerizične kamatne stope iz renomiranih izvora (npr. vladinih agencija, međunarodnih pružatelja financijskih podataka) koji su odabrani na temelju izvora koje je menadžment u prošlosti identificirao kao pouzdane.
<p>b. razumije stupanj nesigurnosti procjene, uključujući kroz razmatranje raspona mogućih ishoda mjerenja; i (Vidjeti točku A45.)</p>	<p>Revizor je utvrdio da je menadžment ocijenio nesigurnost procjene visokom jer procjena nadoknadivog iznosa ovisi o projekcijama za dugo razdoblje procjene te ima niz mogućih ishoda.</p> <p>Menadžment je također izradio analizu osjetljivosti radi utvrđivanja raspona razumno mogućih ishoda mjerenja što dodatno pokazuje visok stupanj nesigurnosti procjene.</p>
<p>c. postupa s nesigurnošću procjene, uključujući odabiranje točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje. (Vidjeti točke A46–A49)</p>	<p>Revizor je utvrdio da je menadžment razvio raspon mogućih ishoda mjerenja za vrijednost u uporabi imovine korištenjem DCF modela. Menadžment je na temelju njegovog poznavanja poslovanja, industrije i relevantnih tržišta odabrao točku procjene koja se nalazi u sredini tog raspona.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	<p>Povrh objava kojima se ispunjavaju zahtjevi MRS-a 36, menadžment je također razvio objave koje opisuju ključne izvore nesigurnosti procjene i uključuju raspon mogućih ishoda i pretpostavke korištene u razvijanju tog raspona, specifične informacije o signifikantnosti procjene za financijski položaj i uspješnost subjekta te druge kvalitativne i kvantitativne objave koje su povezane s izloženošću i upravljanjem odnosnim rizicima.</p>
<p>(i) kontrolne aktivnosti koje su relevantne za reviziju nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena kako je opisano u točki 13(h)(ii). (Vidjeti točke A50–A54.)</p>	<p>Revizor je utvrdio da je menadžment oblikovao i implementirao određeni broj kontrola koje su relevantne za ovu računovodstvenu procjenu, uključujući sljedeće kontrole:</p> <ul style="list-style-type: none"> • menadžment obavlja tromjesečni pregled nekretnina, postrojenja i opreme radi procjene mogućih indikatora umanjenja vrijednosti; • menadžment pregledava i odobrava procjene koje se odnose na nadoknadivi iznos nekretnina, postrojenja i opreme korištene za proizvodnju fotoaparata široke potrošnje, uključujući prosudbe o odabiru primjerenih metoda, pretpostavki i podataka, • menadžment uspoređuje projekcije prihoda sa stvarnim rezultatima i ispituje odstupanja. <p>Revizor je stekao razumijevanje vrste ovih kontrolnih aktivnosti, ocijeno je učinkovitost tih kontrola i utvrdio jesu li kontrole bile implementirane tijekom razdoblja sukladno zahtjevima MRevS 315 (izmijenjen).</p>
<p>(j) kako menadžment pregledava ishode prethodnih računovodstvenih procjena i postupa s rezultatima tog pregleda</p>	<p>Revizor je utvrdio da menadžment pregledava ishod svojih prethodnih procjena nadoknadivog iznosa putem pregleda ostvarenja/ishoda pretpostavki korištenih u svojem DCF modelu za mjerenje vrijednosti u uporabi na kojima se temelje projekcije novčanih tokova. Revizor je primijetio da menadžment razmatra uvođenje promjena u procesu ako se utvrde značajna odstupanja.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>14. Revizor će pregledati ishod prethodnih računovodstvenih procjena, ili, gdje je primjenjivo, njihove ponovne procjene kako bi to pomoglo u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza u tekućem razdoblju. Revizor će uzeti u obzir karakteristike računovodstvene procjene u određivanju sadržaja i obujma tog pregleda. Namjera pregleda nije da se dovedu u pitanje prosudbe o računovodstvenim procjenama prethodnog razdoblja koje su bile primjerene temeljeno na informacijama dostupnim u vrijeme kada su bile učinjene. (Vidjeti točke A55–A60.)</p>	<p>Revizor je obavio retrospektivni pregled menadžmentove procjene nadoknadivog iznosa na kraju prethodnog razdoblja, pregledom ostvarenja važnih pretpostavki na kojima su bile temeljene projekcije novčanih tokova, uključujući uspoređivanje važnih pretpostavki korištenih u menadžmentovom tekućem DCF modelu s onima koje su korištene na kraju prethodne godine i ispitivanje bilo koje značajne promjene u pretpostavkama.</p> <p>Obavljajući ovaj retrospektivni pregled, revizor je razmotrio jesu li postojali bilo kakvi indikatori menadžmentove pristranosti u procjeni iz prethodnog razdoblja.</p> <p>Nisu primijećene signifikantne varijacije u pretpostavkama niti su identificirani indikatori pristranosti. Prethodne procjene menadžmenta ocijenjene su razumnima.</p>
<p>15. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor će utvrditi je li potrebno da angažirani tim ima specijalizirane vještine ili znanja da bi obavio postupke procjene rizika, identificirao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikaza, da bi oblikovao i obavio revizijske postupke kao odgovor na te rizike ili da bi ocijenio pribavljene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A61–A63.)</p>	<p>Revizor je utvrdio da je bilo potrebno uključiti stručnjake za procjenu vrijednosti poduzeća radi procjene diskontne stope koju je koristio menadžment u DCF modelu uključujući usporedbu s podacima industrije.</p>
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza	
<p>16. U identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama na razini tvrdnje, kako zahtijeva MRevS 315 (izmijenjen)²³, revizor će odvojeno procijeniti inherentni rizik i kontrolni rizik. Revizor će u prepoznavanju rizika pogrešnog prikaza i u procjenjivanju</p>	<p>Revizor je, uzevši u obzir svoje procjene pitanja obuhvaćenih točkama 16(a)-(b), procijenio da je rizik značajnog pogrešnog prikaza procjene ispravka vrijednosti umjeren. Revizor je procijenio kontrolni rizik niskim jer su subjektive kontrole dobro oblikovane i jer se očekuje da reagiraju na rizik značajnog pogrešnog prikaza na temelju prethodnog testiranja i procjene promjena koje su učinjene tijekom godine.</p>

²³ MRevS 315 (izmijenjen), točke 25 i 26.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>inherentnog rizika uzeti u obzir sljedeće (vidjeti točke A64 – A71):</p> <p>(a) stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene; i (vidjeti točke A72 – A75)</p>	<p>Revizor je ocijenio visokom nesigurnost procjene povezanu s računovodstvenom procjenom jer procijenjeni nadoknadivi iznos ovisi o projekcijama novčanog toka kroz duže razdoblje i ima raspon potencijalnih ishoda te ga je stoga otežano mjeriti s visokim stupnjem preciznosti.</p>
<p>(b) stupanj do kojega složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika utječu na sljedeće (vidjeti točke A76 – A79):</p> <p>(i) odabir i primjenu metode, pretpostavki i podataka u stvaranju računovodstvene procjene; ili</p> <p>(ii) odabir menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje.</p>	<p>U kontekstu složenosti, subjektivnosti i drugih inherentnih čimbenika rizika revizorova razmatranja bila su sljedeća:</p> <p>S obzirom na odabir metode, pretpostavki i podataka:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Razina složenosti procijenjena je visokom jer menadžmentovi izračuni uključuju brojne prosudbene pretpostavke i koriste složeno modeliranje (složena metoda). • Razina subjektivnosti ocijenjena je visokom jer, zahvaljujući visokoj razini nesigurnosti procjene, menadžment treba donijeti značajnu prosudbu u mjerenju procijenjenog nadoknadivog iznosa. Osobito jer postoji visoki stupanj prosuđivanja u odabiru primjerenih projekcija prihoda i u razvoju primjerene diskontne stope za korištenje u izračunu novčanog toka. • Procijenjeni su drugi čimbenici inherentnog rizika. Visoka razina subjektivnosti u pretpostavkama na kojima se temelji projekcija prihoda čini nadoknadivi iznos vrlo podložnim pristranosti menadžmenta, što znači da je rizik pristranosti menadžmenta ocijenjen visokim. Podložnost pogrešnom prikazu zbog prijave je ocijenjena niskom jer revizor nije identificirao specifične čimbenike rizika prijave koje se odnose na ovu procjenu. Učinak promjene ocijenjen je umjerenim jer je u procjenu uveden rizik promjene u subjektivnim proizvodima i tržištima koji je doveo do potrebe da menadžment napravi promjene u pretpostavkama DCF modela. Nije bilo drugih značajnih promjena u okviru financijskog izvještavanja niti u vrsti stavke financijskog izvještaja koje bi dovele do potrebe za promjenama u procjeni.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	<p>U pogledu odabira menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Odabiri točke procjene i objava koja treba provesti u skladu s zahtjevima MRS 36 su, prema procjeni revizora, izričiti i nisu složeni. Sukladno tome, revizor je utvrdio da je stupanj do kojeg su čimbenici inherentnog rizika utjecali na odabir menadžmentove točke procjene povezanih objava nizak.
<p>17. Revizor će utvrditi je li, po revizorovoj prosudbi, neki od rizika značajnog pogrešnog prikaza identificiran i procijenjen u skladu s točkom 16, signifikantni rizik²⁴. Ako je revizor utvrdio da postoji signifikantni rizik, revizor će steći razumijevanje subjektivih kontrola, uključujući i kontrolnih aktivnosti, relevantnih za taj rizik²⁵. (Vidjeti točku A80.)</p>	<p>Revizor je procijenio da postoji signifikantan rizik značajnog pogrešnog prikaza u procjeni nekretnina, postrojenja i opreme koji je povezan s utvrđivanjem nadoknadivog iznosa imovine korištene za proizvodnju fotoaparata. Ovo iz razloga što je revizor procijenio nesigurnost procjene, subjektivnost, složenost i podložnost pristranosti menadžmenta kao visoke što povećava vjerojatnost pogrešnog prikaza. Povrh toga, knjigovodstvena vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme je pet puta veća od značajnosti tako da je razumno moguć značajan pogrešan prikaz.</p> <p>Kao što je navedeno gore u odgovoru na zahtjev iz točke 13(i), revizor je razumio i procijenio kontrole koje su implementirane od strane subjekta kao reakcija na rizik pogrešnog prikaza povezanog s nadoknadivim iznosom.</p>
Reagiranje na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza	
<p>18. Sukladno zahtjevima MRevS 330²⁶, revizorovi daljnji revizijski postupci biti će reagirajući na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje²⁷ s obzirom na procjenu danu tim rizicima. Revizorovi</p>	<p>Revizor je utvrdio da daljnji revizijski postupci moraju uključivati testiranje menadžmentovog procesa izrade procjene obavljanjem testova detalja.</p> <p>Revizorova odluka o odabiru ovog pristupa temeljena je na nizu čimbenika uključujući:</p>

²⁴ MRevS 315 (izmijenjen), točka 27.

²⁵ MRevS 315 (izmijenjen), točka 29.

²⁶ MRevS 330, točke 6-15 i 18.

²⁷ MRevS 330, točke 6-7 i 21.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>daljnji revizijski postupci će uključiti jedan ili više od sljedećih pristupa:</p> <p>a) pribavljanje revizijskih dokaza o događajima nastalim do datuma revizorova izvješća (vidjeti točku 21);</p> <p>b) testiranje kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu (vidjeti točke 22 – 27); ili</p> <p>c). razvijanje revizorove točke procjene ili raspona (vidjeti točke 28 – 29).</p> <p>Revizorovi daljnji revizijski postupci će uzeti u obzir da što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikaza, to uvjerljiviji trebaju biti revizijski dokazi²⁸. Revizor će oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu biti potkrepljujući ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu biti opovrgavajući. (Vidjeti točke A81 – A84.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ne očekuje se da dokazi o događajima koji su nastali do datuma revizorskog izvješća pruže dostatne i primjerene revizijske dokaze za ovu procjenu; • revizorov pregled DCF metode korištene od strane subjekta u svrhu ove procjene u prethodnim razdobljima sugerira da je menadžmentov process primjeren; • primljenjivi okvir financijskog izvještavanja određuje očekivani način na koji će menadžment izraditi računovodstvenu procjenu; i • očekuje se da će pristup biti učinkovitiji/praktičniji od razvijanja revizorove neovisne točke procjene ili raspona. <p>Pri oblikovanju postupaka testiranja koje treba obaviti, revizor je uzeo u obzir višu razinu subjektivnosti i podložnost pristranosti menadžmenta za koje utvrđeno da su povezane sa značajnim pretpostavkama korištenim u izradi procjene nadoknadivog iznosa.</p>
<p>19. Sukladno zahtjevima MRevS 330²⁹, revizor će oblikovati i obaviti testove radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola, ako:</p>	<p>Revizorov odgovor bio je utemeljen na očekivanju kako će moći pribaviti dokaze testiranjem operativne učinkovitosti kontrola. U odnosu na pregled kao menadžmentovu kontrolu (Naziv kontrole – “Menadžment pregledava i odobrava procjene koje su povezane s nadoknadivim iznosom nekretnina, postrojenja i opreme korištene za proizvodnju fotoaparata široke potrošnje, uključujući prosudbe o odabiru primjerenih metoda, pretpostavki i podataka”) revizor je predvidio da bi ovo smanjilo razinu potrebnog</p>

²⁸ MRevS 330, točka 7(b).

²⁹ MRevS 330, točka 8.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>(a) revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrola djeluju učinkovito; ili</p> <p>(b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.</p> <p>U vezi s računovodstvenim procjenama, revizorovi testovi takvih kontrola će reagirati na razloge za procjenu koja se odnosi na rizike značajnog pogrešnog prikaza.</p> <p>U oblikovanju i obavljanju testova kontrola, revizor će pribaviti to uvjerljivije revizijske dokaze što se više revizor oslanja na učinkovitost kontrola³⁰(Vidjeti točke A85 – A89.)</p>	<p>dokaznog testiranja prosudbi koje su učinjene pri odabiru relevantnih izvora podataka za razvijanje važnih pretpostavki što je jedan od glavnih ciljeva menadžmentove kontrole koju obavlja pregledavanjem.</p> <p>Revizor je utvrdio da testiranje druge relevantne kontrolne aktivnosti (Naziv kontrole – “Konta nekretnina, postrojenja i opreme se provjeravaju na moguće umanjene vrijednosti”) ne bi bilo učinkovito jer revizor očekuje da će moći pribaviti dostatne dokaze o tvrdnji procjena obavljanjem dokaznih postupaka. Kao rezultat toga, revizor nije testirao operativnu učinkovitost ove kontrole.</p>
<p>20. Za signifikantni rizik povezan s nekom računovodstvenom procjenom, revizorovi daljnji revizijski postupci će uključiti testove kontrola u tekućem razdoblju ako revizor planira osloniti se na te kontrole. Kada se pristup signifikantnom riziku sastoji samo od dokaznih postupaka, ti postupci će uključiti testove detalja³¹. (Vidjeti točku A90.)</p>	<p>Kao što je gore navedeno, operativna učinkovitost pojedinačne kontrole bila je testirana od strane revizora tijekom razdoblja, ali je revizor također proveo testove detalja kada je testirao način na koji je menadžment izradio računovodstvenu procjenu. Nisu primijećeni izuzeci u odnosu na operativnu učinkovitost kontrole kroz čitavo razdoblje.</p>
<p><i>Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu</i></p> <p>22. Ako se testira kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu, revizorovi daljnji revizijski</p>	<p>Vidjeti odgovore na zahtjeve iz točaka 23–25 dolje.</p>

³⁰ MRevS 330, točka 9.

³¹ MRevS 330, točke 15 i 21.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>postupci će uključiti postupke, oblikovane i obavljene u skladu s točkama 23 – 26, kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s (vidjeti točku A94):</p> <p>(a) odabirom i primjenom metode, važnih pretpostavki i podataka koje je menadžment koristio u stvaranju računovodstvene procjene; i</p> <p>(b) pitanjem kako je menadžment odabrao točku procjene i razradio povezane objave o nesigurnosti procjene.</p>	
<p>Metode</p> <p>23. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s metodama, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti:</p> <p>(a) pitanjima je li odabrana metoda primjerena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, je li primjerena promjena spram metode korištene u prethodnim razdobljima (vidjeti točke A95, A97);</p>	<p>Revizor je obavio detaljnu procjenu DCF modela korištenog za procjenu vrijednosti u uporabi radi utvrđivanja je li model odabran, oblikovan i primijenjen u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Revizor je utvrdio da model primjereno uključuje posebne zahtjeve MRS 36 koje se odnose na DCF modele, kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Projekcije novčanog toka bazirane se u na razumnim i potkrepljivim pretpostavkama koje predstavljaju najbolju menadžmentovu procjenu raspona ekonomskih uvjeta koji će postojati tijekom preostalom korisnog vijeka trajanja imovine i daju veću težinu vanjskim dokazima. • Ograničavanje projekcija novčanog toka na temelju najnovijih financijskih planova/projekcija koji su odobreni od strane menadžmenta (isključujući učinak pitanja kao što su restrukturiranje ili poboljšanje ili povećanje učinka imovine) na najviše pet godina. • Korištenje ekstrapoliranih projiciranih prihoda koji ne prelaze dugoročnu prosječnu stopu rasta za proizvode, industrije ili državu ili države u kojima subjekt posluje, osim ako viša stopa može biti opravdana, te ekstrapoliranje novčanih tokova kroz buduće razdoblje koje ne prelazi korisni vijek trajanja imovine.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • Razvijanje procjena budućih novčanih tokova koje uključuju: <ul style="list-style-type: none"> ○ projekcije novčanih priljeva od kontinuirane uporabe imovine; ○ projekcije novčanih odljeva koji su nužno nastali radi stvaranja novčanih priljeva od kontinuirane uporabe predmeta imovine (uključujući novčane odljeve za pripremu predmeta imovine za uporabu) i mogu biti izravno pripisani ili alocirani na razumnoj i konzistentnoj osnovi predmetu imovine; i ○ neto novčani tokovi, ako postoje, koji će biti primljeni (ili plaćeni) za otuđenje predmeta imovine na kraju njegovog korisnog vijeka trajanja. • Isključivanje novčanih tokova koji se odnose na financijske aktivnosti ili primitke ili izdatke po osnovi poreza na dobit. • Uključivanje diskontnih stopa koje su stope prije oporezivanja i koje odražavaju tekuće tržišne procjene: <ul style="list-style-type: none"> ○ vremenske vrijednosti novca; i ○ rizika koji su specifični za imovinu za koje procjene budućih novčanih tokova nisu prilagođene. <p>Revizor je usporedio menadžmentov DCF model s modelom koji je menadžment pripremio u prethodnog godini i primijetio da je menadžment promijenio pretpostavke korištene u DCF modelu ali nije promijenio korištenu metodu.</p> <p>Nakon daljnjeg ispitivanja ovo je smatrano primjerenim i revizor je utvrdio da je metoda koju menadžment koristi za izradu računovodstvene procjene bila primjerena u kontekstu okvira financijskog izvještavanja.</p>
(b) pitanjem ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju metode na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);	Na temelju rada obavljenog u točki 23(a), revizor nije identificirao nikakvu prosudbu menadžmenta pri odabiru metode koja bi dovela do nastanka indikatora moguće menadžmentove pristranosti.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>(c) pitanjima jesu li izračuni primijenjeni u skladu s metodom i jesu li matematički točni;</p>	<p>Revizor je provjerom i verifikacijom formula korištenih u računskoj tablici koja je korištena za primjenu menadžmentovog modela utvrdio da su izračuni u okviru modela matematički točni.</p>
<p>(d) ako menadžmentova primjena metode uključuje složeno modeliranje, jesu li prosudbe bile primijenjene dosljedno i da li, kada je primjenjivo (vidjeti točke A98 – A100):</p> <p>(i) oblikovanost modela ispunjava cilj mjerenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, je li primjerena u danim okolnostima, i, ako je primjenjivo, je li promjena spram modela korištenog u prethodnim razdobljima primjerena u danim okolnostima; i</p> <p>(ii) su usklađivanja izlaznih rezultata modela konzistentna s ciljem mjerenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i jesu li primjerena u danim okolnostima; i</p>	<p>Revizor je utvrdio da je model korišten za primjenu menadžmentove metode složen prvenstveno zbog činjenice da može biti teško održati integritet (npr. točnost, konzistentnost ili potpunost) podataka i pretpostavki u korištenju modela zbog višestrukih obilježja procjene (tj. raspon pretpostavki koje se koriste u DCF modelu), višestrukih odnosa među njima ili višestrukih iteracija u izračunu. Na primjer, model uključuje novčane tokove koji proistječu iz više proizvoda (fotoaparata) i projekcija prihoda koje se odnose na prodaju na različitim tržištima i područjima u više različitih valuta.</p> <p>Revizor je procijenio oblikovanje modela i utvrdio da odgovara svrsi mjerenja sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja te da je model bio primjeren kao sredstvo za izračun nadoknadivog iznosa. Ovo je uključilo dokazno testiranje potpunosti i točnosti važnih pretpostavki i podataka korištenih u modelu. Revizor je utvrdio da su pretpostavke i prosudbe o njima bile konzistentno primijenjene.</p> <p>Na temelju ispitivanja menadžmenta i pregledom dokumentacije o modelu tekućeg razdoblja i pregledom izračuna revizor je utvrdio da menadžment nije izvršio usklađivanja rezultata modela što je smatrano primjerenim.</p>
<p>(e) pitanjem je li u primjenjivanju modela održavan integritet važnih pretpostavki i podataka. (Vidjeti točku A101.)</p>	<p>Revizor je procijenio je li menadžment održao integritet važnih pretpostavki i podataka u primjeni menadžmentove metode za utvrđivanje vrijednosti u uporabi za nekretnine, postrojenja i opremu. Ovu procjenu revizor je obavio na temelju detaljnog testiranja modela uključujući provjeru jesu li podaci i pretpostavke bili potpuno i točno preneseni kroz svaku fazu procesa procjene, te nije primijetio nikakve probleme.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹					
<p><i>Važne pretpostavke</i></p> <p>24. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s važnim pretpostavkama, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima:</p> <p>(a) jesu li važne pretpostavke primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene spram prethodnih razdoblja (vidjeti točke A95, A102 – A103);</p>	<p>Povrh postavljanja upita i analize osjetljivosti, revizor je obavio testove detalja na projekcijama prihoda, projiciranim operativnim maržama, kapitalnim izdacima, potrebama za obrtnim kapitalom i diskontnom stopom radi pribavljanja dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o tome jesu li važne pretpostavke u osnovi DCF modela primjerene u kontekstu MRS 36. Postupci revizora uključivali su sljedeće:</p> <table border="1" data-bbox="983 485 1998 1337"> <thead> <tr> <th data-bbox="983 485 1391 568"><i>Signifikantna pretpostavka</i></th> <th data-bbox="1391 485 1998 568"><i>Obavljeni postupci</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="983 568 1391 1337">Projekcije prihoda</td> <td data-bbox="1391 568 1998 1337"> <ul style="list-style-type: none"> • S obzirom na visoku razinu subjektivnosti oko ove pretpostavke i visoku podložnost menadžmentovoj pristranosti, revizor se usredotočio na obrazloženje za odabir projekcija prihoda koje su korištene u modelu. Ovo je uključivalo ispitivanje menadžmenta o tome zašto je odabrana stopa primjerenija od raspoloživih alternativa i razmatranje o tome je li odabir pretpostavke konzistentan s (ili ne bi trebao biti konzistentan s) prethodnim razdobljima, javno dostupnim tržišnim podacima iz pouzdanih izvora i sličnim pretpostavkama korištenim u drugim procjenama. • Analizirana su stvarna povijesna kretanja prihoda i jesu li ta kretanja i nadalje dobar indikator vjerojatnih budućih prihoda s obzirom na značajne promjene na tržištu i </td> </tr> </tbody> </table>		<i>Signifikantna pretpostavka</i>	<i>Obavljeni postupci</i>	Projekcije prihoda	<ul style="list-style-type: none"> • S obzirom na visoku razinu subjektivnosti oko ove pretpostavke i visoku podložnost menadžmentovoj pristranosti, revizor se usredotočio na obrazloženje za odabir projekcija prihoda koje su korištene u modelu. Ovo je uključivalo ispitivanje menadžmenta o tome zašto je odabrana stopa primjerenija od raspoloživih alternativa i razmatranje o tome je li odabir pretpostavke konzistentan s (ili ne bi trebao biti konzistentan s) prethodnim razdobljima, javno dostupnim tržišnim podacima iz pouzdanih izvora i sličnim pretpostavkama korištenim u drugim procjenama. • Analizirana su stvarna povijesna kretanja prihoda i jesu li ta kretanja i nadalje dobar indikator vjerojatnih budućih prihoda s obzirom na značajne promjene na tržištu i
<i>Signifikantna pretpostavka</i>	<i>Obavljeni postupci</i>					
Projekcije prihoda	<ul style="list-style-type: none"> • S obzirom na visoku razinu subjektivnosti oko ove pretpostavke i visoku podložnost menadžmentovoj pristranosti, revizor se usredotočio na obrazloženje za odabir projekcija prihoda koje su korištene u modelu. Ovo je uključivalo ispitivanje menadžmenta o tome zašto je odabrana stopa primjerenija od raspoloživih alternativa i razmatranje o tome je li odabir pretpostavke konzistentan s (ili ne bi trebao biti konzistentan s) prethodnim razdobljima, javno dostupnim tržišnim podacima iz pouzdanih izvora i sličnim pretpostavkama korištenim u drugim procjenama. • Analizirana su stvarna povijesna kretanja prihoda i jesu li ta kretanja i nadalje dobar indikator vjerojatnih budućih prihoda s obzirom na značajne promjene na tržištu i 					

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹	
		<p>pad prodaje fotoaparata široke potrošnje u cijeloj industriji.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ocijenjeno je jesu li subjektive projekcije u skladu s industrijskim ili tržišnim podacima i komercijalnim publikacijama te pouzdanost ovih dokaza uzimajući u obzir pouzdanost i reputaciju izvora tih podataka. • Ocijenjena je točnost menadžmentovih prethodnih procjena.
	Projicirane operativne marže	<ul style="list-style-type: none"> • Obavljena je usporedba projiciranih operativnih marži s povijesnim rezultatima, prethodnim projekcijama i podacima industrije/tržišta i ocijenjeno je ostaje li stvarna povijesna marža dobar indikator vjerojatne buduće stope marže, s obzirom na promjene na tržištu, pad prodaje fotoaparata široke potrošnje u cijeloj industriji i posljedične implikacije za operativne marže. • Razmotreno je odražavaju li projicirani troškovi primjereno učinke povećanja ugovorenih iznosa vezanih uz najamnine, dobavljače ili ugovore o radu ili druge ugovore.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹	
	Kapitalni izdaci (nužni za kontinuiranu uporabu imovine)	<ul style="list-style-type: none"> • Revizor je utvrdio da se subjekti budući planovi temelje na uvođenju novog proizvoda. Menadžment namjerava proizvesti novi proizvod koristeći svoje postojeće postrojenje, uz ulaganje u njegova poboljšanja koja su potrebna radi omogućavanja da se postrojenje može koristiti za proizvodnju novog proizvoda i time nastaviti proizvodnja količina koje su proporcionalne sadašnjem kapacitetu. • Revizor je ocijenio jesu li projicirani kapitalni izdaci koji su uključeni u model na razumnim razinama za poboljšanje i kontinuirano održavanje postojećeg postrojenja te odražavaju li projicirane veličine prihoda sadašnje kapacitete.
	Potrebe za obrtnim kapitalom	<ul style="list-style-type: none"> • Revizor je ocijenio razinu povećanja neto obrtnog kapitala i našao da je to konzistentno s projiciranim povećanjima prihoda i marži.
	Diskontna stopa	<ul style="list-style-type: none"> • S obzirom na visoku razinu subjektivnosti koja je inherentna u određivanju diskontne stope i visoku podložnost pristranosti menadžmenta, revizor se fokusirao na prosudbe menadžmenta vezane uz

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹	
		<p>razvijanje i odabir primjerene diskontne stope, osobito vezano uz odabir primjerene bete za izračun troška vlastitog kapitala.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revizor je procijenio jesu li učinjeni odabiri konzistentni s prethodnim razdobljima i drugim pretpostavkama menadžmenta i tražio od menadžmenta obrazloženje o tome zašto su odabrani ključni inputi primjereniji od raspoloživih alternativa. • Revizor je također usporedio diskontnu stopu sa stopom koju koriste nepovezani subjekti u istoj industriji i utvrdio da je diskontna stopa prije oporezivanja i da odražava tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i bilo koje rizike koji su specifični za imovinu a zbog kojih nije provedena usklada u projiciranim novčanim tokovima.
<p>Povrh ovih postupaka, revizor je pregledao memorandum o rezultatima koji je sastavio stručnjak za procjenu poduzeća u odnosu na diskontnu stopu (vidjeti točku 15), ocjenjujući relevantnost i razumnost stručnjakovih nalaza, obavio je daljnje postupke koji su nužni i vezani su za otvorena pitanja koja je postavio stručnjak i utvrdio da su u revizijsku radnu dokumentaciju uključene konačne verzije ugovorenih izvještaja (npr. memorandum i bilo koji prateći dokument pripremljen od strane stručnjaka).</p> <p>Obavljajući gore navedene postupke revizor je utvrdio da se menadžmentov odabir pretpostavki za projekciju prihoda čini optimističnim u usporedbi s objavljenim</p>		

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	<p>prognozama industrije. Revizor je na temelju obavljenih postupaka utvrdio da su druge važne pretpostavke primjerene u kontekstu okvira financijskog izvještavanja.</p> <p><i>[Napomena: Revizorov odgovor u odnosu na pretpostavku vezanu uz projekciju prihoda dan je kasnije u ovom primjeru.]</i></p>
<p>(b) ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju važnih pretpostavki na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);</p>	<p>Nako što je obavio postupke vezane uz menadžmentov odabir važnih pretpostavki, osobito ispitujući primjerenost diskontne stope i projekcija prihoda koji su korišteni u DCF modelu, revizor je identificirao indikator moguće menadžmentove pristranosti u menadžmentovom odabiru pretpostavki vezanih za projekciju prihoda koje su se činile optimističnima u usporedbi s objavljenim prognostičkim podacima industrije. Revizor nije identificirao niti jedan drugi indikator moguće pristranosti menadžmenta.</p> <p><i>[Napomena: Revizorov odgovor u odnosu na ovaj indikator moguće menadžmentove pristranosti dan je kasnije u ovom primjeru.]</i></p>
<p>(c) jesu li važne pretpostavke dosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili s povezanim pretpostavkama korištenim u drugim područjima subjektovih poslovnih aktivnosti, temeljeno na revizorovim znanjima stečenim u reviziji (vidjeti točku A104); i</p>	<p>Pored revizorovih postupaka koji su odgovor na točku 24(a) gore, revizor je procijenio jesu li pretpostavke korištene za projekciju prihoda i projicirane operativne marže u DCF modelu konzistentne jedna s drugom s obzirom na izravni odnos između ove dvije pretpostavke.</p> <p>Revizor je također usporedio pretpostavke koje su korištene u modelu s onima u odobrenom planu poslovanja i drugim odobrenim projekcijama, uključujući one koje menadžment pripremio kao dio svoje procjene vremenske neograničenosti poslovanja.</p> <p>Na temelju ovih postupaka i drugih postupaka koje se odnose na druge važne pretpostavke, revizor je utvrdio da su menadžmentove važne pretpostavke konzistentne s drugim važnim pretpostavkama koje su korištene u procjeni nadoknadivog iznosa, i s pretpostavkama koje su korištene u drugim računovodstvenim procjenama.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>(d) kada je primjenjivo, ima li menadžment namjeru izvesti određene pravce djelovanja i mogućnost da to ostvari. (Vidjeti točku A105.)</p>	<p>Revizor je utvrdio da subjektova projekcija prihoda koja je dio menadžmentova DCF modela uključuje novčane tokove od uvođenja novog niskobudžetnog visokokvalitetnog fotoaparata kojeg menadžment planira proizvoditi koristeći postojeće kapacitete za proizvodnju fotoaparata. Novi fotoaparat je još u fazi istraživanja i razvoja, a uvođenje je planirano 18 mjeseci nakon kraja godine. Revizor je utvrdio da je menadžment imao namjeru i sposobnost isporučiti novi proizvod obavljanjem sljedećih postupaka:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pregled menadžmentove povijesne uspješnosti u razvijanju i uvođenju novih fotoaparata te vremensko razdoblje u kojem je to realizirano; • intervju s osobama odgovornim za istraživanje i razvoj radi procjene njihovih stajališta vezanih uz pretpostavke o očekivanom datumu uvođenja i o tome zahtijeva li korištenje postojećeg proizvodnog pogona bilo kakve značajne modifikacije; • pregledavanje pisanih planova i druge dokumentacije uključujući, ako je primjenjivo, formalno odobrene planove, autorizacije ili zapisnike; • postavljanje upita menadžmentu o razlozima za proizvodnju novog proizvoda korištenjem postojećih strojeva i opreme a ne investiranjem u nove strojeve i opremu; • razmatranje događaja koji nastaju nakon datuma financijskih izvještaja do datuma revizorskog izvješća, uključujući i to je li menadžmentovo istraživanje i razvoj novog proizvoda u skladu s planiranom vremenskom dinamikom i je li menadžment proveo razinu investiranja u kapitalnu opremu koja je projicirana u DCF modelu.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>Podaci</p> <p>25. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s podacima, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima:</p> <p>(a) jesu li podaci primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene spram prethodnih razdoblja (vidjeti točke A95, A106);</p>	<p>Revizor je proveo test detalja na korištenim podacima, uspoređujući ih s odgovarajućom potkrepljujućom dokumentacijom i utvrdio da su podaci korišteni u modelu primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, da su relevantni i pouzdani te da su promjene podataka iz prethodnog razdoblja bile primjerene. Testirani podaci su, između ostalog, uključivali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • povijesne novčane tokove, uključujući povijesne prihode i operativne marže; • povijesne knjigovodstvene vrijednosti imovine; • nerizične kamatne stope korištene u razvijanju pretpostavki vezanih u diskontnu stopu; • ugovorne uvjete; • neovisne vanjske podatke (npr. metrike tržišta ili industrije) koji su relevantni za menadžmentove pretpostavke. <p>Na temelju ovih postupaka, revizor je utvrdio da su podaci korišteni u izradi računovodstvenih procjena bili primjereni u kontekstu okvira financijskog izvještavanja.</p>
<p>(b) ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju podataka na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);</p>	<p>Revizor nije identificirao nikakve prosudbe koje je donio menadžment u odabiru podataka koje bi ukazivale na moguću pristranost menadžmenta.</p>
<p>(c) jesu li podaci relevantni i pouzdani u danim okolnostima (vidjeti točku A107) i</p>	<p>Vidjeti postupke provedene od strane revizora u odnosu na točku 25(a) koji su uključivali razmatranje jesu li korišteni podaci bili relevantni i pouzdani u danim okolnostima.</p>
<p>(d) je li menadžment primjereno shvatio ili protumačio podatke, uključujući i one u vezi s pojmovima iz ugovora. (Vidjeti točku A108.)</p>	<p>Revizor je utvrdio na temelju postupaka obavljenih u odnosu na točku 25(a) da je menadžment na primjereni način razumio i tumačio korištene podatke uključujući one koje se odnose na ugovorne uvjete.</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>Menadžmentov odabir točke procjene i povezane objave o nesigurnosti procjene</p> <p>26. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima je li menadžment, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, poduzeo odgovarajuće radnje da:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) razumije nesigurnost procjene (vidjeti točku A109) i (b) da se bavi s nesigurnošću procjene odabiranjem odgovarajuće točke procjene i razradom povezanih objava o nesigurnosti procjene. (Vidjeti točke A110 – A114.) 	<p>Revizor je na temelju testiranja metoda, važnih pretpostavki i podataka utvrdio da je menadžment poduzeo primjerene korake radi razumijevanja i postupanja s nesigurnošću procjene. Budući da je menadžment uključio specifične objave u financijskim izvještajima koje opisuju nesigurnost procjene povezanu s menadžmentovim procesom procjene umanjnja vrijednosti (npr. objava raspona mogućih ishoda i pretpostavki koje su korištene u određivanju raspona), revizor je također procijenio da te objave pokazuju da je nesigurnost procjene menadžment primjereno razumio i da su objave tu nesigurnost procjene adekvatno opisale.</p> <p>Iako je menadžment imao razumijevanje nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenom procjenom, revizor je utvrdio da je identificirano otvoreno pitanje vezano uz jednu od odabranih važnih pretpostavki koju je odabrao i primijenio menadžment u razvoju njegove točke procjene nadoknadivog iznosa. Otvoreno pitanje odnosilo se na jedan element pretpostavki projekcije prihoda koje je odabrao menadžment a koji se činio optimističnim u usporedbi s publiciranim prognostičkim podacima industrije i nedavnom financijskom uspješnošću subjekta.</p>
<p>27. Kada, po revizorovoj prosudbi temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije nesigurnost procjene ili se s njom bavi, revizor će (vidjeti točke A115 – A117):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zahtijevati da menadžment obavi dodatne postupke kako bi razumio nesigurnost procjene ili da u odnosu na nju ponovo razmotri odabir menadžmentove točke procjene ili dodatnih objava povezanih s nesigurnošću procjene, i ocijeniti menadžmentove reakcije u skladu s točkom 26; 	<p>Budući da je revizor identificirao otvoreno pitanje u vezi sa specifičnom važnom pretpostavkom koju je odabrao i primijenio menadžment u razvijanju svoje točke procjene nadoknadivog iznosa, revizor je zamolio da menadžment obavi dodatne procedure radi ponovne procjene primjerenosti pretpostavki korištenih u DCF modelu, uključujući molbu da menadžment dostavi dodatno obrazloženje i potkrepljujuću dokumentaciju koja adresira očitu neusklađenost projekcije prihoda s ostalim dostupnim revizijskim dokazima.</p> <p>Menadžment se suglasio s obavljanjem dodatnih postupaka i naknadno zaključio da se slaže s stajalištem istaknutim od strane revizora i posljedično tome primijenio je konzervativniju pretpostavku u projekciji prihoda u svojem modelu koja je usklađena s publiciranim prognostičkim podacima industrije i nedavnom financijskom uspješnošću subjekta. Ovo je rezultiralo značajnom promjenom u procijenjenom nadoknadivom iznosu koji je primijenjen u menadžmentovoj procjeni umanjnja vrijednosti. Promijenjena procjena umanjnja vrijednosti rezultirala je u značajnom povećanju prethodno priznatog</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	subjektovog ispravka vrijednosti zbog umanjenja vrijednosti koji je korigiran od strane menadžmenta.
(b) ako revizor utvrdi da se menadžmentova reakcija na revizorov zahtjev ne bavi dovoljno s nesigurnošću procjene, do opsega koji je izvediv, razviti revizorovu točku procjene ili raspon u skladu s točkama 28 – 29; i	Revizor je utvrdio da je menadžmentov odgovor na revizorov zahtjev dostatno adresirao odnosnu nesigurnost procjene i, posljedično tome, razvijanje revizorove točke ili raspona procjene nije smatrao potrebnim.
(c) ocijeniti postoje li nedostaci u internim kontrolama i, ako je tako, priopćiti ih u skladu s MRevS 265 ³²	<p>Revizor je zaključio da je odabir neprimjerene stope rasta prihoda bio pokazatelj manjkavosti kontrole i, na temelju toga što je pitanje dovelo do značajnog usklađenja financijskih izvještaja, smatrao je to značajnim nedostatkom menadžmentove kontrole koja se obavlja pregledom a što mora biti pravodobno komunicirano onima koji su nadležni za upravljanje.</p> <p><i>[Napomena: Revizorov odgovor na ovu značajni nedostatak naveden je kasnije u ovom primjeru.]</i></p>
<p><i>Druga razmatranja povezana s revizijskim dokazima</i></p> <p>30. U pribavljanju revizijskih dokaza u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s računovodstvenim procjenama, neovisno od izvora informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze, revizor će postupati u skladu s relevantnim zahtjevima u MRevS-u 500.</p> <p>Ako koristi rad menadžmentova stručnjaka, zahtjevi u točkama 21 – 29 ovog MRevS-a mogu pomoći revizoru u ocjenjivanju primjerenosti stručnjakovog rada kao revizijskog dokaza za relevantne tvrdnje u skladu s</p>	<p>Revizor je pažljivo razmotrio izvore informacija koji su korišteni kao revizijski dokaz u reviziji procjene nadoknadivog iznosa. U pripremi svojih pretpostavki vezanih za DCF model, menadžment je pribavio podatke koji se odnose na relevantnu metriku industrije od renomirane treće strane koja je specijalizirana za analize u ovoj industriji. Revizor je usporedio ove podatke s informacijama iz alternativnog neovisnog izvora koji je specijaliziran u sličnim industrijskim analizama radi procjene njihove pouzdanosti. Revizor je utvrdio da su podaci iz alternativnog izvora bili konzistentni s onima koje je koristio menadžment te je također proveo dodatne postupke vezane za pouzdanost (npr. potpunost i točnost) informacija koje je subjekt koristio u pripremi DCF modela.</p>

³² MRevS 265, Komuniciranje nedostataka internih kontrola onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžment.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>točkom 8(c) MRevS-a 500. U ocjenjivanju rada menadžmentova stručnjaka, na vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka utječe revizorova ocjena stručnjakovih kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti, revizorovo razumijevanje sadržaja posla kojeg je obavio stručnjak i revizorova upoznatost s područjem stručnosti stručnjaka. (Vidjeti točke A126 – A132.)</p>	<p>Menadžment nije koristio rad bilo kojeg menadžmentovog stručnjaka za izradu procjene nadoknadivog iznosa.</p>
<p>Objave povezane s računovodstvenim procjenama</p>	
<p>31. Revizor će oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje za objave povezane s računovodstvenim procjenama, različitim od onih povezanih s nesigurnošću procjene obrađenih u točkama 26(b) i 29(b).</p>	<p>Revizor je obavio testove detalja na objavama vezanim za umanjenje vrijednosti koje su zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući sljedeće postupke:</p> <ul style="list-style-type: none"> • testiranje je li objavljen nadoknadi iznos svakog predmeta imovine ili jedinice koja generira novac za koji je priznat gubitak zbog umanjenja vrijednosti ili je ukinut tijekom razdoblja; • testiranje je li svaki povratiti iznos viši od odnosne fer vrijednosti predmeta imovine umanjenog za troškove otuđenja i njegove vrijednosti u uporabi; i • provjera usklađenosti objava s odgovarajućom potkrepljujućom dokumentacijom.
<p>Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta</p>	
<p>32. Revizor će ocijeniti jesu li prosudbe i odluke menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena koje su uključene u financijske izvještaje, čak ako su pojedinačno razumne, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta. Ako su identificirani pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta, revizor će ocijeniti posljedice za</p>	<p>Revizor je obavio ocjenu prosudbi i odluka koje je donio menadžment pri izradi procjene nadoknadivog iznosa i drugih obavljenih procjena u pripremi financijskih izvještaja.</p> <p>Revizor je utvrdio da se menadžmentov odabir prognoza prihoda čini optimističnim što je ukazalo na moguću pristranost menadžmenta. Revizor je ocijenio razlog za ovaj odabir i utvrdio da je to zbog objavljivanja ažuriranog izvještaja sa tržišta do kojeg je došlo nakon što je menadžment odabrao pretpostavke a koji indicira višu stopu pada za tržište. Na temelju ove ocjene i priznavajući menadžmentovu otvorenost za promjene odabrane</p>

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
<p>reviziju. Ako postoji namjera obmanjivanja, menadžmentova pristranost je prijeverne prirode. (Vidjeti točke A133 – A136.)</p>	<p>procjene ako postane sporna, revizor je zaključio da ovdje nije riječ o menadžmentovoj pristranosti niti je postojala namjera dovođenja u zabludu. U tom smislu ovo nije smatrano indikacijom povećanog rizika prijevere. Iako je menadžmentova promjena odabira pretpostavke projekcije prihoda odgovorila na revizorove sumnje za potrebe ove procjene, revizor je također razmotrio jesu li druge procjene fer vrijednosti koje su pripremljene od strane menadžmenta sadržavale optimistične pretpostavke ali nije identificirao nikakve druge neopravdano optimistične pretpostavke koje bi ukazivale na moguću pristranost menadžmenta.</p>
<p>Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima</p>	
<p>33. U primjenjivanju MRevS-a 330 na računovodstvene procjene³³(MRevS 330, točke 25–26.), revizor će ocijeniti, temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima, jesu li (vidjeti točke A137 – A138):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) procjene rizika pogrešnog prikaza na razini tvrdnje i nadalje primjerene, uključujući i ako su identificirani pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta; (b) menadžmentove odluke povezane s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem tih računovodstvena procjena u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i (c) pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. 	<p>Revizor je razmatrao revizijske postupke koji su obavljeni i pribavljene revizijske dokaze u odnosu na menadžmentovu procjenu nadoknadivog iznosa nekretnina, postrojenja i opreme na kraju razdoblja. Menadžmentov odabir projekcije prihoda smatran je indikativnim u odnosu na nedostatak u kontroli koja se obavlja pregledom a na koju se revizor planirao osloniti na temelju testiranja njezine operativne učinkovitosti. S time u vezi, revizor je razmotrio utjecaj ovoga na plan revizije i zaključio da se ne može osloniti na kontrolu obavljenju pregledom te da je potrebna viša razina supstantivnih dokaza što je pribavljeno revizorovim dodatnim revizijskim postupcima na izmijenjenoj pretpostavci projekcije prihoda odabranoj od strane menadžmenta i dokaza koje je revizor pribavio o izmijenjenim pretpostavkama. Revizorova procjena inherentnog rizika (naime, da je postojao signifikantan rizik značajnog pogrešnog prikaza i visoka razina subjektivnosti i podložnosti menadžmentovoj pristranosti) je ostala nepromijenjena</p> <p>Revizor je također razmotrio utjecaj ovog značajnog nedostatka na plan revizije tako što je ocijenio njegov utjecaj u drugim područjima menadžmentovog procesa (uključujući identifikaciju i odabir metoda, važnih pretpostavki i podataka) kao i na bilo koje druge kontrole koje se obavljaju pregledom a na koje se revizor oslonio u reviziji. Revizor je planirao pribaviti dokaze o kontroli nad prosudbama o odabiru izvora podataka za</p>

³³ MRevS 330, točke 25-26.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
	<p>razvijanje važnih pretpostavki. S obzirom da ovi dokazi nisu mogli biti pribavljeni oslanjanjem na kontrolu pregledom, revizor je obavio dodatne dokazne postupke nad menadžmentovom selekcijom izvora podataka koji je relevantan za projekciju prihoda, uključujući ocjenu jesu li bili konzistentni s prosudbama učinjenim u prethodnim razdobljima i u drugim procjenama.</p> <p>Nakon što je menadžment izmijenio pretpostavku revizor je bio zadovoljan menadžmentovim odlukama koje se odnose na priznavanje, mjerenje, prezentaciju i objavljivanje te time što su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi.</p>
<p>34. U stvaranju ocjene zahtijevane točkom 33(c), revizor će uzeti u obzir sve relevantne pribavljene revizijske dokaze, neovisno jesu li potkrjepljujući ili opovrgavajući³⁴. Ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će ocijeniti posljedice za reviziju ili revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenim)³⁵</p>	<p>Pri obavljanju gornje ocjene revizor je uzeo u obzir sve relevantne pribavljene dokaze. Pored pribavljenih potkrepljujućih dokaza posebno je razmatrano jesu li identificirani bilo kakvi potencijalno kontradiktorni revizijski dokazi. Revizor je utvrdio da je menadžmentov izvorni odabir projekcije prihoda nekonzistentan u odnosu na dostupne najnovije publicirane tržišne podatke. Menadžmentova promjena odabranih pretpostavki za projekciju prihoda, na zahtjev revizora, smatrana je primjerenim rješenjem ovog pitanja. Revizor nije identificirao nikakve druge dokaze koji bi bili u kontradikciji s revizijskim dokazima pribavljenim za vrijeme ocjenjivanja menadžmentove procjene nadoknadivog iznosa.</p>
<p>Određivanje jesu li računovodstvene procjene razumne ili pogrešne</p> <p>35. Revizor će utvrditi jesu li računovodstvene procjene i povezane objave razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešne. MRevS 450³⁶ pruža upute o tome kako revizor može razlikovati pogreške (neovisno jesu li činjenične, prosudbene ili</p>	<p>Revizor je utvrdio da je nakon priznavanja revizijske razlike koju je priznao menadžment, a na koju se upućuje u odgovoru na točku 27(a) gore, menadžmentova procjena nadoknadivog iznosa razumna u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.</p> <p>Povrh toga, odnosno objave koje je sastavio menadžment, na primjer kao što su one koje zahtijeva MRS 36 i objave o nesigurnosti procjene sukladno MRS 1 revizor je smatrao razumnima u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.</p>

³⁴ MRevS 500, točka 11.

³⁵ MRevS 705 (izmijenjen), Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.

³⁶ MRevS 450, točka A6.

Odabrani zahtjevi MRevS 540 (izmijenjen) ¹⁸	Revizorovo razumijevanje i pristup ¹⁹
projicirane) za revizorovo ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešaka na financijske izvještaje. (Vidjeti točke A12 – A13, A139 – A144.)	
<p>36. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor će ocijeniti:</p> <p>(a) u slučaju okvira fer prezentacije, je li menadžment uključio objave, povrh onih posebno zahtijevanih okvirom, koje su nužne za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja kao cjeline;³⁷ ili</p>	<p>Subjekt je utvrdio da ne smatra potrebnim uključiti bilo koje dodatne objave osim onih koje zahtijevaju MRS 36 i drugi relevantni standardi kao što je MRS1 u svrhu postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja kao cjeline.</p> <p>Revizor je ocijenio i suglasio se s menadžmentovim zaključcima o ovom pitanju.</p>
<p>(b) u slučaju okvira sukladnosti, jesu li objave one koje su nužne da financijski izvještaji ne bi bili obmanjujući³⁸.</p>	<p>Ovaj zahtjev nije primjenjiv jer se primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne smatra okvirom sukladnosti.</p>

³⁷ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), točku 14.

³⁸ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), točku 19.

O Međunarodnom odboru za standarde revizije i izražavanja uvjerenja (IAASB)

Cilj Međunarodnog odbora za standarde revizije i izražavanja uvjerenja (IAASB) je služiti javnom interesu donošenjem visokokvalitetnih standarda revizije i izražavanja uvjerenja te drugih povezanih standarda te olakšati konvergenciju međunarodnih i nacionalnih standarda revizije i izražavanja uvjerenja te time unaprijediti kvalitetu i dosljednost prakse u čitavom svijetu kao i ojačati javno povjerenje u revizijsku profesiju na globalnoj razini.

IAASB razvija revizijske standarde i standarde izražavanja mišljenja te smjernice na korištenje svim profesionalnim računovođama u sklopu zajedničkog procesa donošenja standarda koji uključuje Odbor za javni nadzor koji nadzire aktivnosti IAASB i Konzulacijsku savjetodavnu skupinu IAASB-a koja doprinosi razvoju standarda i smjernica sa stajališta javnog interesa. Strukture i procese koji podržavaju aktivnosti IAASB omogućava Međunarodna federacija računovođa (IFAC).

Strukture i procese koji podržavaju aktivnosti IAASB-a omogućava International Federation of Accountants® ili IFAC®. IAASB i IFAC ne preuzimaju odgovornost za gubitke uzrokovane bilo kojoj osobi koja djeluje ili se suzdržava od djelovanja oslanjajući se na sadržaj ove publikacije, bez obzira je li takav gubitak uzrokovan nepažnjom ili drugačije.

Copyright © svibanj 2020 IFAC. Sva prava pridržana.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', i IAASB logotip zaštitni su znakovi IFAC-a, ili registrirani zaštitni znakovi i uslužni znakovi IFAC-a u SAD i drugim državama.

Za autorska prava, zaštitne znakove i informacije o dozvolama molimo posjetiti [permissions](#) ili kontaktirati permissions@ifac.org.

Ovaj MRevS 540 (izmijenjen): Primjena – jednostavni i složeni ilustrativni primjeri, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u svibnju 2020., na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u listopadu 2020. i objavljuje se uz dopuštenje IFAC. Odobreni tekst MRevS 540 (izmijenjen): Primjena – jednostavni i složeni ilustrativni primjeri je verzija koju je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne snosi odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda niti za postupanje koje bi moglo proizaći iz njega.

Tekst na engleskom jeziku MRevS 540 (izmijenjen): Primjena – jednostavni i složeni ilustrativni primjeri © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku MRevS 540 (izmijenjen): Primjena – jednostavni i složeni ilustrativni primjeri © 2020. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: ISA 540 (Revised) Implementation: Illustrative Examples for Auditing Simple and Complex Accounting Estimates (May 2020)

Za svako reproduciranje, pohranjivanje, prosljeđivanje ili za druge slične uporabe ovog dokumenta, potrebno je tražiti pisano dopuštenje IFAC-a. Kontaktirati: permissions@ifac.org.