

**MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 570
(IZMIJENJEN)**

VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na
15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja	2
Odgovornost za procjenjivanje subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem	3–7
Datum stupanja na snagu	8
Ciljevi	9
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	10–11
Ocjenjivanje menadžmentove procjene	12–14
Razdoblje nakon menadžmentove procjene	15
Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili okolnosti	16
Revizorovi zaključci	17–20
Posljedice za revizorovo izvješće	21–24
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	25
Značajno kašnjenje u odobravanju finansijskih izvještaja	26
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1
Računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja	A2
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A3–A7
Ocjenjivanje menadžmentove procjene	A8–A13

Razdoblje nakon menadžmentove procjene	A14–A15
Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili okolnosti.....	A16–A20
Revizorovi zaključci	A21–A25
Posljedice za revizorovo izvješće	A26–A35
Dodatak: Ilustracije revizorova izvješća povezane s vremenski neograničenim poslovanjem	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 570 (Izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u reviziji financijskih izvještaja povezanim s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja i posljedicama za revizorovo izvješće. (Vidjeti točku A1)

Računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja

2. Prema računovodstvu na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, financijski izvještaji se sastavljaju uz pretpostavku da subjekt posluje s vremenski neograničenim poslovanjem i da će nastaviti svoje poslovanje kroz dogleđnu budućnost. Financijski izvještaji opće namjene se sastavljaju korištenjem računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati ili obustaviti poslovanje ili nema realnu alternativu nego da to učini. Financijski izvještaji posebne namjene mogu ili ne mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja za koji je relevantna pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (na primjer, računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantno za neke financijske izvještaje sastavljene po poreznoj osnovi u određenim jurisdikcijama). Kada je primjereno korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, imovina i obveze iskazuju se uz pretpostavku da će subjekt biti sposoban iskoristiti svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom odvijanju poslovanja. (Vidjeti točku A2.)

Odgovornost za procjenjivanje subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem

3. Neki okviri financijskog izvještavanja sadrže izričit zahtjev da menadžment obavi posebnu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i sadrže standarde povezane s pitanjima koja treba razmotriti i objavama koje treba napraviti u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard 1 zahtijeva da menadžment obavi procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.¹ Detaljni zahtjevi u vezi s odgovornošću menadžmenta za procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i povezanim objavama u financijskim izvještajima također mogu biti navedeni u zakonu ili regulativi.
4. U drugim okvirima financijskog izvještavanja, ne mora postojati izričit zahtjev menadžmentu da obavi posebnu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Unatoč tome, gdje je

¹ MRS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, točke 25-26.

računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja temeljna pretpostavka u sastavljanju financijskih izvještaja, kako je navedeno u točki 2, sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment procijeni subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem čak ako okvir financijskog izvještavanja ne sadrži izričit zahtjev da se to učini.

5. Menadžmentova procjena subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem uključuje stvaranje prosudbe, u određenoj vremenskoj točki, o inherentno neizvjesnim budućim ishodima događaja i okolnosti. Za tu prosudbu relevantni su sljedeći čimbenici:
 - Stupanj neizvjesnosti vezan za ishod događaja ili okolnosti to značajnije raste, što se prosudba odnosi na udaljeniji ishod budućih događaja ili okolnosti. Iz tog razloga, najveći broj okvira financijskog izvještavanja, koji izričito zahtijevaju menadžmentovu procjenu, određuju i razdoblje za koje menadžment mora uzeti u obzir sve raspoložive informacije.
 - Veličina i složenost subjekta, sadržaj i uvjeti njegovog poslovanja te stupanj u kojem je podložan utjecaju vanjskih čimbenika imaju učinak na prosudbu koja se odnosi na ishod događaja i okolnosti.
 - Svaka prosudba o budućnosti temelji se na informacijama dostupnim u trenutku kada je prosudba rađena. Kasniji događaji mogu opovrgnuti prosudbu koja je bila razborita u vrijeme kada je rađena.

Odgovornosti revizora

6. Revizorove odgovornosti su dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze i stvoriti zaključak o prikladnosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, kao i stvoriti zaključak, na osnovi dobivenih revizijskih dokaza, o tome postoji li značajna neizvjesnost za subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Te odgovornosti postoje čak i ako okvir financijskog izvještavanja primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja ne sadrži izričit zahtjev menadžmentu da obavi posebnu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.
7. Međutim, kako je opisano u MRevS-u 200,² potencijalni učinci inherentnih ograničenja revizorove mogućnosti otkrivanja značajnih pogrešnih prikaza veći su za buduće događaje ili okolnosti koji mogu uzrokovati da subjekt prestane nastavljati s vremenski neograničenim poslovanjem. Revizor ne može predvidjeti buduće događaje i okolnosti. Prema tome, nepostojanje bilo kakvog pozivanja u izvješću revizora na neizvjesnost nastavka s vremenski

² MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točke A51-A52.

neograničenim poslovanjem ne može se smatrati garancijom da će subjekt biti sposoban nastaviti s vremenski neograničenim poslovanjem.

Datum stupanja na snagu

8. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora su:
 - (a) dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, te stvoriti zaključak, u vezi s primjerenošću menadžmentova korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja;
 - (b) zaključiti, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem; i
 - (c) izvijestiti u skladu s ovim MRevS-om.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

10. Kada se obavljaju postupci procjene rizika kako zahtijeva MRevS 315 (izmijenjen),³ revizor će razmotriti postoje li događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost da subjekt nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Pri tom obavljanju, revizor će utvrditi je li menadžment već obavio preliminarnu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, i: (Vidjeti točke A3–A6)
 - (a) ako je takva procjena bila obavljena, revizor će raspraviti procjenu s menadžmentom i utvrditi je li menadžment prepoznao događaje ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i, ako je takav slučaj, menadžmentove planove za suočavanje s njima; ili
 - (b) ako takva procjena još nije bila obavljena, revizor će raspraviti s menadžmentom osnovu za namjeravano korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i postaviti upite menadžmentu o tome ima li događaja ili okolnosti koji,

³ MRevS 315 (izmijenjen), Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 5.

pojedinačno ili skupno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

11. Revizor će ostati na oprezu kroz cijelu reviziju spram revizijskih dokaza o događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost da subjekt nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točku A7.)

Ocjenjivanje menadžmentove procjene

12. Revizor će ocijeniti menadžmentovu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točke A8–A10, A12–A13.)
13. U ocjenjivanju menadžmentove procjene sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor će uzeti u obzir isto razdoblje koje je koristio menadžment u svojoj procjeni kakvo zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili zakon ili regulativa, ako zakon ili regulativa određuje duže razdoblje. Ako se menadžmentova procjena subjektive sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem odnosi na razdoblje kraće od dvanaest mjeseci od datuma financijskih izvještaja kako je definirano MRevS-om 560,⁴ revizor će zahtijevati od menadžmenta da proširi svoje razdoblje procjene na razdoblje od barem dvanaest mjeseci od tog datuma. (Vidjeti točke A11–A13.)
14. U ocjenjivanju menadžmentove procjene, revizor će razmotrit da li menadžmentova procjena uključuje sve relevantne informacije o kojima revizor ima spoznaju temeljem obavljanja revizije.

Razdoblje nakon menadžmentove procjene

15. Revizor će postaviti upite menadžmentu o njihovom saznanju o događajima ili okolnostima nakon razdoblja koje je menadžment koristio za procjene, a koja mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točke A14–A15.)

Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili okolnosti

16. Ako su utvrđeni događaji ili okolnosti koji mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi, pomoću obavljanja dodatnih revizijskih postupaka, uključujući i kroz sagledavanje ublažavajućih čimbenika, odredio postoji li ili ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem (u daljnjem tekstu koristi se naziv „značajna neizvjesnost“). Ti postupci će uključiti: (Vidjeti točku A16.)

⁴ MRevS 560, *Naknadni događaji*, točka 5(a).

- (a) gdje menadžment još nije obavio procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, zahtijevanje da menadžment obavi svoju procjenu;
- (b) ocjenjivanje menadžmentovih planova budućih aktivnosti u vezi s njegovom procjenom sposobnosti da se nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, sagledavanje je li vjerojatno da će ishod tih planova poboljšati situaciju i jesu li menadžmentovi planovi ostvarivi u danim okolnostima; (Vidjeti točku A17.)
- (c) gdje je subjekt sastavio prognozu novčanih tokova i gdje su analize prognoza značajan čimbenik u razmatranju budućih ishoda događaja ili okolnosti u ocjenjivanju menadžmentovih planova za buduće aktivnosti: (Vidjeti točke A17-A18.)
 - (i) ocjenjivanje pouzdanosti polaznih podataka generiranih radi pripremanja prognoze; i
 - (ii) utvrđivanje postoji li odgovarajuća potpora za pretpostavke na kojima se zasniva prognoza;
- (d) razmatranje jesu li postale dostupne neke činjenice ili informacije nakon datuma na koji je menadžment obavio svoju procjenu; i
- (e) zahtijevanje pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, u vezi s njihovim planovima za buduće aktivnosti i izvedivošću tih planova. (Vidjeti točku A20.)

Revizorovi zaključci

17. Revizor će ocijeniti jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi, te će stvoriti zaključak, o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.
18. Temeljem dobivenih revizijskih dokaza, revizor će zaključiti postoji li, po njegovoj prosudbi, značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima, koji pojedinačno ili skupno, mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Značajna neizvjesnost postoji kada je raspon njezina mogućeg utjecaja takav da je, po revizorovoj prosudbi, jasno objavljivanje prirode i učinaka neizvjesnosti nužno:
 - (a) u slučaju okvira financijskog izvještavanja s fer prezentacijom, za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja, ili
 - (b) u slučaju okvira sukladnosti, kako financijski izvještaji ne bi doveli do zablude.

Primjerenost objava kada su prepoznati događaji ili okolnosti i postoji značajna neizvjesnost

19. Ako revizor zaključi da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja primjereno u danim okolnostima ali i da postoji značajna neizvjesnost, revizor će za financijske izvještaje utvrditi: (Vidjeti točke A22-A23):
- (a) opisuju li na odgovarajući način glavne događaje ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, kao i menadžmentove planove koji se odnose na te događaje i okolnosti; i
 - (b) navode li jasno da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i da slijedom toga, subjekt može biti nesposoban iskoristiti svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom odvijanju poslovanja.

Primjerenost objava kada su prepoznati događaji ili okolnosti ali ne postoji značajna neizvjesnost

20. Ako su uočeni događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem ali, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor zaključi da ne postoji značajna neizvjesnost, revizor će ocijeniti da li financijski izvještaji, s obzirom na zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, osiguravaju primjerene objave o tim događajima ili okolnostima. (Vidjeti točke A24–A25.)

Posljedice za revizorovo izvješće

Korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjereno

21. Ako su financijski izvještaji sastavljeni korištenjem računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja mada, po revizorovoj prosudbi, nije primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, revizor će izraziti negativno mišljenje. (Vidjeti točke A26–A27.)

Korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjereno ali postoji značajna neizvjesnost

U financijskim izvještajima je sadržana primjerena objava značajne neizvjesnosti

22. Ako je u financijskim izvještajima sadržana objava o značajnoj neizvjesnosti revizor će izraziti nemodificirano mišljenje i u revizorovo izvješće će se uključiti zasebni odjeljak pod podnaslovom „Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem“ kako bi se: (Vidjeti točke A28–A31, A34)

- (a) skrenula pozornost na bilješku u financijskim izvještajima u kojoj se objavljuju pitanja navedena u točki 19; i
- (b) naveo da ti događaji ili okolnosti ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i da revizorovo mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

U financijskim izvještajima nije sadržana primjerena objava značajne neizvjesnosti

23. Ako u financijskim izvještajima nije sadržana primjerena objava o značajnoj neizvjesnosti, revizor će: (Vidjeti točke A32–A34.)

- (a) izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema tome koje je primjereno, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenom)⁵; i
- (b) u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom odnosno s osnovom za negativno mišljenje revizorova izvješća, navesti da postoji značajna neizvjesnost koja može uzrokovati značajnu sumnju u subjektovu mogućnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i da u financijskim izvještajima nije primjereno objavljeno to pitanje.

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu

24. Ako menadžment ne želi napraviti ili proširiti svoju procjenu kada revizor to od njega zahtijeva, revizor će razmotriti posljedice na revizorovo izvješće. (Vidjeti točku A35.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

25. Osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u rukovođenje subjektom⁶, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o prepoznatim događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu mogućnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Takvo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uključiti će sljedeće:

- (a) stvaraju li događaji ili okolnosti značajnu neizvjesnost;
- (b) je li u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja;
- (c) prikladnost odgovarajućih objava u financijskim izvještajima; i
- (d) posljedice za revizorovo izvješće, gdje je primjenjivo.

⁵ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁶ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

Značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja

26. Ako postoji značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje nakon datuma financijskih izvještaja, revizor će postaviti upit o razlozima kašnjenja. Ako revizor vjeruje da bi kašnjenje moglo biti povezano s događajima ili okolnostima u vezi s procjenom primjerenosti korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, revizor će obaviti one dodatne revizijske postupke koje smatra nužnim, kako je opisano u točki 16, kao i, u vezi s postojanjem značajne neizvjesnosti, razmotriti učinak na revizorov zaključak, kako je opisano u točki 18.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku1.)

- A1. MRevS 701⁷ bavi se revizorovom odgovornošću da priopći ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću. Taj MRevS dopušta, kada se primjenjuje MRevS 701, da se pitanja povezana s pretpostavkom neograničenog vremena poslovanja mogu odrediti kao ključna revizijska pitanja i objašnjava da je značajna neizvjesnost povezana s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu mogućnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, po svojoj prirodi, ključno revizijsko pitanje.⁸

Računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti točku 2.)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A2. Menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja također je relevantna za subjekte javnog sektora. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard javnog sektora (International Public Sector Accounting Standard – IPSAS) 1 uređuje pitanje mogućnosti subjekata javnog sektora da nastave s vremenski neograničenim poslovanjem.⁹ Rizik u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem može se pojaviti u situacijama gdje subjekti javnog sektora posluju na profitnoj osnovici, gdje državna potpora može biti smanjena ili ukinuta ili u slučaju privatizacije. Događaji ili okolnosti u javnom sektoru koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu mogućnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem mogu uključiti situacije gdje

⁷ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

⁸ Vidjeti točke 15 i A41 MRevS-a 701.

⁹ IPSAS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, točke 38-41.

subjektu javnog sektora manjkaju izvori financiranja za nastavak njegovog postojanja ili kada su donesene političke odluke koje imaju utjecaj na usluge koje pruža subjekt javnog sektora.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost da subjekt nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem (Vidjeti točku 10.)

- A3. U nastavku slijede primjeri događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu stvoriti značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Popis nije sveobuhvatan, a isto tako i postojanje jedne ili više od navedenih stavki ne znači da postoji značajna neizvjesnost.

Financijski

- Subjekt ima neto obveze ili neto tekuće obveze.
- Posudbe uz konvenciju nepromjenjivih uvjeta približavaju se dospijeću bez realnih izgleda za njihovo obnavljanje ili reprogramiranje; ili prekomjerno oslanjanje na kratkoročne posudbe za financiranje dugotrajne imovine.
- Postojanje indikacija o otkazivanju financijske podrške vjerovnika.
- Negativni novčani tokovi iz poslovanja iskazani u povijesnim ili prospektivnim financijskim izvještajima.
- Negativni ključni financijski pokazatelji.
- Značajni gubici iz poslovanja ili značajno smanjivanje vrijednosti imovine korištene za stvaranje novčanih tokova.
- Kašnjenje u isplatama dividendi ili obustava isplata.
- Nemogućnost isplata vjerovnika na datume dospijeća.
- Nemogućnost poštivanja uvjeta iz ugovora o kreditima.
- Promjena uvjeta plaćanja dobavljačima s plaćanja uz odgodu na plaćanje pouzecom.
- Nemogućnost dobivanja financijskih sredstava za razvoj važnog novog proizvoda ili drugih bitnih ulaganja.

Poslovni

- Menadžment namjerava likvidirati subjekt ili prekinuti poslovanje.
- Gubitak ključnih rukovodećih osoba bez mogućnosti njihove zamjene.
- Gubitak glavnog tržišta, ključnog kupaca, franšize, licence ili glavnog dobavljača.

- Teškoće sa zaposlenicima.
- Nedostatak važnih zaliha.
- Rast vrlo uspješne konkurencije.

Ostalo

- Nepostizanje potrebne visine kapitala ili drugih zakonskih zahtjeva, kao što su zahtjevi likvidnosti ili solventnosti kod financijskih institucija.
- Sudski ili zakonski postupci protiv subjekta koji su u tijeku i mogu, kad se okončaju, rezultirati presudama za koje je malo vjerojatno da će se po njima moći postupiti.
- Promjene zakona ili regulative ili politike vlade za koje se očekuje da će za subjekt imati nepovoljan učinak.
- Neosigurani ili nedovoljno osigurani katastrofalni događaji kada oni nastanu.

Drugi čimbenici često mogu ublažiti značaj takvih događaja ili okolnosti. Na primjer, učinak protumjera, kod subjekta koji nije u mogućnosti redovito otplaćivati svoje dugove, mogu imati menadžmentovi planovi održavanja primjerenih novčanih tokova drugim metodama, kao što je prodajom imovine, reprogramiranjem otplata duga ili pribavljanjem dodatnog kapitala. Slično tome, gubljenje vodećeg dobavljača može biti ublaženo raspolaganjem prikladnog alternativnog izvora opskrbe.

- A4. Postupci procjene rizika zahtijevani točkom 10 pomažu revizoru utvrditi je li vjerojatno da će menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja biti važno pitanje i utvrditi njegov utjecaj na planiranje revizije. Ti postupci također omogućavaju pravodobniju raspravu s menadžmentom, uključujući raspravljavanje menadžmentovih planova i rješenja bilo kojeg uočenog problema u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točku 10.)

- A5. Veličina subjekta može utjecati na sposobnost odupiranja nepovoljnim uvjetima. Manji subjekti mogu brže iskoristiti povoljne prilike, ali im manjkaju rezerve da održe poslovanje.
- A6. Okolnosti od posebne važnosti za manje subjekte uključuju rizik da banke i drugi vjerovnici mogu prestati pratiti subjekt, kao i mogućnost gubitka glavnog dobavljača, velikog kupca, ključnog zaposlenika ili prava poslovanja prema licenci, franšizi ili drugom pravnom sporazumu.

Ostajanje na oprezu kroz cijelu reviziju spram revizijskih dokaza o događajima ili okolnostima (Vidjeti točku 11.)

- A7. MRevS 315 (izmijenjen) zahtijeva da revizor izmijeni revizorovu procjenu rizika i u skladu s tim izmijeni planirane daljnje revizijske postupke kada su tijekom odvijanja revizije dobiveni dodatni revizijski dokazi koji utječu na revizorovu procjenu rizika.¹⁰ Ako su otkriveni događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem nakon što je bila napravljena revizorova procjena rizika, osim obavljanja postupaka iz točke 16 možda će trebati mijenjati i revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Postojanje takvih događaja i okolnosti može također utjecati na vrste, obujam i vremenski raspored revizorovih daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike. MRevS 330¹¹ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi s tom problematikom.

Ocjenjivanje menadžmentove procjene

Menadžmentova procjena i potkrjepljujuća analiza i revizorova ocjena (Vidjeti točku 12.)

- A8. Menadžmentova procjena mogućnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem ključni je dio revizorovog razmatranja menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.
- A9. Nije revizorova odgovornost da ispravi to što nema menadžmentove analize. U nekim okolnostima, međutim, nepostojanje menadžmentove detaljne analize radi potkrjepljivanja njegove procjene ne mora spriječiti revizora u zaključivanju je li, u danim okolnostima, primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Na primjer, kada povijesni podaci pokazuju profitabilno poslovanje i lagani pristup financijskim izvorima, menadžment može napraviti svoju procjenu bez detaljne analize. U tom slučaju, revizorova ocjena primjerenosti menadžmentove procjene može se obaviti bez obavljanja detaljnih postupaka ocjenjivanja ako su revizorovi drugi revizijski postupci dovoljni da omoguće revizoru stvaranje zaključka o tome je li, u danim okolnostima, primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.
- A10. U drugim okolnostima, ocjenjivanje menadžmentove procjene subjektive mogućnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, kako zahtijeva točka 12, može uključiti ocjenjivanje postupka koji menadžment

¹⁰ MRevS 315(izmijenjen), točka 31.

¹¹ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*.

slijedi u stvaranju svoje procjene, pretpostavki na kojima se temelji procjena i menadžmentovih planova za buduće aktivnosti i jesu li menadžmentovi planovi izvedivi u danim okolnostima

Razdoblje menadžmentove procjene (Vidjeti točku 13.)

- A11. Većina okvira financijskog izvještavanja koji izričito zahtijevaju menadžmentovu procjenu navode razdoblje za koje menadžment treba uzeti u obzir sve raspoložive informacije.¹²

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točke 12–13.)

- A12. U mnogim slučajevima, moguće je da menadžment manjih subjekata ne priprema detaljnu procjenu subjektive mogućnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, nego se umjesto toga može oslanjati na podrobno poznavanje poslovanja i anticipirane buduće izgleda. Unatoč tome, u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a, revizor treba ocijeniti menadžmentovu procjenu subjektive mogućnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Za manje subjekte, može biti primjereno raspraviti s menadžmentom pitanje srednjoročnog i dugoročnog financiranja subjekta, pod uvjetom da se menadžmentovi argumenti mogu potvrditi s dovoljno dokumentiranim dokazima i da nisu nedosljedni u odnosu na revizorovo razumijevanje subjekta. Stoga, zahtjev iz točke 13 da revizor traži od menadžmenta proširivanje njegove procjene može, na primjer, biti ispunjen kroz raspravu, postavljanje upita i provjeravanje potkrjepljujuće dokumentacije, na primjer, primljenih narudžbi za buduće isporuke, ocijenjenih u pogledu mogućnosti njihovog ispunjenja ili provjerenih na drugi način.
- A13. Trajna potpora vlasnika-menadžera često je važna za mogućnost manjih subjekata da nastave s vremenski neograničenim poslovanjem. Gdje je mali subjekt uglavnom financiran kreditima od vlasnika-menadžera, može biti važno da ti izvori neće biti povučeni. Na primjer, opstanak malog subjekta u financijskim poteškoćama može ovisiti o vlasniku-menadžeru koji daje subjektu kredit umjesto banke ili drugog vjerovnika ili vlasnik-menadžer osigurava kredit subjektu dajući garanciju kroz davanje njegove osobne imovine u kolateral. U takvim okolnostima revizor može pribaviti odgovarajuće dokumentirane dokaze o takvim kreditima ili garancijama. Gdje je subjekt ovisan o dodatnoj podršci od vlasnika-menadžera, revizor može ocjenjivati mogućnost vlasnika-menadžera da ispuni obvezu prema sporazumu o podršci. Osim toga, revizor može zahtijevati pisanu potvrđenu potvrdu uvjeta takve podrške i o namjerama ili shvaćanjima vlasnika-menadžera.

¹² Na primjer, MRS 1 definira to kao razdoblje koje treba biti barem, ali nije ograničeno na, dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Razdoblje nakon menadžmentove procjene (Vidjeti točku 15.)

A14. Kako zahtijeva točka 11, revizor ostaje oprezan prema mogućnosti postojanja poznatih, planiranih ili nekih drugih događaja ili okolnosti koji će nastati nakon razdoblja procjene koje je koristio menadžment, a koji mogu dovesti u pitanje prihvatljivost menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke neograničenog vremena poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Budući da stupanj neizvjesnosti povezan s ishodom događaja ili okolnosti raste što se događaj ili okolnost odnosi na dalju budućnost, u sagledavanju takvih događaja ili okolnosti nagovještaji problema s nastavkom vremenski neograničenog poslovanja moraju biti značajni prije nego što revizor razmotri poduzimanje narednih koraka. Ako se prepoznaju takvi događaji ili uvjeti, revizor može trebati zahtijevati od menadžmenta da ocijeni potencijalnu značajnost događaja ili uvjeta na njegovu procjenu subjektive mogućnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. U tim se okolnostima primjenjuju postupci iz točke 16.

A15. Revizor nije odgovoran za obavljanje nekih drugih revizijskih postupaka, osim postavljanja upita menadžmentu, radi prepoznavanja događaja ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u subjektivu mogućnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem nakon razdoblja koje je menadžment procjenjivao, a koje, kako je navedeno u točki 13, treba biti barem dvanaest mjeseci od datuma financijskih izvještaja.

Dotadni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili uvjeti (Vidjeti točku 16.)

A16. Revizijski postupci koji su relevantni za zahtjev u točki 16 mogu uključiti sljedeće:

- analiziranje i raspravljanje novčanih tokova, profita i ostalih značajnih prognoza s menadžmentom;
- analiziranje i raspravljanje subjektivih posljednjih raspoloživih periodičnih financijskih izvještaja;
- čitanje uvjeta zadužnica i ugovora o kreditiranju te utvrđivanje je li došlo do nekakvog njihovog nepridržavanja;
- čitanje zapisnika sa sjednica dioničara, onih koji su zaduženi za upravljanje i važnih odbora radi stjecanja uvida u financijske probleme;
- propitkivanje subjektivih odvjetnika u vezi s postojanjem parnica ili tužbenih zahtjeva i prihvatljivosti menadžmentovih procjena o njihovim ishodima i procjeni njihovih financijskih učinaka;
- confirmiranje postojanja, zakonitosti i pravosnažnosti aranžmana radi osiguravanja ili zadržavanja financijske podrške s povezanim ili trećim

osobama i procjenjivanje financijske sposobnosti tih osoba da osiguraju dodatne izvore;

- razmatranje subjektivih planova vezanih za neizvršene narudžbe kupaca;
- obavljanje revizijskih postupaka u vezi s naknadnim događajima kako bi se utvrdili oni koji mogu ili umanjiti ili u nekom drugom obliku utjecati na subjektivu mogućnost da nastavi s neograničenim vremena poslovanja;
- konfirmiranje postojanja, uvjeta i primjerenosti izvora za zaduživanje;
- pribavljanje i pregledavanje izvješća o aktivnostima regulatora; i
- utvrđivanje primjerenosti podrške bilo kojem planiranom otuđivanju imovine.

Ocjenjivanje menadžmentovih planova za buduće aktivnosti (Vidjeti točku 16(b).)

A17. Ocjenjivanje menadžmentovih planova za buduće aktivnosti može uključiti postavljanje upita menadžmentu o njegovim planovima za buduće aktivnosti, uključujući, na primjer, njegove planove da proda imovinu, posudi novac ili restrukturira dug, smanji ili odloži izdatke ili poveća kapital.

Razdoblje menadžmentove procjene (Vidjeti točku 16(c).)

A18. Osim postupaka zahtijevanih točkom 16(c), revizor može usporediti:

- prospektivne financijske informacije za nedavno protekla razdoblja s ostvarenim rezultatima za ta razdoblja; i
- prospektivne financijske informacije za tekuće razdoblje s do tada ostvarenim rezultatima.

A19. Gdje menadžmentove pretpostavke uključuju nastavljenu podršku trećih osoba, bilo kroz obećavanje kredita, preuzimanje obveze održavanja ili ostvarivanja dodatnog financiranja ili kroz garancije i takva je podrška važna za mogućnost subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanjem, revizor može trebati razmotriti traženje pisane konfirmacije (uključujući i za uvjete) od tih trećih osoba, kao i dobivanje dokaza o njihovim mogućnostima da pruže takvu podršku.

Pisane izjave (Vidjeti točku 16(e).)

A20. Revizor može smatrati da je primjereno dobiti određene pisane izjave povrh onih zahtijevanih u točki 16 kao potporu revizijskim dokazima dobivenim u vezi s menadžmentovim planovima za buduće aktivnosti povezane s njegovom procjenom vremenske neograničenosti poslovanja i izvedivošću tih planova.

Revizorovi zaključci

Značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koja može stvoriti značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem (Vidjeti točku 18–19)

A21. Pojam "značajna neizvjesnost" koristi se u MRS-u 1 u razmatranju neizvjesnosti povezanih s događajima ili okolnostima koje mogu stvoriti značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i koje trebaju biti objavljene u financijskim izvještajima. U nekim drugim okvirima financijskog izvještavanja u sličnim se okolnostima koristi pojam "važna neizvjesnost".

Primjerenost objave kada su prepoznati događaji i okolnosti i postoji značajna neizvjesnost

A22. Točka 18 objašnjava da značajna neizvjesnost postoji kada su raspon mogućeg utjecaja događaja ili okolnosti i vjerojatnost nastanka takvi da je nužno objavljivanje kako bi se postigla fer prezentacija (za okvire fer prezentacije) ili postiglo da financijski izvještaji ne dovode u zabludu (za okvire sukladnosti). Točka 18 zahtijeva od revizora da zaključi postoji li takva značajna neizvjesnost, neovisno od toga da li i kako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja definira značajnu neizvjesnost.

A23. Točka 19 zahtijeva od revizora da utvrdi jesu li pitanja iz te točke obrađena u objavama u financijskim izvještajima. To utvrđivanje je povrh onoga kojim revizor utvrđuje jesu li primjerene objave značajne neizvjesnosti zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Objave zahtijevane nekim okvirima financijskog izvještavanja koje su povrh pitanja navedenih u točki 19 mogu uključiti objave o:

- menadžmentovoj ocjeni važnosti događaja ili uvjeta povezanih s mogućnošću subjekta da ispuni svoje obveze; ili
- važnim prosudbama koje je menadžment stvorio kao dio svojeg postupka procjene subjektive mogućnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Neki okviri financijskog izvještavanja mogu sadržati dodatne upute u vezi s menadžmentovim razmatranjem objavljivanja o rasponu mogućih utjecaja ključnih događaja ili okolnosti i o vjerojatnosti i vremenu njihovog nastanka.

Primjerenost objave kada su prepoznati događaji i okolnosti ali ne postoji značajna neizvjesnost (Vidjeti točku 20.)

A24. Čak kada ne postoji značajna neizvjesnost, točka 20 zahtijeva da revizor ocijeni da li financijski izvještaji, s obzirom na zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, osiguravaju primjerene objave o tim događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u mogućnost subjekta

da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Neki okviri financijskog izvještavanja mogu se baviti objavama o:

- najvažnijim događajima ili okolnostima;
- menadžmentovoj ocjeni važnosti tih događaja ili okolnosti u vezi sa subjektovom mogućnošću da ispuni svoje obveze;
- menadžmentovim planovima da se ublaži učinak tih događaja ili okolnosti; ili
- važnim prosudbama koje je menadžment stvorio kao dio svoje procjene subjektove mogućnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

A25. Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorova ocjena o tome je li postignuta fer prezentacija financijskih izvještaja uključuje razmatranje sveukupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja i da li se u financijskim izvještajima, uključujući i u odgovarajućim bilješkama, odražavaju predmetne transakcije i događaji na način kojim se postiže fer prezentacija.¹³ Ovisno o činjenicama i okolnostima, revizor može odrediti da su nužne dodatne objave kako bi se postigla fer prezentacija. To može biti slučaj, na primjer, kada su uočeni događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem ali, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor zaključuje da ne postoji značajna neizvjesnost i u vezi s tim okolnostima primjenjivi okvir financijskog izvještavanja izričito ne zahtijeva objavljivanje.

Posljedice za revizorovo izvješće

Nije primjereno korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti točku 21)

A26. Ako su financijski izvještaji bili sastavljeni korištenjem računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja mada, po revizorovoj prosudbi, nije primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, zahtjev iz točke 21 da revizor izrazi negativno mišljenje primjenjuje se neovisno od toga da li financijski izvještaji sadrže ili ne sadrže objavu o neprimjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja.

A27. Kada korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja nije primjereno u danim okolnostima može se zahtijevati od menadžmenta, ili menadžment može odabrati, sastavljanje financijskih

¹³ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, točka 14.

izvještaja po drugoj osnovi (na primjer, likvidacijskoj osnovici). Revizor može biti u mogućnosti obaviti reviziju takvih financijskih izvještaja pod uvjetom da revizor utvrdi da je ta druga osnova računovodstva prihvatljiva u danim okolnostima. Revizor može biti u mogućnosti izraziti nemodificirano mišljenje o tim financijskim izvještajima, pod uvjetom da je u njima sadržana objava o osnovi računovodstva po kojoj su sastavljeni financijski izvještaji, ali može smatrati da je primjereno ili nužno u revizorovo izvješće uključiti točku za isticanje pitanja u skladu MRevS-om 706 (izmijenjenom)¹⁴ kako bi skrenuo pozornost korisnika na tu alternativnu osnovu i razloge za njezino korištenje.

Korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjereno ali postoji značajna neizvjesnost (Vidjeti točke 22–23.)

- A28. Obznanjivanje značajne neizvjesnosti je pitanje koje je važno korisnicima za njihovo razumijevanje financijskih izvještaja. Korištenje zasebnog odjeljka s podnaslovom koji uključuje poziv na činjenicu da postoji značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem upozorava korisnike na tu okolnost.
- A29. Dodatak ovog MRevS-a pruža ilustracije navoda za koje se zahtijeva da budu uključeni u revizorovo izvješće o financijskim izvještajima kada su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-i) primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Ako je korišten primjenjivi okvir financijskog izvještavanja različit od MSFI-ova, ilustrativni navod prikazan u Dodatku ovog MRevS-a može se trebati prilagoditi kako bi u danim okolnostima odražavao primjenu drugog okvira financijskog izvještavanja.
- A30. Točka 22 ustanovljuje minimum informacija za koje se zahtijeva da budu prikazane u revizorovu izvješću u svim opisanim okolnostima. Revizor može pružiti dodatne informacije kako bi dopunio zahtijevane navode, na primjer kako bi objasnio:
- da je postojanje značajne neizvjesnosti ključno korisnicima za njihovo razumijevanje financijskih izvještaja;¹⁵ ili
 - kako se s pitanjem bavilo u reviziji. (Vidjeti točku A1.)

U financijskim izvještajima je sadržana primjerena objava značajne neizvjesnosti (Vidjeti točku 22.)

- A31. Ilustracija 1 iz Dodatka ovog MRevS-a primjer je revizorova izvješća kada je revizor dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s primjerenošću menadžmentova korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, ali postoji značajna

¹⁴ MRevS 706(izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

¹⁵ MRevS 706 (izmijenjen), točka A2

neizvjesnost i primjerena je objava u financijskim izvještajima. Dodatak MRevS-a 700 (izmijenjenog) također uključuje ilustrativni tekst koji treba uključiti u revizorovo izvješće u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja za sve subjekte kako bi se opisale odgovarajuće odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja.

U financijskim izvještajima nije sadržana primjerena objava značajne neizvjesnosti (Vidjeti točku 23.)

- A32. Ilustracije 2 i 3 iz Dodatka ovog MRevS-a su primjeri revizorova izvješća koji sadrže mišljenje s rezervom odnosno negativno mišljenje kada je revizor dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s primjerenošću menadžmentova korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, ali u financijskim izvještajima nije sadržana odgovarajuća objava značajne neizvjesnosti.
- A33. U situacijama s višestrukim neizvjesnostima koje su bitne za financijske izvještaje kao cjelinu, revizor može smatrati da je primjereno, u iznimno rijetkim slučajevima, suzdržati mišljenje, umjesto uključivanja navoda zahtijevanog u točki 22. MRevS 705 (izmijenjen) pruža upute za tu problematiku.¹⁶

Komuniciranje s regulatorima (Vidjeti točke 22–23.)

- A34. Kada revizor reguliranog subjekta smatra da može biti potrebno uključiti u revizorovo izvješće poziv na pitanje povezano s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja, revizor može imati dužnost da komunicira s odgovarajućim regulatornim, provedbenim ili nadzornim tijelima.

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu (Vidjeti točku 24.)

- A35. U određenim okolnostima, revizor može smatrati potrebnim tražiti od menadžmenta da napravi ili proširi svoju procjenu. Ako menadžment to nije spreman učiniti, može biti primjereno izraziti u revizorovu izvješću mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja jer revizor neće moći dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s menadžmentovim korištenjem računovodstva na osnovi pretpostavke neograničenog vremena poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, kao što su revizijski dokazi u vezi s planom koji je usvojio menadžment ili postojanjem drugih ublažavajućih čimbenika.

¹⁶ MRevS 705 (izmijenjen), točka 10.

Dodatak

(Vidjeti točke A29, A31–A32)

Ilustracije revizorova izvješća povezane s vremenski neograničenim poslovanjem

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće koje sadrži nemodificirano mišljenje kada je revizor zaključio da postoji značajna neizvjesnost i primjerena je objava u financijskim izvještajima.
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće koje sadrži mišljenje s rezervom kada je revizor zaključio da postoji značajna neizvjesnost i financijski izvještaji su značajno pogrešni zbog neprimjerene objave.
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće koje sadrži negativno mišljenje kada je revizor zaključio da postoji značajna neizvjesnost i u financijskim izvještajima je ispušteno potrebno objavljivanje povezano sa značajnom neizvjesnošću.

Ilustracija 1 – Nemodificirano mišljenje kada postoji značajna neizvjesnost i primjerena je objava u financijskim izvještajima

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća, pretpostavljene su sljedeće okolnosti :

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600¹ ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.²
- Revizor je, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., „čisto“) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Primjerena je objava značajne neizvjesnosti u financijskim izvještajima.
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i još nije otkrio značajnu pogrešku u ostalim informacijama.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

¹ MRevS 600, Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)

² MRevS 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana,

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvešće o reviziji financijskih izvještaja³

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31.prosinca 20X1.godinu, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31.prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [*jurisdikciji*] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem

Skrećemo pozornost na bilješku X u financijskim izvještajima u kojoj je navedeno da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ tijekom godine završene 31. prosinca 20X1. i na taj datum tekuće obveze Društva premašile su njegovu ukupnu imovinu za iznos od YYY. Kako je navedeno u bilješci X, ti događaji ili okolnosti, uz ostala pitanja navedena u bilješci X, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja, po našoj profesionalnoj prosudbi, su od najveće važnosti u našoj reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim

³ Podnaslov „Izvešće o reviziji financijskih izvještaja“ nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov „Izvešće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima“.

pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku o značajnoj u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem* utvrdili smo da su niže navedena pitanja ključna revizijska pitanja koja treba objaviti u našem izvješću.

[*Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.*]

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je odgovarajuće, kao što je „Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima“]

[*Izveščivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjenom).*]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁴

[*Izveščivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).*⁵]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[*Izveščivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).*⁵]

Izvešće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[*Izveščivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).*]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[*Potpis u ime revizijskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.*]

[*Revizorova adresa*]

[*Datum*]

⁴ Naskroz ovih ilustrativnih revizorovih izvješća, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁵ Točke 34 i 39 MRevS-a 700 (izmijenjenog) zahtijevaju da se uključi tekst u revizorovo izvješće za sve subjekte u vezi s neograničenim vremenom poslovanja kako bi se opisale odgovarajuće odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s neograničenim vremenom poslovanja.

Ilustracija 2 – Mišljenje s rezervom kada postoji značajna neizvjesnost i financijski izvještaji su značajno pogrešni zbog neprimjerene objave

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća, pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Bilješka yy uz financijske izvještaje sadrži informacije o veličini financijskih aranžmana, datumu isteka i ukupnom iznosu financijskih aranžmana; međutim financijski izvještaji ne uključuju informacije o utjecaju ili raspoloživosti refinanciranja ili ne karakteriziraju tu situaciju kao značajnu neizvjesnost.
- Financijski izvještaji su značajno pogrešni zbog neprimjerene objave značajne neizvjesnosti. Mišljenje s rezervom je izraženo jer je revizor zaključio da su učinci na financijske izvještaje te neprimjerene objave značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje.
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom također utječe na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvešće o reviziji financijskih izvještaja⁶

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31.prosinca 20X1.godinu, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za nepotpunu objavu informacija navedenu u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom*, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31.prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje s rezervom

Kao što je razmatrano u Bilješci YY, financijskim aranžmanima Društva istekli su rokovi i iznos otvorenog salda dospijeva za plaćanje 19. ožujka 20X1. godine. Društvo nije bilo u mogućnosti obnoviti financijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja. Takva situacija ukazuje na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Financijski izvještaji ne objavljuju na primjereni način to stanje.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je odgovarajuće, kao što je „Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima“]

[Izješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 6 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjenom). Posljednja točka odjeljka ostalih informacija u

⁶ Podnaslov „Izvešće o reviziji financijskih izvještaja“ nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov „Izvešće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima“.

Ilustraciji 6 treba se prilagoditi da bi se opisalo određeno pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom a koje također utječe na ostale informacije.]

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja, po našoj profesionalnoj prosudbi, su od najveće važnosti u našoj reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom* utvrdili smo da su niže navedena pitanja ključna revizijska pitanja koja treba objaviti u našem izvješću.

[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).⁸]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).⁸]

Izvjeshće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je *[ime]*.

[Potpis u ime revizijskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

⁷ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁸ Točke 34 i 39 MRevS-a 700 (izmijenjenog) zahtijevaju da se uključi tekst u revizorovo izvješće za sve subjekte u vezi s neograničenim vremenom poslovanja kako bi se opisale odgovarajuće odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s neograničenim vremenom poslovanja.

Ilustracija 3 – Negativno mišljenje kada postoji značajna neizvjesnost i nije objavljena u financijskim izvještajima

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorova izvješća, pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i Društvo razmatra mogućnost proglašavanja bankrota. U bilješkama su ispuštene zahtijevane objave u vezi sa značajnom neizvjesnošću. Negativno mišljenje je izraženo jer su učinci na financijske izvještaje takvog ispuštanja značajni i prožimajući.
- Od revizora ne zahtijeva se, i nije drugačije odlučio, da priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje također utječe na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izješće o reviziji finansijski izvješćaji⁹

Negativno mišljenje

Obavili smo reviziju finansijskih izvješćaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvješćaj o finansijskom položaju na 31.prosinca 20X1.godinu, izvješćaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvješćaj o promjenama u glavnici i izvješćaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz finansijske izvješćaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, zbog propusta objavljivanja informacija navedenog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje*, priloženi finansijski izvješćaji ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) finansijski položaj Društva na 31.prosinca 20X1. i njegovu finansijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima finansijskog izvješćavanja (MSFI-ima).

Osnova za negativno mišljenje

Finansijskim aranžmanima Društva istekli su rokovi i iznos otvorenog salda dospijeva za plaćanje 19. ožujka 20X1. godine. Društvo nije bilo u mogućnosti obnoviti finansijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja i razmatra mogućnost proglašavanja bankrota. Takva situacija ukazuje na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Finansijski izvješćaji ne objavljuju na primjereni način to stanje.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju finansijskih izvješćaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju finansijskih izvješćaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše negativno mišljenje.

⁹ Podnaslov „Izješće o reviziji finansijskih izvješćaja“ nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov „Izješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima“.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je odgovarajuće, kao što je „Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima“]

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 7 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjenom). Posljednja točka odjeljka ostalih informacija u Ilustraciji 7 treba se prilagoditi da bi se opisalo određeno pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje a koje također utječe na ostale informacije.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje¹⁰

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).¹¹]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).¹¹]

Izvrješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

[Potpis u ime revizijskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

¹⁰ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹¹ Točke 34 i 39 MRevS-a 700 (izmijenjenog) zahtijevaju da se uključi tekst u revizorovo izvješće za sve subjekte u vezi s neograničenim vremenom poslovanja kako bi se opisale odgovarajuće odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s neograničenim vremenom poslovanja.

Ovaj *Međunarodni revizijski standard (MRevS) 570 (izmijenjen) - Vremenska neograničenost poslovanja*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u siječnju 2015. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u studenom 2016. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda *Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 570 (izmijenjen) - Vremenska neograničenost poslovanja*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst *Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 570 (izmijenjen) - Vremenska neograničenost poslovanja*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 570 (izmijenjen) - Vremenska neograničenost poslovanja* © 2015. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku *International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), Going Concern* © 2016. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), Going Concern*, ISBN 978-1-60815-201-8.

ISBN:

978-953-8153-00-6