Konačni tekst

Međunarodni revizijski standard 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja,* uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih Međunarodnih revizijskih standarda

TRAVANJ 2025.

IAASB™
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

PIOB certifikat

***IAASB-ova teksta Međunarodnog revizijskog standarda 570 (izmijenjen 2024.),* "Vremenska neograničenost poslovanja"**

Odbor za javni nadzor (PIOB) je nadgledao proces Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) u utvrđivanju standarda tijekom cijelog razvojnog procesa MRevS-a 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja* (Standard).

Preporuke i pitanja od javnog interesa koja je PIOB postavio i koja su dostavljena IAASB-u tijekom procesa utvrđivanja standarda, dostupni su na internetskoj stranici PIOB-a.

IAASB je dao pisanu izjavu da je Standard razvijen u skladu s dogovorenim procesom i uvažava javni interes iskazan u konceptima i načelima Okvira javnog interesa (PIF), koji je implementiran u proces utvrđivanja standarda i dostupan je na internetskoj stranici PIOB-a[1].

PIOB smatra da je Standard razvijen na način koji je dosljedan s dogovorenim procesom. PIOB također smatra da Standard uvažava javni interes koji je iskazan u konceptima i načelima PIF-a.

travanj 2025.

[1] https://ipiob.org/wp-content/uploads/2021/11/2020_15th-Anniversary.pdf

Autorska prava © travanj 2025. ima Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Ova publikacija može se preuzeti s mrežne stranice za osobnu, nekomercijalnu uporabu ili kupiti na mrežnoj stranici Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB®): www.iaasb.org. Za reprodukciju, prevođenje, pohranu ili prijenos, ili za druge slične uporabe ovog dokumenta, obvezno je pribaviti pisano dopuštenje IFAC-a, osim u slučajevima kad se ovaj dokument koristi isključivo za individualnu, nekomercijalnu upotrebu. Strukture i procese koji podržavaju rad IAASB-a podržava Međunarodna zaklada za etiku i reviziju™ (IFEA).™

Za informacije o autorskim pravima, zaštitnim znakovima i dozvolama, molimo posjetite Dozvole ili kontaktirajte Permissions@ifac.org.

O IAASB-u

Ovaj dokument izradio je i odobrio Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB).

Cilj IAASB-a je služiti javnom interesu donošenjem visokokvalitetnih standarda revidiranja, izražavanja uvjerenja i drugih povezanih usluga te olakšavanjem konvergencije međunarodnih i nacionalnih standarda revidiranja i izražavanja uvjerenja, čime se poboljšava kvaliteta i dosljednost prakse diljem svijeta te jača povjerenje javnosti u globalnu profesiju revidiranja i izražavanja uvjerenja.

IAASB razvija standarde i smjernice za revidiranje i izražavanje uvjerenja sukladno zajedničkom procesu donošenja standarda koji uključuje Odbor za javni nadzor (PIOB), koji nadzire aktivnosti IAASB-a, i Savjetodavno vijeće dionika, koje daje ulazni doprinos javnog interesa u razvoju standarda i smjernica.

SADRŽAJ

	Stranica
MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja* ..... …..	6
Usklađujuće i posljedične izmjene ostalih Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS)....	68

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD (MRevS) 570 (IZMIJENJEN 2024.), *VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA*

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2026. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Područje koje uređuje ovaj MRevS	1
Računovodstvo na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja	2
Odgovornost za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja	3-7
Datum stupanja na snagu	8
Ciljevi	9
Definicija	
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	11–15
Ocjenjivanje menadžmentove procjene	16–25
Ocjenjivanje menadžmentovih planova za buduće mjere	26–28
Informacije koje postaju poznate nakon datuma revizorskog izvješća	29
Ocjenjivanje prikupljenih revizijskih dokaza i zaključivanje	30–31
Prikladnost objavljivanja	32–33
Implikacije za revizorsko izvješće	34-38
Pisane izjave	39–40
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	41-42
Izvještavanje nadležnog tijela izvan subjekta	43
Dokumentacija	44
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Područje koje uređuje ovaj MRevS	A1–A2
Računovodstvo na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja	A3
Odgovornost za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja	A4
Definicija	A5-A6
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A7–A32

Ocjenjivanje menadžmentove procjene A33–A58
Ocjenjivanje menadžmentovih planova za buduće mjere A59–A65
Informacije koje postaju poznate nakon datuma revizorskog izvješća A66
Ocjenjivanje prikupljenih revizijskih dokaza i zaključivanje A67–A72
Prikladnost objavljivanja A73–A77
Implikacije za revizorsko izvješće A78-A96
Pisane izjave A97
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje A98–A101
Izvještavanje nadležnog tijela izvan subjekta A102–A105
Dodatak: Ilustracije izvješća neovisnog revizora vezane uz vremensku neograničenost poslovanja

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornosti revizora u reviziji financijskih izvještaja koje su vezane uz vremensku neograničenost poslovanja i implikacije za revizorsko izvješće. Iako se ovaj MRevS primjenjuje bez obzira na veličinu ili složenost subjekta, određene odredbe primjenjuju se samo na revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata. (Vidjeti točke A1–A2)

Računovodstvo na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja

2. Sukladno računovodstvu na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, financijski izvještaji se pripremaju pod pretpostavkom da subjekt vremenski neograničeno posluje i da će nastaviti s poslovanjem u doglednoj budućnosti. Financijski izvještaji opće namjene pripremaju se korištenjem računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment ne namjerava likvidirati subjekt ili prestati s poslovanjem, ili nema drugu realističnu alternativu. Financijski izvještaji posebne namjene mogu, ali i ne moraju biti sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja za koji je relevantno računovodstvo na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja (npr. računovodstvo na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantno za neke financijske izvještaje pripremljene za porezne svrhe u određenim jurisdikcijama). Kad je primjereno korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, imovina i obveze evidentiraju se na temelju pretpostavke da će subjekt biti u stanju realizirati svoju imovinu i podmiriti svoje obveze tijekom redovnog poslovanja. (Vidjeti točku A3)

Odgovornost za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja

Odgovornosti menadžmenta

3. Neki okviri financijskog izvještavanja sadrže izričitu obvezu menadžmenta da napravi specifičnu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja te uključuju standarde glede pitanja koja treba razmotriti i objavama koje treba učiniti u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 1 zahtijeva od menadžmenta procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.[1] Detaljni zahtjevi vezani uz odgovornost menadžmenta za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja i za povezana objavljivanja u financijskim izvještajima također mogu biti propisani zakonom ili regulativom. (Vidjeti točku A4)

4. U drugim okvirima financijskog izvještavanja možda ne postoji izričita obveza menadžmenta da donese specifičnu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje s vremenski neograničenim poslovanjem. Ipak, kad je računovodstvo na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja temeljno načelo za sastavljanje financijskih izvještaja, kako je objašnjeno u točki 2, sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva od menadžmenta procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje s vremenski neograničenim poslovanjem čak i ako okvir financijskog izvještavanja ne uključuje izričitu obvezu da to učini.

5. Menadžmentova procjena subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog

[1] MRS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, točke 25–26

poslovanja uključuje donošenje prosudbe, u određenom trenutku, o inherentno neizvjesnim budućim ishodima događaja ili uvjeta. Sljedeći čimbenici relevantni su za tu prosudbu:

- Stupanj neizvjesnosti povezan s ishodom događaja ili uvjeta značajno se povećava što se događaj ili uvjet ili ishod dogodi dalje u budućnosti. Iz tog razloga, većina okvira za financijsko izvještavanje koji zahtijevaju eksplicitnu menadžmentovu procjenu određuje minimalno razdoblje za koje menadžment mora uzeti u obzir sve dostupne informacije.
- Veličina i složenost subjekta, vrsta i stanje njegovog poslovanja te stupanj u kojem je pod utjecajem vanjskih čimbenika utječu na prosudbu o ishodima događaja ili uvjeta.
- Svaka prosudba o budućnosti temelji se na informacijama dostupnim u trenutku donošenja prosudbe. Naknadni događaji mogu rezultirati ishodima koji nisu u skladu s prosudbama koje su bile razumne u vrijeme donošenja.

Odgovornosti revizora

6. Odgovornosti revizora su pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u odnosu na, i donijeti zaključak o, primjerenosti korištenja računovodstvene pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, te zaključiti, na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, postoji li značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovati. Te odgovornosti postoje čak i ako okvir financijskog izvještavanja koji je korišten u sastavljanju financijskih izvještaja ne uključuje izričitu obvezu menadžmenta da učini specifičnu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

7. Međutim, kako je opisano u MRevS-u 200,[2] potencijalni učinci inherentnih ograničenja revizorove sposobnosti otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja veći su za buduće događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati prestanak vremenski neograničenog poslovanja subjekta. Revizor ne može predvidjeti takve buduće događaje ili uvjete. Sukladno tome, nepostojanje navoda u revizorskom izvješću o utvrđenoj značajnoj neizvjesnosti vezanoj za događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, ne može se smatrati jamstvom da je subjekt sposoban nastaviti vremenski neograničeno poslovanje.

Datum stupanja na snagu

8. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju na dan 15. prosinca 2026. ili kasnije.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora su:

   (a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u odnosu na primjerenost korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja te o tome donijeti zaključak;

   (b) na temelju prikupljenih revizijskih dokaza zaključiti o tome postoji li značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja; i

---

[2] MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točke A56–A57

(c) izvijestiti u skladu s ovim MRevS-om.

Definicija

10. Za potrebe MRevS-a, sljedeći pojam ima značenje koje mu se pripisuje u nastavku:

Značajna neizvjesnost (povezana s vremenski neograničenim poslovanjem) — Neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji, pojedinačno ili zajedno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Izričaj "može uzrokovati značajnu sumnju u" koristi se za upućivanje na okolnosti u kojima je veličina potencijalnog učinka i vjerojatnost nastanka utvrđenih događaja ili uvjeta takva da, osim ako planovi menadžmenta za buduće mjere ne ublaže njihove učinke, subjekt možda neće moći realizirati svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u redovnom tijeku poslovanja te nastaviti sa svojim poslovanjem u doglednoj budućnosti. (Vidjeti točke A5–A6)

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

11. Prilikom primjene MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.),[3] revizor mora oblikovati i obaviti postupke procjene rizika, uključujući one propisane točkom 12, kako bi pribavio revizijske dokaze koji pružaju primjerenu osnovu za zaključivanje o tome jesu li utvrđeni takvi događaji ili uvjeti koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Utvrđivanje takvih događaja ili uvjeta mora biti prije razmatranja bilo kojih povezanih ublažavajućih čimbenika uključenih u planove menadžmenta za buduće mjere. (Vidjeti točke A7–A15)

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola

12. Prilikom primjene MRevS 315 (izmijenjen 2019.),[4] revizor mora obaviti postupke procjene rizika kako bi stekao razumijevanje sljedećih područja: (Vidjeti točke A9–A15)

Subjekt i njegovo okruženje

(a) Poslovni model, ciljevi, strategije i povezani poslovni rizici subjekta relevantni za događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za vremenski neograničeno poslovanje. (Vidjeti točku A16)

(b) Uvjeti u industriji, uključujući konkurentsko okruženje, tehnološki razvoj i druge vanjske čimbenike koji utječu na financiranje subjekta.

(c) Mjere korištene, interno i eksterno, za procjenu financijskih rezultata subjekta, uključujući prognoze, buduće novčane tokove i menadžmentove procese budžetiranja. (Vidjeti točku A17)

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja

(d) Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja vezani uz vremenski neograničeno poslovanje te povezane objave koje se moraju uključiti u financijske izvještaje subjekta. (Vidjeti točke A18, A20)

---

[3] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*, točke 13-14.

[4] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 19-27.

(e) Temelj za menadžmentovo namjeravano korištenje računovodstvene pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A19–A20)

Subjektov sustav internih kontrola

(f) Osim ako svi zaduženi za upravljanje nisu uključeni u menadžment subjekta,[5] način na koji oni zaduženi za upravljanje nadziru menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A21–A22)

(g) Subjektov proces procjene rizika za utvrđivanje, procjenu i rješavanje poslovnih rizika povezanih s događajima ili uvjetima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

(h) Način na koji menadžment utvrđuje relevantnu metodu, značajne pretpostavke i podatke koji su primjereni za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A23–A24)

(i) Način na koji subjektov proces financijskog izvještavanja rješava objave vezane uz sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A25).

Ostajanje na oprezu tijekom revizije spram informacija o događajima ili uvjetima

13. Revizor mora tijekom revizije ostati na oprezu spram informacija o događajima ili uvjetima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A26–A29)

Događaji ili uvjeti koje menadžment nije ranije utvrdio niti priopćio

14. Prilikom primjene MRevS 315 (izmijenjen 2019.),[6] revizor mora utvrditi ukazuju li revizijski dokazi dobiveni postupcima procjene rizika i povezanim aktivnostima postojanje događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, a koje menadžment prethodno nije utvrdio ili priopćio revizoru. (Vidjeti točke A30–A31)

Nedostaci kontrola unutar subjektovog sustava internih kontrola

15. Kod primjene MRevS 315 (izmijenjen 2019.),[7] na temelju revizorove procjene svake komponente subjektovog sustava internih kontrola, revizor mora ustanoviti jesu li utvrđeni jedan ili više nedostataka kontrole povezane s menadžmentovom procjenom subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točku A32)

Ocjenjivanje menadžmentove procjene

16. Ako menadžment još nije procijenio sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, revizor mora zatražiti od menadžmenta da obavi svoju procjenu. Ako menadžment nije voljan napraviti svoju procjenu, revizor mora razmotriti posljedice za reviziju. (Vidjeti točku A33)

17. Revizor mora oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, uključujući značajne prosudbe na kojima se temelji menadžmentova procjena. (Vidjeti točke A34–A36)

---

[5] MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13

[6] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 35

[7] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 27.

18. Pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka propisanih točkom 17, revizor mora to činiti na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu biti potvrđujući ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu biti pobijajući. (Vidjeti točku A37)

Metoda, značajne pretpostavke i podaci korišteni u menadžmentovoj procjeni

19. Revizijski postupci koji su propisani točkom 17 moraju uključivati ocjenu metode, značajnih pretpostavki i podataka koje menadžment koristi pri procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Pri određivanju vrste i opsega takvih revizijskih postupaka, revizor mora uzeti u obzir rezultate obavljenih postupaka procjene rizika. Takvi postupci revizije odnose se na: (Vidjeti točke A35, A38, A46)

    (a) metodu koju menadžment koristi za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, uključujući pitanja o tome: (Vidjeti točku A39)

        (i) je li odabrana metoda primjerena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, te ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene u odnosu na metodu korištenu u prethodnim razdobljima; i (Vidjeti točku A40)

        (ii) primjenjuju li se izračuni, te ako je primjenjivo, u skladu s metodom i jesu li matematički točni. (Vidjeti točku A41)

    (b) jesu li značajne pretpostavke na kojima se temelji menadžmentova procjena: (Vidjeti točke A42).

        (i) primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, te ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene u odnosu na prethodna razdoblja; i

        (ii) usklađene međusobno i s povezanim pretpostavkama korištenim u drugim područjima poslovnih aktivnosti subjekta, na temelju znanja revizora stečenog tijekom revizije.

    (c) jesu li podaci:

        (i) relevantni i pouzdani; i (vidjeti točke A43–A44)

        (ii) primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, te ako je primjenjivo, jesu li prikladne promjene u odnosu na prethodna razdoblja. (Vidjeti točku A45)

Razdoblje izvan menadžmentove procjene

20. Revizor mora postaviti upit menadžmentu o njihovom saznanju o događajima ili uvjetima izvan razdoblja menadžmentove procjene koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Ako menadžment ili revizor utvrde takve događaje ili uvjete, revizor mora zatražiti od menadžmenta procjenu potencijalnog značaja događaja ili uvjeta za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A47–A49)

Traženje od menadžmenta da produlji razdoblje svoje procjene

21. Ako menadžmentova procjena subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja obuhvaća manje od dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja kako

je definirano u MRevS-u 560,[8] revizor mora zatražiti od menadžmenta da produlji razdoblje procjene na najmanje dvanaest mjeseci od tog datuma. (Vidjeti točke A50–A53)

Menadžment nije voljan produljiti razdoblje svoje procjene

22. Ako menadžment nije voljan produljiti razdoblje svoje procjene na zahtjev revizora, revizor mora o tome razgovarati s menadžmentom i, gdje je to primjereno, s onima koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točke A54–A56)

23. Ako je, nakon rasprave propisane točkom 22, prema profesionalnoj prosudbi revizora, potrebno da menadžment produlji razdoblje svoje procjene, a menadžment to odbija učiniti, revizor mora utvrditi posljedice za reviziju. (Vidjeti točke A57)

Informacije korištene u menadžmentovoj procjeni

24. Pri ocjenjivanju menadžmentove procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, revizor mora uzeti u obzir uključuje li menadžmentova procjena sve relevantne informacije kojih je revizor svjestan.

25. Ako revizor utvrdi događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, a koje menadžment prethodno nije utvrdio ili priopćio revizoru, revizor mora:

    (a) razgovarati o tome s menadžmentom kako bi razumio učinke tih događaja ili uvjeta na menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja i zatražiti od menadžmenta da ocijeni njihov potencijalni značaj;

    (b) utvrditi je li potrebno zatražiti od menadžmenta da izmijeni svoju procjenu vremenski neograničenog poslovanja kako bi se adresirao utjecaj tih događaja ili uvjeta; i (Vidjeti točke A58)

    (c) ako je primjenjivo, oblikovati i obaviti dodatne revizijske postupke kako bi ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u skladu s točkama 17-19.

Ocjenjivanje planova menadžmenta za buduće aktivnosti

26. Ako su utvrđeni događaji ili uvjeti koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, revizor mora ocijeniti planove menadžmenta za buduće mjere u vezi s njihovom procjenom vremenske neograničenosti poslovanja, uključujući pitanja o tome: (Vidjeti točke A59–A62)

    (a) hoće li ishod ovih planova vjerojatno biti dostatan za ublažavanje učinaka utvrđenih događaja ili uvjeta;

    (b) jesu li planovi menadžmenta izvedivi u danim okolnostima; i

    (c) ima li menadžment i namjeru i sposobnost za obavljanje određenih mjera.

27. Ako planovi menadžmenta za buduće mjere uključuju korištenje značajnih pretpostavki ili podataka, revizor mora obaviti revizijske postupke propisane točkama 19(b)-(c).

[8] MRevS 560, *Naknadni događaji*, točka 5(b).

Financijska podrška od trećih ili povezanih strana, uključujući vlasnika-menadžera subjekta

28. Ako planovi menadžmenta za buduće aktivnosti uključuju financijsku potporu trećih ili povezanih strana, uključujući vlasnika-menadžera subjekta, revizor mora pribaviti dokaze o namjeri i sposobnosti tih strana za održavanje ili pružanje potrebne financijske potpore. (Vidjeti točke A63–A65)

Informacije koje postaju poznate nakon datuma revizorskog izvješća

29. Ako dodatne informacije o menadžmentovoj procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja postanu poznate revizoru nakon datuma revizorskog izvješća, ali prije datuma izdavanja financijskih izvještaja, revizor mora obaviti postupke u skladu s MRevS-om 560. (Vidjeti točku A66)

Ocjenjivanje prikupljenih revizijskih dokaza i donošenje zaključka

30. Revizor mora ocijeniti jesu li prikupljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni u odnosu na primjerenost korištenja računovodstvene pretpostavke o vremenski neograničenom poslovanju u sastavljanju financijskih izvještaja i o tome donijeti zaključak. Pri tome, revizor mora: (Vidjeti točku A67)

    (a) ocijeniti jesu li prosudbe i odluke menadžmenta koje su donesene prilikom procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, čak i ako su pojedinačno razumne, pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti. Kad se utvrde pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta, revizor mora procijeniti implikacije za reviziju. (Vidjeti točke A68–A71)

    (b) razmotriti sve prikupljene revizijske dokaze, uključujući revizijske dokaze koji su sukladni ili nesukladni s drugim revizijskim dokazima, i bez obzira na to potvrđuju li ili proturječe tvrdnjama iz financijskih izvještaja.

31. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor mora zaključiti o tome postoji li, sukladno profesionalnoj prosudbi revizora, značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točku A72)

Prikladnost objavljivanja

Prikladnost objavljivanja kad ne postoji značajna neizvjesnost

32. Ako su identificirani događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, ali na temelju pribavljenih revizijskih dokaza revizor zaključi da ne postoji značajna neizvjesnost, revizor mora procijeniti sadrže li, s razumijevanjem zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, financijski izvještaji adekvatna objavljivanja o tim događajima ili uvjetima, uključujući, ako je primjenjivo, kad menadžment donosi značajne prosudbe u zaključivanju o tome da nema značajne neizvjesnosti. (Vidjeti točke A73–A76)

Prikladnost objavljivanja kad postoji značajna neizvjesnost

33. Ako revizor zaključi da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja primjereno u danim okolnostima, ali postoji značajna neizvjesnost, revizor mora utvrditi jesu li financijski izvještaji: (Vidjeti točku A77)

(a) prikladno objavili glavne događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja te menadžmentove planove budućih mjera za rješavanje tih događaja ili uvjeta; i

(b) jasno objavili da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja te da stoga subjekt možda neće moći realizirati svoju imovinu, podmiriti obveze u normalnom poslovanju i nastaviti s poslovanjem u doglednoj budućnosti.

Kad postoji značajna neizvjesnost, potrebno je adekvatno objavljivanje vrste i implikacija neizvjesnosti za:

(i) fer prezentaciju financijskih izvještaja u slučaju financijskog izvještavanja u skladu s okvirom fer prezentacije, ili

(ii) to da financijski izvještaji ne dovode u zabludu u slučaju okvira usklađenosti.

Implikacije za revizorsko izvješće

Korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja je primjereno – ne postoji značajna neizvjesnost

34. Ako revizor zaključi da je korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja primjereno i da ne postoji značajna neizvjesnost, revizor mora u revizorskom izvješću uključiti zaseban odjeljak s naslovom "Vremenska neograničenost poslovanja", i u njemu: (Vidjeti točke A78–A79)

(a) navesti sljedeće: (Vidjeti točke A80–A81)

(i) revizor je, u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju revizorovog mišljenja o njima, zaključio da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno;

(ii) na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor nije identificirao značajnu neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja; i

(iii) revizorovi zaključci temelje se na revizijskim dokazima prikupljenim do datuma revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

(b) za reviziju financijskih izvještaja uvrštenog subjekta, kad menadžment donosi značajne prosudbe pri zaključivanju da ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja: (Vidjeti točke A82–A83, A89)

(i) uključiti upućivanje na povezane objave u financijskim izvještajima, ako ih ima; i (Vidjeti točke A73–A76)

(ii) opisati kako je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A84–A88)

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

U financijskim izvještajima obvezno je adekvatno objavljivanje značajne neizvjesnosti

35. Ako financijski izvještaji sadrže prikladno objavljivanje o značajnoj neizvjesnosti, revizor mora izraziti nemodificirano mišljenje, a revizorsko izvješće mora uključivati zaseban odjeljak pod naslovom "Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja" koji mora sadržavati: (Vidjeti točke A78–A79, A90–A91)

    (a) upućivanje na povezane objave u financijskim izvještajima; (Vidjeti točke A73, A77)

    (b) za reviziju financijskih izvještaja uvrštenog subjekta, opis načina na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja; (Vidjeti točke A84–A88)

    (c) iskaz o tome da ti događaji ili uvjeti ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja;

    (d) iskaz o tome da:

        (i) revizorsko mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem;

        (ii) je revizor, u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju revizorskog mišljenja o njima, zaključio da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja; i

        (iii) se zaključci revizora temelje na prikupljenim revizijskim dokazima do datuma revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Financijski izvještaji ne sadrže adekvatno objavljivanje značajne neizvjesnosti

36. Ako financijski izvještaji ne sadrže adekvatno objavljivanje o značajnoj neizvjesnosti, revizor mora: (Vidjeti točke A78–A79, A90, A92)

    (a) izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, ovisno što je primjereno, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen);[9]

    (b) u odjeljku Osnova za mišljenje s rezervom ili Osnova za negativno mišljenje u revizorskom izvješću navesti da postoji značajna neizvjesnost i da financijski izvještaji ne objavljuju adekvatno ovo pitanje;

    (c) uključiti u revizorsko izvješće poseban odjeljak pod naslovom "Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja" i:

        (i) skrenuti pozornost na odjeljak Osnova za mišljenje s rezervom ili Osnova za negativno mišljenje u revizorskom izvješću koji navodi da postoji značajna neizvjesnost koja nije adekvatno objavljena u financijskim izvještajima;

        (ii) navesti da:

            a. je revizor, u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju revizorskog mišljenja o tome, zaključio da je primjereno menadžmentovo

[9] MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.*

korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja; i

b. se zaključci revizora temelje na prikupljenim revizijskim dokazima do datuma revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Razmatranja u slučaju kad se revizor suzdržava od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima

37. Kad se revizor suzdržava od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, osim ako to zakon ili regulativa ne zahtijevaju, revizor ne smije uključivati zasebne odjeljke o vremenskoj neograničenosti poslovanja ili značajnoj neizvjesnosti povezanoj s vremenskom neograničenošću poslovanja u revizorskom izvješću.[10] (Vidjeti točke A93–A94)

Korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja nije prikladno

38. Ako su financijski izvještaji pripremljeni korištenjem računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, ali prema revizorovoj profesionalnoj prosudbi, korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja je neprimjereno: (Vidjeti točke A95–A96)

    (a) revizor mora izraziti negativno mišljenje; i

    (b) osim ako to zakon ili regulativa ne zahtijevaju, revizor ne smije uključivati zasebne odjeljke o vremenskoj neograničenosti poslovanja ili značajnoj neizvjesnosti povezanoj s vremenskom neograničenošću poslovanja u revizorskom izvješću.

Pisane izjave

39. Revizor mora zatražiti pisanu izjavu od menadžmenta[11] i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje koja adresira: (Vidjeti točke A97)

    (a) pitanje o tome je li primjereno korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja od strane menadžmenta;

    (b) pitanje o tome jesu li metoda, značajne pretpostavke i podaci korišteni u menadžmentovoj procjeni vremenske neograničenosti poslovanja i bilo kakve povezane objave primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;

    (c) da menadžmentova procjena vremenske neograničenosti poslovanja odražava sve događaje ili uvjete koji mogu baciti značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja kojih je menadžment svjestan, a svi takvi događaji ili uvjeti, ako ih ima, su priopćeni revizoru; i

    (d) da su pitanja relevantna za vremensku neograničenost poslovanja adekvatno objavljena u financijskim izvještajima, uključujući, kad je primjenjivo, značajne menadžmentove prosudbe pri zaključivanju da nema značajne neizvjesnosti.

40. Ako su utvrđeni događaji ili uvjeti koji mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, pisane izjave propisane točkom 39 također moraju adresirati: (Vidjeti točku A97)

---

[10] MRevS 705 (izmijenjen), točka 29.

[11] MRevS 580, *Pisane izjave.*

(a) planove menadžmenta za buduće mjere i hoće li takvi planovi ublažiti učinke utvrđenih događaja ili uvjeta;

(b) izvedivost tih planova; i

(c) ima li menadžment namjeru i sposobnost provesti konkretne mjere.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

41. Osim ako svi koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u menadžment subjekta,[12] revizor mora onima koji su zaduženi za upravljanje pravovremeno komunicirati događaje ili uvjete identificirane koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A98–A99)

42. Ako se identificiraju događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, revizor mora komunicirati onima koji su zaduženi za upravljanje sljedeće: (Vidjeti točku A100)

(a) stvaraju li događaji ili uvjeti značajnu neizvjesnost;

(b) je li primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja;

(c) pregled obavljenih revizijskih postupaka i osnovu za revizorove zaključke, uključujući revizorovu procjenu planova menadžmenta za buduće mjere;

(d) prikladnost povezanih objavljivanja u financijskim izvještajima, uključujući objavljivanja koja opisuju značajne prosudbe menadžmenta i ublažavajuće čimbenike u planovima menadžmenta koji su važni za prevladavanje negativnih učinaka događaja ili uvjeta;

(e) ako je primjenjivo, nevoljnost menadžmenta da procijeni ili proširi svoju procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja kad se to zatraži; i

(f) implikacije za reviziju ili revizorsko izvješće. (Vidjeti točku A101)

Izvještavanje primjerenom tijelu izvan subjekta

43. Kad revizor razmatra uključivanje zasebnog odjeljka pod naslovom "Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja" u revizorsko izvješće, ili izdavanje modificiranog mišljenja u vezi s pitanjima vezanim uz vremensku neograničenost poslovanja, revizor mora utvrditi zahtijeva li zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi: (Vidjeti točke A102–A105)

(a) od revizora izvještavanje primjerene institucije izvan subjekta.

(b) uspostavljanje odgovornosti ili prava prema kojima izvještavanje primjerenom tijelu izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima.

Dokumentacija

44. Prilikom primjene MRevS-a 230,[13] revizor mora u revizijsku dokumentaciju uključiti značajne profesionalne prosudbe donesene u vezi s revizorovim:

(a) zaključcima o:

---

[12] MRevS 260 (izmijenjen), točka 13.

[13] MRevS 230, *Revizijska dokumentacija,* točke 8–11, A6–A7 i Dodatak.

(i) primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja; i

(ii) tome postoji li značajna neizvjesnost ili ne; i

(b) utvrđivanjem prikladnosti menadžmentovih objava u financijskim izvještajima u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja.

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku 1)

A1. Povrh pitanja koja adresira ovaj MRevS, MRevS 701[14] uređuje revizorovu odgovornost za to da u revizorskom izvješću komunicira ključna revizijska pitanja. Taj MRevS navodi da, kad se MRevS 701 primjenjuje, sljedeća su revizijska pitanja po svojoj prirodi ključna:[15]

- značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja; ili
- kad je menadžment donio značajne prosudbe pri zaključivanju da ne postoji značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Međutim, u takvim okolnostima, implikacije za revizorsko izvješće su sukladne ovom MRevS-u.

A2. Za revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata, kad revizor zaključi, na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, da ne postoji značajna neizvjesnost, a menadžment je donio značajne prosudbe pri zaključivanju o tome da ne postoji značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, ovaj MRevS zahtijeva od revizora da pod naslovom "Vremenska neograničenost poslovanja" u revizorskom izvješću objavi način na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Vremenska neograničenost poslovanja kao osnova računovodstva

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora (Vidjeti točku 2)

A3. Menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja također je relevantno za subjekte javnog sektora. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (IPSAS) 1 uređuje pitanje sposobnosti subjekata javnog sektora za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.[16] Rizici vremenske neograničenosti poslovanja mogu nastati, ali nisu ograničeni na, situacije u kojima javni sektor posluje na profitnoj osnovi, gdje se državna potpora može smanjiti ili povući, ili u slučaju privatizacije. Događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u javnom sektoru mogu uključivati situacije u kojima subjekt javnog sektora nema dostatna sredstva za nastavak svog postojanja ili kad se donose političke odluke koje utječu na usluge koje pruža subjekt javnog sektora.

---

[14] MRevS 701, *Komunikacija ključnih revizijska pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

[15] MRevS 701, točka 15.

[16] IPSAS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja,* točke 38–41.

Odgovornost za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja

Menadžmentove odgovornosti (Vidjeti točku 3)

A4. Okolnosti u kojima subjekti sastavljaju financijske izvještaje na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja mogu varirati. Na primjer, MRS 1 objašnjava da te okolnosti mogu varirati od situacije u kojoj subjekt ima povijest profitabilnog poslovanja i omogućen pristup financijskim resursima, do situacije u kojoj menadžment mora razmotriti širok raspon čimbenika vezanih uz trenutnu i očekivanu profitabilnost, rokove otplate duga i potencijalne izvore zamjenskog financiranja prije nego što se uvjeri da je pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja primjerena.[17]

Definicija (Vidjeti točku 10)

A5. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može, ali i ne mora, eksplicitno koristiti izraz "značajna neizvjesnost" za opisivanje neizvjesnosti koja se mora objaviti u financijskim izvještajima vezano uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Na primjer, izraz "značajna neizvjesnost" koristi se u MRS-u 1 i IPSAS-u 1. U nekim drugim okvirima financijskog izvještavanja izraz "značajna neizvjesnost" koristi se u sličnim okolnostima. Revizor je sukladno točki 31 dužan zaključiti o tome postoji li značajna neizvjesnost bez obzira na to definira li i kako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja "značajnu neizvjesnost." Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja također možda ne definira ili opisuje pojam "može izazvati značajnu sumnju" ili može koristiti druge pojmove ili izričaje.

A6. Planovi za buduće mjere mogu uključivati, na primjer, da menadžment realizira imovinu ranije nego što je prvotno planirano ili pribavi alternativne ili dodatne izvore likvidnosti kao podršku subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja (vidjeti i točke 26–28). U takvim okolnostima, vrijeme događaja ili uvjeta koji uzrokuju neizvjesnost također može biti relevantno. Na primjer, što je kraće razdoblje u kojem menadžment mora poduzeti mjere, to je veća neizvjesnost oko subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja (Vidjeti točku 11)

A7. Neki događaji ili uvjeti možda ne izazivaju značajnu sumnju kad se promatraju pojedinačno, no kad se promatraju zajedno s drugim događajima ili uvjetima, mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Primjeri:

Slijede primjeri identificiranih događaja ili stanja koji, pojedinačno ili zajedno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Ovi primjeri nisu sveobuhvatni.

Financije

- Situacije u kojima postoji neto obveza ili neto tekuća obveza.
- Zajmovi na određeni rok približavaju se dospijeću bez realističnih izgleda za obnovu ili

[17] MRS 1, točka 26.

otplatu; ili pretjerano oslanjanje na kratkoročne zajmove za financiranje dugotrajne imovine.

- Pokazatelji povlačenja financijske potpore od strane vjerovnika.
- Ponavljajući negativni novčani tokovi iz poslovanja ili nemogućnost stvaranja novčanih tokova iz poslovanja što pokazuju povijesni ili budući financijski izvještaji.
- Nepovoljni ključni financijski pokazatelji.
- Značajni poslovni gubici ili značajno pogoršanje vrijednosti imovine koja se koristi za stvaranje novčanih tokova.
- Kašnjenje ili prestanak isplate dividendi.
- Nemogućnost plaćanja vjerovnicima o dospijeću.
- Nepridržavanje ili marginalna sposobnost ispunjavanja obveza otplate duga ili drugih zahtjeva po osnovi duga ili ispunjavanja obveza iz ugovora o kreditu.
- Promjena uvjeta plaćanja dobavljačima s plaćanja uz odgodu na plaćanje pouzećem.
- Nemogućnost dobivanja dodatnog financiranja dugom ili kapitalom radi održanja konkurentne sposobnosti, uključujući za financiranje ili velika istraživanja i razvoj, kapitalne izdatke, nužan razvoj novih proizvoda i druge ključne investicije.
- Izloženost riziku likvidnosti kao rezultat nesklada dospijeća financijske imovine i obveza.

Poslovanje

- Menadžmentove namjere da se likvidira subjekt ili prestane s radom.
- Gubitak ključnog osoblja i menadžmenta bez mogućnosti zamjene.
- Značajan pad potražnje kupaca.
- Gubitak glavnog tržišta, značajnog kupca, franšize, licence ili glavnog(ih) dobavljača.
- Problemi s ljudskim resursima.
- Nedostatak važnih zaliha.
- Pojava vrlo uspješnog konkurenta.

Ostalo

- Značajan ili dugotrajni prekid poslovanja zbog kibernetičkog napada (npr. uskraćivanje pristupa informacijama ili nemogućnost pružanja usluge).
- Nepridržavanje ili marginalna sposobnost ispunjavanja kapitalnih ili drugih zakonskih ili regulativnih zahtjeva, poput zahtjeva za solventnošću ili likvidnošću za financijske institucije ili pravila burze za održavanje uvrštenosti.
- Neriješeni sudski postupci i potencijalne obveze koje proizlaze iz pitanja poput prodajnih jamstava, financijskih jamstava i sanacije okoliša ili regulatornih postupaka protiv subjekta, koji, ako budu uspješni, mogu rezultirati zahtjevima koje subjekt vjerojatno neće moći ispuniti.
- Promjene u zakonima, regulativi ili vladinim politikama za koje se očekuje da će negativno utjecati na subjekt, uključujući pitanja vezana uz održivost.

- Značajan pad cijene dionica.
- Značajna izloženost volatilnim tržištima, poput deviznih tečajeva, cijena roba (npr. cijena sirove nafte), dionica ili kamatnih stopa.
- Neosigurane ili podosigurane katastrofe ili gubici zbog prekida poslovanja kad nastanu (npr. potres).
- Promjene u okruženju poput rata, građanskih nemira, izbijanja bolesti za koje se očekuje da će negativno utjecati na subjekt ili fizički rizici povezani s klimatskim promjenama (npr. ekstremne poplave).

A8. U određenim okolnostima, revizor može identificirati čimbenike rizika prijevare koji proizlaze iz događaja ili uvjeta koji mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, a relevantni su za identifikaciju i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare u skladu s MRevS-om 240.[18]

Primjeri:

- Ponavljajući negativni novčani tokovi iz poslovanja ili nesposobnost stvaranja novčanih tokova mogu stvoriti prijetnju stečajem, ovrhom ili neprijateljskim preuzimanjem, što može ukazivati na poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare.
- Nepridržavanje ili marginalna sposobnost ispunjavanja odredbi ugovora o financiranju može ugroziti mogućnost obnove zaduživanja i ukazivati na poticaj ili pritisak za poboljšanje poslovnih rezultata ili namjerno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti (Vidjeti točke 11–12)

A9. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) sadrži zahtjeve i smjernice vezane uz revizorovu odgovornost za stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola, te za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške. Zahtjevi i smjernice u ovom MRevS-u odnose se na ili proširuju ono što zahtijeva MRevS 315 (izmijenjen 2019.), a relevantno je za identificiranje događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A10. Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti pomažu revizoru pri određivanju hoće li menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja vjerojatno biti važno pitanje i kakav će to utjecaj imati na planiranje revizije. Osobito, prilikom obavljanja postupaka procjene rizika, poput onih propisanih točkama 11–12, revizor može identificirati informacije o određenim događajima ili uvjetima koje, pojedinačno ili zajedno, ukazuju na to da postoje događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Ovi postupci također omogućuju pravovremenije razgovore s menadžmentom, uključujući razgovor o menadžmentovim planovima za buduće mjere i rješavanje bilo kakvih identificiranih pitanja vezanih uz vremensku neograničenost poslovanja kad se uoče događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja. Revizor koristi profesionalnu prosudbu kako bi utvrdio vrstu i opseg postupaka procjene rizika koji se moraju obaviti kako bi se ispunili zahtjevi ovog MRevS-a.

[18] MRevS 240, *Revizorove odgovornosti vezane u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točka 24.

A11. MRevS 315 (izmijenjen 2019.)[19] zahtijeva od revizora da oblikuje i obavi postupke procjene rizika na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu biti potvrđujući ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu biti pobijajući. Oblikovanje i izvođenje postupaka procjene rizika na nepristran način može pomoći revizoru u identificiranju potencijalno proturječnih informacija. To može pomoći revizoru u održavanju profesionalnog skepticizma pri utvrđivanju hoće li događaji ili uvjeti koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja dovesti do rizika menadžmentove pristranosti pri sastavljanju financijskih izvještaja (također vidjeti točke A68–A71).

A12. U nastavku se nalaze primjeri postupaka procjene rizika koji mogu biti relevantni:

Primjeri:

Subjekt i njegovo okruženje

- Postavljanje upita osoblju za financijsko planiranje i analizu koji se odnose na novčane tokove, dobit i druge relevantne prognoze radi razumijevanja analize osjetljivosti povezane s budućim zaradama, a koje su uključene u menadžmentovu procjenu vremenske neograničenosti poslovanja.
- Postavljanje upita pravnom savjetniku subjekta o postojanju sudskih postupaka i tražbina te o razumnosti menadžmentove procjene njihovih ishoda i procjene njihovih financijskih posljedica.
- Pregled prethodnih prognoza (retrospektivni pregled) radi prikupljanja informacija o učinkovitosti menadžmentovog procesa procjene vremenske neograničenosti poslovanja.
- Provjera uvjeta za obveznice i odredbi ugovora o zajmu te utvrđivanje jesu li neki prekršeni.

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja

- Pregled objava o značajnim menadžmentovim prosudbama i pretpostavkama o budućnosti, uključenih u najnovije dostupne financijske izvještaje subjekta, koji mogu ukazivati na događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Subjektov sustav internih kontrola

- Pregled zapisnika sa skupština dioničara, sjednica onih koji su zaduženi za upravljanje i relevantnih odbora radi identificiranja financijskih poteškoća.

A13. Revizor također može koristiti automatizirane alate i tehnike pri oblikovanju i obavljanju postupaka procjene rizika, kako to zahtijeva točka 11.

Primjeri:

Revizor može koristiti automatizirane alate i tehnike kod:

- Obavljanja analitičkih postupaka za razumijevanje trendova ključnih financijskih pokazatelja (npr. ključni izvori zarade subjekta i njihov odnos prema stvaranju novčanih sredstava) ili identificiranje nedosljednosti ili neuobičajenih događaja.
- Primjene prediktivnih modela za procjenu financijskog stanja subjekta ili za razumijevanje

[19] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 13.

utjecaja događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja (npr. modeli za predviđanje stečaja ili insolventnosti).

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točke 11–12)

A14. Vrsta i opseg revizorovih postupaka procjene rizika mogu varirati ovisno o vrsti i okolnostima subjekta.

Primjeri:

Subjekt i njegovo okruženje

- Vrsta i opseg revizorovih postupaka procjene rizika radi razumijevanja mjera koje se koriste interno i eksterno za procjenu financijske uspješnosti subjekta vjerojatno će biti opsežniji za subjekte sa složenom strukturom i poslovnim aktivnostima. Takvi subjekti također mogu imati složene aranžmane zaduživanja s zajmodavcima, dobavljačima ili subjektima grupe. Nasuprot tome, za manje ili manje složene subjekte čije su poslovne aktivnosti jednostavne, s malo poslovnih linija i jednostavnim aranžmanima zaduživanja, postupci procjene rizika revizora vjerojatno će biti manje opsežni.

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja

- Kad su subjektove poslovne aktivnosti u manjoj mjeri pogođene neizvjesnostima vezanim uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, povezane objave u financijskim izvještajima subjekta mogu biti jednostavne, a primjenjivi zahtjevi za financijsko izvještavanje jednostavniji za primjenu. U takvim okolnostima, postupci revizora za stjecanje razumijevanja osnove za menadžmentovo namjeravano korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja vjerojatno će biti manje opsežni.

Subjektov sustav internih kontrola

- Vrsta i opseg revizorovih postupaka procjene rizika također može ovisiti o tome u kojoj se mjeri određena pitanja primjenjuju u danim okolnostima. Na primjer, oni koji su zaduženi za upravljanje manjim ili manje složenim subjektima možda neće uključivati neovisne ili vanjske članove koji nadziru menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Osim toga, subjektov proces procjene rizika može se obavljati uz izravnu uključenost vlasnika-menadžera.

A15. Sljedeća razmatranja mogu biti relevantna za manje ili manje složene subjekte:

- Veličina subjekta može utjecati na njegovu sposobnost odupiranja negativnim uvjetima. Manji subjekti mogu brzo reagirati kako bi iskoristili prilike, ali im možda nedostaju rezerve za održavanje poslovanja.
- Uvjeti koji su posebno važni za manje subjekte uključuju rizik da banke i drugi zajmodavci prestanu podržavati subjekt, kao i mogući gubitak glavnog dobavljača, glavnog kupca, ključnog zaposlenika ili prava na poslovanje pod licencom, franšizom ili drugim pravnim ugovorom.

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola

Subjekt i njegovo okruženje (Vidjeti točke 12(a), 12(c))

A16. Poslovni model, ciljevi, strategije i povezani poslovni rizici subjekta mogu dovesti do događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Neki poslovni rizici mogu biti toliko značajni da imaju implikacije za zaključak o primjerenosti subjektovog korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja te na pitanje o tome postoji li značajna neizvjesnost.

Primjeri:

- Događaji u gospodarskom sektoru, poput nedostatka pristupa primjerenom osoblju ili stručnosti za suočavanje s promjenama u sektoru ili gubitka značajnih kupaca ili tržišnog udjela.
- Novi proizvodi i usluge koji mogu dovesti do povećane odgovornosti za proizvode.
- Širenje poslovanja subjekta i potražnja koja nije točno procijenjena.
- Regulatorni zahtjevi koji rezultiraju povećanom pravnom izloženošću ili financijskim utjecajima ili ograničenjima na poslovne aktivnosti, uključujući one povezane s održivošću.
- Tekući i budući zahtjevi za financiranjem, poput gubitka financiranja zbog nemogućnosti subjekta da ispuni unaprijed određenu metriku prihoda.
- Poticaji i pritisci na menadžment, što može rezultirati menadžmentovom pristranošću, a time utjecati i na razumnost pretpostavki korištenih u menadžmentovoj procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A17. Menadžment će vjerojatno koristiti dostupne informacije o budućnosti kao i povijesne podatke iz internih i vanjskih izvora prilikom identificiranja događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Stjecanje razumijevanja korištenih mjera, interno ili eksterno, može istaknuti neočekivane rezultate ili trendove koji mogu ukazivati na događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Primjeri:

- Interne mjere uspješnosti mogu ukazivati na neuobičajeno pogoršanje obujma prodaje u usporedbi s drugim subjektima u istoj industriji, što može ukazivati na značajan pad tržišnog udjela ili gubitak kupaca.
- Vanjski izvori informacija, poput podataka o cijenama, usporedivih podataka o konkurentima (benchmarking podaci) ili makroekonomskih podataka, mogu ukazivati na konkurentske, industrijske, ekonomske i druge čimbenike koji se koriste u subjektovim prognozama, budućem novčanom toku i procesima budžetiranja.
- Analiza financijskih rezultata subjekta od strane vanjskih strana, poput analitičara, kreditnih agencija ili institucionalnih investitora, može ukazati na nedosljednosti u mjerenju menadžmentove uspješnosti.

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja (Vidjeti točke 12(d), 12(e))

A18. Razumijevanje zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja daje revizoru informacije o kriterijima priznavanja, mjerenja i prezentacije sadržanim u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja te o tome kako se oni primjenjuju u sastavljanju financijskih izvještaja korištenjem računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može također uključivati zahtjeve za objavljivanjem informacija o značajnim menadžmentovim prosudbama i pretpostavkama korištenim pri zaključivanju o tome postoji li značajna neizvjesnost povezana s vremenskom neograničenošću poslovanja. Zakon ili regulativa također mogu uključivati zahtjeve za objavljivanje i druge detaljne zahtjeve koji se primjenjuju prilikom sastavljanja financijskih izvještaja na računovodstvenoj osnovi vremenske neograničenosti poslovanja.

A19. Vrsta, opseg, vremenski raspored i učestalost menadžmentove procjene o subjektovoj sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja mogu varirati od subjekta do subjekta. U nekim subjektima menadžment može češće procjenjivati sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja kao dio kontinuiranog monitoringa, dok se u drugim subjektima procjene mogu obavljati na godišnjoj osnovi. Ako takva procjena još nije obavljena, revizor može steći razumijevanje osnove za namjeravanu uporabu računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja kroz razgovor s menadžmentom i kroz postavljanje upita menadžmentu o tome jesu li identificirani događaji ili uvjeti koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora (Vidjeti točke 12(d), 12(e))

A20. U nekim jurisdikcijama primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može uključivati posebne smjernice za subjekte javnog sektora u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja koje su relevantne za menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Na primjer, takve smjernice mogu priznati važnost razmatranja kontinuiranosti državnih programa za određene subjekte javnog sektora i pretpostavku o nastavku pružanja javnih usluga i pripadajućeg državnog financiranja za provedbu tih programa.

Subjektov sustav internih kontrola (Vidjeti točke 12(f), 12(h), 12(i))

A21. Stjecanje razumijevanja nadzora koji obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje može biti posebno važno kad procjena subjektove sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja:

- zahtijeva značajnu menadžmentovu prosudbu za procjenu toga postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja; ili
- kad je procjena složena, na primjer, zbog korištenja više izvora podataka ili pretpostavki s kompleksnim međusobnim odnosima.

A22. Učinkovitost menadžmentove procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja može biti pod utjecajem nadzora koji obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje. Revizor može steći razumijevanje o onima koji su zaduženi za upravljanje o tome:

- imaju li vještine ili znanje za razumijevanje prikladnosti metode koju menadžment koristi pri procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja;
- imaju li vještine ili znanje za razumijevanje je li menadžment procijenio sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;

- jesu li neovisni o menadžmentu, imaju li informacije potrebne za pravovremenu ocjenu načina na koji je menadžment procijenio subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja i ovlast dovesti u pitanje menadžmentove mjere kad se te mjere pokažu neadekvatnima ili neprimjerenima;
- nadziru li menadžmentov proces za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A23. Aspekti koji mogu biti relevantni za revizorovo razumijevanje načina na koji menadžment određuje relevantnu metodu, značajne pretpostavke i podatke mogu uključivati:

- osnovu za izbor metode, pretpostavki i podataka korištenih u procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja; i
- ako je menadžment razmotrio alternativne metode, pretpostavke ili podatke, to uključuje:
  - način na koji menadžment utvrđuje da su pretpostavke relevantne i potpune,
  - način na koji menadžment određuje relevantnost, točnost i potpunost podataka korištenih u procjeni.

A24. Ako je menadžment promijenio svoju metodu procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u odnosu na prethodno razdoblje, razmatranja mogu uključivati je li nova metoda, primjerice, primjerenija, te je li metoda odgovor na promjene u okruženju ili okolnostima koje utječu na subjekt ili na promjene u zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili regulativnog okruženja, ili ima li menadžment neki drugi valjan razlog. Ako menadžment nije promijenio svoju metodu procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, razmatranja mogu uključivati pitanje je li nastavak korištenja prethodne metode, značajnih pretpostavki i podataka primjeren s obzirom na tekuće stanje okruženja ili okolnosti.

A25. Objavljivanja u vezi sa subjektovom sposobnošću za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja mogu sadržavati informacije dobivene iz drugih pratećih evidencija i informacije izvan glavne i pomoćnih knjiga (npr. informacije koje proizvodi subjektov sustav upravljanja rizicima o strategijama zaštite ili analize osjetljivosti izvedene iz financijskih modela koje pokazuju da je menadžment razmotrio alternativne pretpostavke). Kao dio razumijevanja subjektovog sustava internih kontrola, revizor može razmotriti način na koji menadžment procjenjuje primjerenost takvih informacija koje se koriste za sastavljanje objavljivanja u vezi sa subjektovom sposobnošću za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Ostajanje na oprezu tijekom revizije spram informacija o događajima ili uvjetima (Vidjeti točku 13)

A26. Kako je objašnjeno u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.),[20] stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola dinamičan je i iterativan proces prikupljanja, ažuriranja i analize informacija koji se nastavlja tijekom cijele revizije. Stoga se revizorovo utvrđivanje toga jesu li identificirani događaji ili uvjeti koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje može promijeniti kako se prikupljaju nove informacije.

[20] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A48.

Primjer:

Revizor može identificirati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja povezan s tvrdnjom o vrednovanju za zajmodavca srednjoročnih zajmova osiguranih nekretninama zbog pada tržišne vrijednosti nekretnina. Isti događaj u kombinaciji sa snažnim gospodarskim padom može imati dugoročne posljedice i veći utjecaj na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, što također može ukazivati na događaj ili stanje koje može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A27. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zahtijeva od revizora promjenu revizorove identifikacije ili procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja ako revizor pribavi nove informacije koje nisu u skladu s revizijskim dokazima na kojima je izvorno temeljio identifikaciju ili procjenu rizika.[21] Ako se utvrde događaji ili uvjeti koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja nakon što revizor napravi identifikaciju rizika ili procjenu rizika, uz obavljanje postupaka iz ovog MRevS-a, možda će biti potrebno promijeniti revizorovu identifikaciju ili procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

A28. Revizor također može postati svjestan događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja zbog:

- vanjskih izvora informacija (npr. javno dostupne informacije o financijskim rezultatima subjekta koje su objavile vanjske strane, poput informacija o kratkoj prodaji dionica, industrijske ili makroekonomske informacije usmjerene prema budućnosti poput ekonomskih ili prognoza zarade),
- drugih angažmana koji su obavljeni za subjekt (npr. angažman o dogovorenim postupcima),
- razmatranja ostalih informacija od strane revizora u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen).[22]

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora (Vidjeti točku 13)

A29. U javnom sektoru neki subjekti mogu imati šire odgovornosti za javno izvještavanje izvan samog sastavljanja financijskih izvještaja, što može revizoru pružiti informacije o događajima ili uvjetima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Na primjer, u određenim jurisdikcijama subjekti javnog sektora mogu biti obvezni izvještavati o dugoročnoj fiskalnoj održivosti financija subjekta javnog sektora a revizor može imati dodatne odgovornosti utvrđene zakonom ili regulativom u vezi s takvim informacijama. U takvim slučajevima revizor može postati svjestan zabrinutosti za dugoročnu fiskalnu održivost koja može ukazivati na događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Događaji ili uvjeti koje menadžment nije ranije identificirao ili objavio (Vidjeti točku 14)

A30. Ako revizor identificira događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, a koje menadžment nije identificirao ili priopćio revizoru, to može predstavljati nedostatak interne kontrole. MRevS 265[23] uređuje odgovornost revizora za primjereno komuniciranje onima koji su zaduženi za upravljanje o

[21] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 37.

[22] MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama.*

[23] MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.*

nedostacima u internim kontrolama koje su uspostavljene od strane menadžmenta a koje je revizor identificirao u reviziji financijskih izvještaja.

A31. Kad menadžment namjerno nije identificirao ili priopćio revizoru događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, to može izazvati sumnju u njihov integritet i poštenje, kao što je slučaj kad revizor sumnja na namjerno dovođenje u zabludu. MRevS 240 daje dodatne zahtjeve i smjernice u vezi s identifikacijom i procjenom rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.[24]

Nedostaci kontrola unutar subjektovog sustava internih kontrola (Vidjeti točku 15)

A32. Kad revizor identificira jedan ili više nedostataka kontrole u vezi s menadžmentovom procjenom vremenske neograničenosti poslovanja, MRevS 265 zahtijeva od revizora da utvrdi predstavljaju li, pojedinačno ili zajedno, nedostaci u internoj kontroli značajan nedostatak. Pitanja koja revizor može razmotriti pri utvrđivanju postoji li značajan nedostatak u internoj kontroli u vezi s menadžmentovom procjenom vremenske neograničenosti poslovanja mogu uključivati:

- nepostojanje nekog procesa koji je menadžment uspostavio za identificiranje, procjenjivanje i rješavanje događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja;
- neučinkovitost nadzora onih koji su zaduženi za upravljanje nad menadžmentovom procjenom subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja;
- dokaze da menadžment nije identificirao ili objavio događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Ocjena menadžmentove procjene

Zahtjev menadžmentu za objavljivanje procjene (Vidjeti točku 16)

A33. Kad menadžment nije voljan procijeniti subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, čak i kad okvir financijskog izvještavanja ne uključuje izričit zahtjev za to, revizor može smatrati nedostatak menadžmentove procjene ograničenjem prikupljenih revizorskih dokaza. U skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen), kad su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza na financijske izvještaje prožimajući, revizor se suzdržava od izražavanja mišljenja.

Menadžmentova procjena i potporna analiza te revizorova ocjena (Vidjeti točku 17)

A34. Menadžmentova procjena subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja ključni je dio revizorove ocjene o tome:

- je li primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja; i
- postoji li značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A35. Nije odgovornost revizora ispravljati nepostojanje menadžmentove analize. U nekim okolnostima, međutim, manje opsežna menadžmentova analiza kojom menadžment podupire svoju procjenu možda neće spriječiti revizora da zaključi kako je menadžmentovo korištenje vremenske

[24] MRevS 240, točke 26-28.

neograničenosti poslovanja kao računovodstvene osnove primjereno u danim okolnostima. Na primjer, kad subjekt ima profitabilno poslovanje i nema problema s likvidnošću, a subjektov proces procjene rizika nije identificirao događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, metoda, pretpostavke i podaci koje koristi menadžment za procjenu mogu biti manje opsežni. Međutim, u situacijama kad menadžment, prema profesionalnoj prosudbi revizora, nije obavio primjerenu procjenu na temelju vrste i okolnosti subjekta, to može biti pokazatelj nedostatka u internim kontrolama u skladu s MRevS-om 265.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora (Vidjeti točku 17)

A36. Za određene subjekte javnog sektora koji mogu koristiti državnu pomoć, menadžmentova procjena o vremenskoj neograničenosti poslovanja ne mora uvijek biti temeljena na testovima solventnosti ili likvidnosti, već drugi čimbenici mogu biti relevantniji kad revizor ocjenjuje subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Na primjer, nepostojanje promjene državne politike u razdoblju procjene može biti relevantnija pri utvrđivanju hoće li se vjerojatno osigurati nastavak financiranja kako bi subjekt mogao realizirati svoju imovinu, podmiriti obveze u redovnom poslovanju i nastaviti s poslovanjem u doglednoj budućnosti.

Pribavljanje revizijskih dokaza na nepristran način (Vidjeti točku 18)

A37. Pribavljanje revizijskih dokaza na nepristran način može uključivati prikupljanje dokaza iz više izvora unutar i izvan subjekta. Međutim, revizor nije dužan obaviti iscrpnu pretragu kako bi identificirao sve moguće izvore informacija koji se mogu koristiti kao revizijski dokaz.

Primjeri:

Proturječne informacije mogu uključivati:

- Rezultati revizorskih postupaka za ocjenu pretpostavki koje je menadžment koristio u prognozi novčanih tokova ističu nedosljednosti s pretpostavkama korištenim u druge svrhe, poput prognoza koje se koriste za ocjenu nadokandivosti odgođene porezne imovine ili za umanjenje vrijednosti imovine.
- Informacije o kreditnoj povijesti iz vanjskih izvora mogu ukazivati na financijske poteškoće za značajne kupce koje menadžment nije razmotrio prilikom procjene nadoknadivosti stanja na računu potraživanja od kupaca.
- Rezultat analize obavljene za stanja ostalih računa ukazuje na pogoršanje financijskih rezultata (npr. povećana zastarjelost zaliha, kašnjenja u plaćanjima od strane kupaca, promjene u bazi kupaca, povećana zaduživanja ili kašnjenja u plaćanjima vjerovnicima) što menadžment nije adekvatno razmotrio prilikom procjene vremenske neograničenosti poslovanja.

Potvrđujuće informacije mogu uključivati:

- Javno dostupne informacije iz vanjskih izvora, poput očekivanja analitičara ili industrijskih podataka, koje su u skladu s prognozama i pretpostavkama koje menadžment koristi pri procjeni vremenske neograničenosti poslovanja.

Metoda, značajne pretpostavke i podaci korišteni u menadžmentovoj procjeni (Vidjeti točku 19)

A38. Metoda, značajne pretpostavke i podaci koje menadžment koristi u procjenjivanju subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja podupiru prosudbe menadžmenta o primjerenosti korištenja vremenske neograničenosti poslovanja kao osnove računovodstva pri sastavljanju financijskih izvještaja i o tome postoji li značajna neizvjesnost.

Metoda (Vidjeti točku 19(a))

A39. "Metoda" se odnosi na pristup koji menadžment koristi kako bi procijenio subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Metoda može biti temeljena na korištenju kvalitativnih ili kvantitativnih informacija i uključuje primjenu pretpostavki i podataka te uzimanje u obzir skupa njihovih međuodnosa.

Primjeri:

- Kad su poslovne aktivnosti subjekta složenije ili podložnije neizvjesnostima vezanim uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, menadžmentova metoda može zahtijevati ulazne podatke iz više izvora povijesnih podataka i podataka o budućnosti. Metoda također može uključivati značajne prosudbe i pretpostavke s višestrukim međusobnim odnosima između njih ili iz izvora podataka izvan subjekta. Podržavajuća analiza može uključivati učinke nepovoljnih scenarija ili može koristiti osjetljivost i analizu scenarija za razmatranje alternativnih ishoda vezanih uz tekuću i očekivanu profitabilnost subjekta, izvore likvidnosti, financijske obveze i sredstva potrebna za održavanje poslovanja subjekta u doglednoj budućnosti. Podržavajuća analiza može također odražavati međuzavisnosti između varijabli rizika koje utječu na likvidnost, tržišne i kreditne rizike.
- Kad su poslovne aktivnosti subjekta jednostavne ili je poslovanje u manjoj mjeri pogođeno neizvjesnostima vezanim uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, menadžment može odlučiti da je najprimjerenija metoda pripremiti jednostavnu prognozu novčanih tokova i budžet ili drugu ekvivalentnu analizu koja pokriva primjereno razdoblje procjene.

A40. Pitanja koja mogu biti relevantna za revizorovu ocjenu o tome je li odabrana metoda primjerena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i, ako je primjenjivo, primjerenost promjena iz prethodnog razdoblja mogu uključivati pitanja o tome:

- je li obrazloženje menadžmenta za odabranu metodu primjereno;
- kad menadžment utvrdi da različite metode dovode do značajno različitih ishoda, kako je menadžment istraživao razloge za te razlike; i
- jesu li promjene utemeljene na novim okolnostima ili novim informacijama. Kad to nije slučaj, promjene možda nisu razumne ili mogu ukazivati na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti i točke A68–A71).

A41. Pitanja koja mogu biti relevantna za revizorovu ocjenu o matematičkoj točnosti izračuna mogu uključivati pitanje o tome je li menadžment pružio adekvatna objašnjenja za napredne ili složene izračune ili korake obrade (npr. višestruke formule ili makronaredbe).

Značajne pretpostavke (Vidjeti točku 19(b))

A42. Razmatranja za revizorovu ocjenu u vezi s značajnim pretpostavkama na kojima se temelji menadžmentova procjena mogu uključivati:

- obrazloženje menadžmenta za odabir pretpostavki;
- pitanje o tome jesu li pretpostavke koje se koriste u skladu s onima u drugim područjima poslovnih aktivnosti subjekta, na primjer, poslovni prospekti, pretpostavke u strateškim dokumentima i pretpostavke korištene pri izradi računovodstvenih procjena;
- pitanje o tome jesu li pretpostavke koje je menadžment koristio u prethodnom razdoblju bile razumne, primjerice, na temelju usporedbi pretpostavki iz prethodne godine sa stvarnim ishodima u tekućoj godini;
- pitanje o tome je li menadžment razmatrao alternativne pretpostavke kako bi odredio učinak promjena pretpostavki na podatke korištene u procjeni, primjerice izrada analize osjetljivosti koja uključuje 'pesimističke' i 'optimistične' scenarije; i
- pitanje o tome je li promjena u odnosu na prethodna razdoblja pri odabiru pretpostavke temeljena na novim okolnostima ili novim informacijama. Ako to nije slučaj, promjena možda nije razumna ili može ukazivati na moguću pristranost menadžmenta (također vidjeti točke A68–A71).

> Primjer:
>
> Korištenje automatiziranih alata i tehnika može pomoći revizoru pri obavljanju analize osjetljivosti menadžmentove procjene o vremenskoj neograničenosti poslovanja, kako bi se razumjelo kako promjene u ulaznim varijablama poput diskontne stope ili stope rasta utječu na ishode.

Podaci (Vidjeti točku 19(c))

A43. Pitanja koja mogu biti relevantna za revizorovu ocjenu relevantnosti i pouzdanosti podataka mogu uključivati, na primjer, menadžmentovo obrazloženje za odabir podataka, način na koji je menadžment procijenio primjerenost podataka, izvor podataka ili je li i kako integritet podataka očuvan kroz sve faze obrade informacija.

A44. Kad se koriste informacije koje proizvodi subjekt, MRevS 500[25] zahtijeva od revizora ocjenu o tome jesu li informacije dovoljno pouzdane za revizorove potrebe, uključujući, ako je nužno u danim okolnostima, pribavljanje revizijskih dokaza za točnost i potpunost informacija te ocjenu jesu li informacije dovoljno precizne i detaljne za potrebe revizora.

A45. Razmatranja za revizorovu ocjenu o tome jesu li podaci primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, primjerenost promjena u odnosu na prethodno razdoblje mogu uključivati razmatranja o tome:

- jesu li podaci koji se koriste u skladu s podacima koje menadžment koristi drugdje prilikom sastavljanja financijskih izvještaja;
- jesu li izmjene podataka primjerene i potkrijepljene menadžmentovim obrazloženjem; i
- je li promjena u odnosu na prethodna razdoblja u izvorima ili odabranim podacima temeljena na novim okolnostima ili novim informacijama. Ako to nije slučaj, promjena možda nije razumna ili može ukazivati na moguću pristranost menadžmenta (također vidjeti točke A68–A71).

[25] MRevS 500, *Revizijski dokazi,* točka 9.

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točku 19)

A46. Vrsta i opseg postupaka revizora mogu varirati ovisno o metodi, značajnim pretpostavkama i podacima koje menadžment koristi za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, kao i o prirodi i okolnostima događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Primjeri:

Metoda

- Što je veća složenost metode koju menadžment koristi za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, to je vjerojatnije da će menadžment morati primijeniti specijalizirane vještine ili znanja pri procjeni. Također, postupci revizora za procjenu menadžmentove metode vjerojatno će biti opsežniji. U takvim okolnostima može također biti primjereno uključiti članove angažiranog tima sa specijaliziranim vještinama ili znanjem kako bi pomogli revizoru u primjeni revizijskih postupaka ili ocjenjivanju rezultata tih postupaka.
- Nasuprot tome, postupci revizora mogu biti manje opsežni kad je menadžmentova metoda jednostavnija, primjerice, kad metoda uključuje jednostavan budžet, prognozu prodaje ili novčanih tokova te analizu subjektovih kreditnih aranžmana i potreba.

Značajne pretpostavke

- Kad pretpostavke koje koristi menadžment inherentno imaju visoku razinu subjektivnosti (npr. pretpostavke temeljene na interno razvijenim planovima za buduće restrukturiranje poslovnih jedinica subjekta), postupci revizora vjerojatno će biti opsežniji i mogu uključivati razmatranje pretpostavki usmjerenih prema budućnosti.
- Nasuprot tome, kad menadžment koristi pretpostavke koje često koriste drugi sudionici tržišta, postupci revizora za ocjenu pretpostavki koje koristi menadžment mogu biti manje opsežni i mogu uključivati revizorovu usporedbu pretpostavki s onima dobivenima izravno od tržišta ili treće strane.

Podaci

- Kad menadžmentova procjena vremenske neograničenosti poslovanja uključuje velike količine podataka iz više izvora, može postojati inherentna složenost u ocjenjivanju pouzdanosti korištenih podataka, a revizorovi postupci mogu koristiti automatizirane alate i tehnike za procjenu pouzdanosti podataka koje koristi menadžment.
- Nasuprot tome, kad je izvor podataka izveden iz uglednog vanjskog izvora informacija (npr. iz središnje banke ili statističkih izvještaja iz uglednih, autoritativnih izvora), postupci revizora za procjenu pouzdanosti informacija možda neće biti toliko opsežni.

Razdoblje izvan menadžmentove procjene (Vidjeti točku 20)

A47. Revizor ostaje oprezan spram mogućnosti da postoje poznati događaji, planirani ili ne, ili uvjeti koji će se dogoditi izvan razdoblja procjene koje koristi menadžment, a koji mogu dovesti u pitanje prikladnost korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja pri

sastavljanju financijskih izvještaja. Stupanj neizvjesnosti povezan s ishodom događaja ili uvjeta raste što je događaj ili uvjet dalje u budućnosti.

A48. Osim postavljanja upita menadžmentu, revizor nema obvezu obaviti druge revizijske postupke radi identificiranja događaja ili uvjeta koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja nakon razdoblja za koje je procjenu napravio menadžment, a koje bi, kako zahtijeva točka 21, bilo najmanje dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja.

A49. Kad su događaji ili uvjeti identificirani u razdoblju nakon menadžmentove procjene, ovisno o vrsti i okolnostima takvih događaja ili uvjeta, revizor može razmotriti postavljanje zahtjeva menadžmentu da izmijeni razdoblje procjene, primjerice, produljenjem razdoblja preko dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja.

Zahtijevanje od menadžmenta da produlji razdoblje svoje procjene (Vidjeti točku 21)

A50. Većina okvira za financijsko izvještavanje koji zahtijevaju eksplicitnu menadžmentovu procjenu o vremenskoj neograničenosti poslovanja određuje minimalno razdoblje za koje menadžment mora uzeti u obzir sve dostupne informacije.[26] Točka 21 zahtijeva od revizora da zatraži od menadžmenta produljenje razdoblja procjene ako to razdoblje obuhvaća manje od dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja. Ovaj zahtjev također se primjenjuje kad primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne specificira razdoblje koje će obuhvatiti menadžmentova procjena subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A51. Datum odobrenja financijskih izvještaja za potrebe MRevS-a je datum kad osobe sa stvarnom nadležnošću utvrde da su svi izvještaji koji čine financijske izvještaje, uključujući povezane bilješke, sastavljeni i da su oni s stvarnom nadležnošću izjavili da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje.[27] Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može koristiti druge pojmove za opis "datuma odobrenja financijskih izvještaja."[28]

A52. Revizor također može htjeti razgovarati s menadžmentom u ranoj fazi revizije o očekivanom datumu odobrenja financijskih izvještaja kako bi pomogao revizoru u ispunjavanju zahtjeva iz stavka 21. Kako bi se izbjegli nesporazumi, revizor može u pismu o angažmanu navesti i očekivanje da menadžmentova procjena subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja obuhvaća najmanje dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja.[29]

A53. Određeni subjekti, primjerice, subjekti u javnom sektoru, koji ovise o kontinuiranom državnom financiranju, obično nemaju sigurnost financiranja izvan godišnjeg proračunskog ciklusa vlade. Stoga će menadžment morati donositi pretpostavke o osiguravanju kontinuiranog financiranja kako bi menadžmentova procjena obuhvaćala razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja. U takvim okolnostima nepostojanje informacija o promjeni vladine politike može biti relevantno za revizorovu ocjenu o primjerenosti tih pretpostavki.

---

[26] Na primjer, MRS 1 definira ovo razdoblje koje bi trebalo biti najmanje, ali nije ograničeno na, dvanaest mjeseci od kraja izvještajnog razdoblja, a IPSAS 1 definira to kao razdoblje koje bi trebalo biti najmanje, ali nije ograničeno na, dvanaest mjeseci od odobrenja financijskih izvještaja.

[27] MRevS 560, točka 5(b).

[28] Na primjer, MRS 10, *Događaji nakon datuma bilance* koristi izraz "datum kad su financijski izvještaji odobreni za izdavanje" i objašnjava da se taj datum razlikuje ovisno o strukturi upravljanja, zakonskim zahtjevima i postupcima koji se primjenjuju pri pripremi i finalizaciji financijskih izvještaja.

[29] MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka A24.

Menadžment nije voljan produljiti razdoblje svoje procjene (Vidjeti točke 22–23)

A54. Nespremnost menadžmenta za produljenje razdoblja svoje procjene može biti ograničenje revizijskih dokaza koje revizor želi pribaviti o primjerenosti korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Prema tome, revizor je dužan razgovarati o tom pitanju s menadžmentom, a ako je primjereno, i s onima koji su zaduženi za upravljanje, te se raspitati o razlozima odluke menadžmenta.

A55. Ako menadžment odluči ne produljiti razdoblje procjene, menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pružiti dodatne informacije koje podupiru prikladnost korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Na primjer, to može biti slučaj kad subjekt profitabilno posluje i nema problema s likvidnošću, a menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nisu identificirali događaje ili uvjete koji bi mogli izazvati značajnu sumnju izvan razdoblja procjene koje su odabrali.

A56. Razina detalja i formalnost menadžmentovog procesa za produljenje procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja na najmanje dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja može varirati od subjekta do subjekta. U nekim subjektima menadžment može pripremiti procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, uz detaljnu analizu, češće kao dio kontinuiranog monitoringa. U drugim slučajevima, menadžment može ažurirati svoju procjenu od datuma financijskih izvještaja do datuma odobrenja financijskih izvještaja na manje formalne načine. Kao što je objašnjeno u točki A35, manje opsežna analiza menadžmenta radi potpore svojoj procjeni možda neće spriječiti revizora da zaključi o tome je li menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja primjereno u danim okolnostima.

A57. Ako revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji podržavaju primjerenost korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, zbog odluke menadžmenta da ne produlji razdoblje svoje procjene, revizor može zaključiti da je primjereno:

- izmijeniti procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i izmijeniti planirane revizijske postupke u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019).[30] Na primjer, ako je odluka menadžmenta nerazumna u danim okolnostima, to može ukazivati na čimbenik rizika prijevare koji zahtijeva ocjenu u skladu s MRevS-om 240.
- smatrati nespremnost menadžmenta za produljenje svoje procjene ograničenjem revizijskih dokaza koje je revizor pribavio. U skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen), kad su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza na financijske izvještaje prožimajući, revizor se suzdržava od izražavanja mišljenja.

Informacije korištene u menadžmentovoj procjeni (Vidjeti točku 25)

A58. Točke 20, A27, A30–A31 i A66 opisuju okolnosti koje su relevantne kad može biti potrebno da revizor zatraži od menadžmenta da revidira svoju procjenu.

Ocjena menadžmentovih planova za buduće mjere (Vidjeti točke 26–28)

A59. Menadžmentovi planovi za buduće mjere mogu ublažiti značaj identificiranih događaja ili stanja koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski

[30] MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 37.

neograničenog poslovanja. Takvi planovi za buduće mjere mogu uključivati planove za likvidaciju imovine, uzimanje zajmova ili restrukturiranje duga, smanjenje ili odgađanje rashoda ili povećanje kapitala.

Primjeri:

- Rizik da subjekt ne može redovito otplaćivati dug može biti uravnotežen menadžmentovim planovima za održavanje adekvatnih novčanih tokova alternativnim sredstvima, poput prodaje imovine, reprogramiranja otplate zajmova ili pribavljanja dodatnog kapitala.
- Gubitak glavnog dobavljača može se ublažiti menadžmentovim mjerama za osiguranje prikladnog alternativnog izvora opskrbe.

A60. Vrsta i opseg revizijskih dokaza koje treba pribaviti o namjeri i sposobnosti menadžmenta stvar su profesionalne prosudbe. Revizorovi postupci za ocjenu menadžmentovih planova za buduće mjere mogu uključivati:

- Postavljanje upita menadžmentu o razlozima za određeni smjer djelovanja.
- Ocjenjivanje odgovora na upite postavljene menadžmentu o sposobnosti obavljanja određene mjere s obzirom na ekonomske okolnosti subjekta, uključujući implikacije postojećih obveza te pravna, regulativna ili ugovorna ograničenja koja bi mogla utjecati na izvedivost menadžmentovih mjera.
- Ocjenjivanje odgovora na upite postavljene menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje u odnosu na revizijske dokaze iz izvora unutar ili izvan subjekta.
- Provjeravanje informacija o menadžmentovoj povijesti ostvarivanja njegovih iskazanih namjera.
- Provjeravanje pisanih planova i druge dokumentacije, uključujući, kad je primjenjivo, formalno odobrene budžete, odobrenja ili zapisnike.
- Provjeravanje zapisa i dokumenata koje potkrepljuju bilo kakva planirana otuđenja imovine.
- Provjeravanje izvještaja o regulatornim mjerama.
- Provjeravanje korespondencije s zajmodavcima i pružateljima financijskih usluga koji bi mogli utjecati na izvedivost menadžmentovih planova za poduzimanje daljnjih mjera.
- Ocjenjivanje dosljednosti značajnih pretpostavki u menadžmentovim planovima u odnosu na one koje su korištene u drugim računovodstvenim procjenama ili u odnosu na povezane pretpostavke korištene u drugim područjima poslovnih aktivnosti subjekta.
- Pregledavanje događaja koji su se dogodili nakon datuma financijskih izvještaja i do datuma revizorskog izvješća kako bi se identificirali oni događaji koji ublažavaju ili na drugi način utječu na sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
- Potvrđivanje postojanja, zakonitosti i provedivosti aranžmana za pružanje ili održavanje financijske potpore s trećim ili povezanim osobama, uključujući vlasnika-menadžera subjekta, te ocjenjivanje financijske sposobnosti tih strana da osiguraju dodatna sredstva.
- Kad su financijske informacije o budućnosti relevantne, obavljanje analitičkih postupaka usporedbom:
    - prospektivnih financijskih informacija za nedavna prethodna razdoblja s povijesnim

rezultatima; i

- prospektivnih financijskih informacija za tekuće razdoblje s rezultatima postignutim do datuma usporedbe.

- Kad se menadžmentovi planovi za buduće mjere temelje na informacijama iz internih izvora, uspoređivanje s informacijama iz uglednih neovisnih izvora izvan subjekta.

A61. U određenim okolnostima revizor može razmotriti traženje vanjske konfirmacije[31] o postojanju i uvjetima ugovora o zajmovima između subjekta i vanjskih pružatelja financijskih usluga.

Primjeri: Zahtjev za vanjskom konfirmacijom može biti primjeren kad: • se ugovori o kreditu obnavljaju u razdoblju procjene; • su subjektu dostupni ograničeni financijski resursi osim onih potrebnih za nastavak poslovanja; • subjekt ovisi o ugovorima o kreditu koji uskoro dospijevaju za obnovu, primjerice unutar dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja; • postoje naznake da je prethodna obnova ugovora o kreditu bila dogovorena s poteškoćama ili je zajmodavac nametnuo dodatne uvjete kao preduvjet za nastavak financiranja; • je došlo do značajnog pogoršanja projiciranih novčanih tokova; • pada vrijednost imovine koja je korištena kao osiguranje za zaduživanje; • je subjekt je prekršio odredbe ugovora o kreditu ili postoje naznake potencijalnih povreda.

A62. Neki davatelji financijskih usluga mogu biti nevoljni pisano potvrditi subjektu ili njegovom revizoru da će se ugovori o kreditu obnoviti. Kad se menadžmentovi planovi za buduće mjere temelje na aranžmanima za održavanje postojećih ili osiguranje novih kredita od vanjskih pružatelja financijskih usluga, nedostatak vanjske konfirmacije može biti ograničenje revizijskih dokaza koje revizor želi pribaviti. U takvim okolnostima, revizor može razmotriti postavljanje upita vanjskim pružateljima financijskih usluga u vezi s kreditima, uključujući informacije o razlogu njihove nespremnosti da pisano potvrde da će se kreditne linije obnoviti i je li takav razlog povezan sa specifičnim okolnostima subjekta. Revizor također može morati pitati menadžment o tome postoje li alternativne strategije ili izvori financiranja koji bi mogli ublažiti značajnost identificiranih događaja ili uvjeta koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Ako alternativne strategije ili izvori financiranja nisu raspoloživi, tada može postojati značajna neizvjesnost.

Financijska podrška od trećih strana ili povezanih strana, uključujući vlasnika-menadžera subjekta

Namjera (Vidjeti točku 28)

A63. Kad menadžmentovi planovi za buduće mjere uključuju financijsku potporu trećih strana ili povezanih strana, uključujući vlasnika-menadžera subjekta, bilo kroz podređenost zajmova, obveze održavanja ili osiguravanja dodatnog financiranja, ili jamstva, i takva financijska podrška je važna za nastavak vremenski neograničenog poslovanja subjekta, revizor može morati razmotriti zahtjev za pisanom

[31] MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike,* točka 19.

izjavom tih strana kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze o njihovoj namjeri pružanja potrebne financijske potpore. Takva pisana izjava može biti u papirnatom obliku, elektroničkom ili na drugom mediju[32] i može uključivati:

- Odredbe i uvjete sporazuma tih strana.
- Ako je primjenjivo, zakonitost i provedivost obveza.
- Razdoblje ili točan datum do kojeg strane namjeravaju pružiti financijsku potporu.

Sposobnost (Vidjeti točku 28)

A64. Revizorovi postupci za pribavljanje dostatnih i odgovarajućih revizijskih dokaza o sposobnosti trećih ili povezanih strana, uključujući vlasnika-menadžera subjekta, da pruže financijsku potporu mogu uključivati:

- Postavljanje upita o poslovnoj logici za financijsku potporu i o temelju na kojem se ta podrška uspostavlja (npr. subjektovi poslovni planovi ili ostale prognoze).
- Postavljanje upita o sposobnosti pravovremenog pružanja financijske potpore kako bi subjekt ispunio svoje obveze.
- Postavljanje upita drugima, kao što su vanjski ili interni pravni savjetnici, ili revizor financijskih izvještaja povezane strane u revizijskom angažmanu za grupu koji mogu imati relevantne spoznaje i informacije o sposobnosti trećih ili povezanih strana, uključujući vlasnika-menadžera subjekta, za pružanje financijske podrške.
- Provjeravanje evidencije o prethodnoj financijskoj potpori koju su strane pružile kad je takva potpora bila potrebna.
- Provjeravanje najnovijih dostupnih revidiranih financijskih izvještaja ili drugih pratećih informacija radi prikupljanja revizijskih dokaza o financijskom položaju strana koje pružaju potrebnu financijsku potporu subjektu.

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točku 28)

A65. Financijska podrška vlasnika-menadžera subjekta često je važna za sposobnost manjih ili manje složenih subjekata da nastave vremenski neograničeno poslovati. Kad je manji ili manje složen subjekt uglavnom financiran zajmom od vlasnika-menadžera, može biti važno da se ta sredstva ne povlače.

> Primjer:
>
> Nastavak postojanja manjeg ili manje složenog subjekta u financijskim poteškoćama može ovisiti o tome da vlasnik-menadžer podredi zajam subjektu u korist banaka ili drugih vjerovnika, ili od vlasnika-menadžera koji podrži zajam za subjekt dajući jamstvo osobnom imovinom vlasnika-menadžera kao zalogom. U takvim okolnostima, revizor može pribaviti primjerene dokumentarne dokaze o podređenosti zajma vlasnika-menadžera ili jamstvu. Kad je subjekt ovisan o dodatnoj podršci vlasnika-menadžera, revizor ocjenjuje sposobnost vlasnika-menadžera za ispunjenje obveze sukladno dogovoru o potpori. Povrh toga, revizor može zatražiti pisanu konfirmaciju uvjeta i odredbi vezanih uz takvu podršku te namjere ili razumijevanja vlasnika-menadžera.

[32] MRevS 505, *Eksterne konfirmacije,* točka 6(a).

Informacije postaju poznate nakon datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku 29)

A66. MRevS 560 zahtijeva od revizora reagiranje na činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma izvješća revizora, ali prije datuma izdavanja financijskih izvještaja, koje bi, da su bile poznate revizoru na dan revizorskog izvješća, mogle uzrokovati revizorovu izmjenu revizorskog izvješća.[33] Na primjer, to može biti slučaj kad je revizor svjestan značajnog kašnjenja između datuma revizorskog izvješća i datuma izdavanja financijskih izvještaja, a revizor utvrdi da je takvo kašnjenje povezano s događajima ili uvjetima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Ocjenjivanje prikupljenih revizijskih dokaza i zaključak (Vidjeti točke 30–31)

A67. Ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o prikladnosti korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen), revizor je dužan razmotriti implikacije za reviziju.

Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti (Vidjeti točku 30(a))

A68. Podložnost menadžmentovoj pristranosti, bilo namjernoj ili nenamjernoj, može se povećati sa stupnjem neizvjesnosti procjene, složenosti i subjektivnosti u menadžmentovoj procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A69. Kad revizor identificira pokazatelje moguće menadžmentove pristranosti, može mu trebati daljnji razgovor s menadžmentom i možda će morati ponovno razmotriti jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi o tome da su metoda, pretpostavke i podaci koje je menadžment koristio za procjenu subjektove subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja bili primjereni.

Primjeri:

- Menadžment može imati tendenciju zanemarivanja vidljivih tržišnih pretpostavki ili podataka i umjesto toga koristiti vlastite interno razvijene pretpostavke ili odabrati podatke koji daju povoljniji ishod.
- Moguće su promjene u metodi, pretpostavkama ili podacima iz razdoblja u razdoblje bez jasnog i primjerenog razloga za promjene. Nasuprot tome, menadžment možda nije mijenjao metodu, pretpostavke ili podatke iz razdoblja u razdoblje unatoč značajnim promjenama u gospodarskim uvjetima ili kad druge okolnosti ukazuju na to da je promjena nužna.
- Može postojati značajan utjecaj vlasnika-menadžera ili povezane strane na utvrđivanje izvora informacija koje se koriste u procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
- Menadžment može biti pretjerano optimističan ili ne uzeti u obzir trendove i obrasce u povijesnim informacijama prilikom procjene budućih ishoda događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A70. Kad se takvi pokazatelji identificiraju, to također može utjecati na zaključak revizora o tome ostaju li revizorova procjena rizika i povezane reakcije i dalje primjereni. Revizor također može morati

[33] MRevS 560, točke 10-13.

razmotriti implikacije za druge aspekte revizije,[34] uključujući potrebu daljnjeg preispitivanja primjerenosti menadžmentove prosudbe pri donošenju menadžmentove procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Nadalje, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta mogu utjecati na zaključak revizora o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja, kako je navedeno u MRevS-u 700 (izmijenjen).[35]

A71. Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti također mogu biti čimbenici rizika prijevare i mogu navesti revizora da preispita jesu li revizorova procjena rizika, osobito procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare, i povezane reakcije, i dalje primjereni.[36] Kad postoji namjera dovođenja u zabludu, pristranost menadžmenta je prijevarne prirode i revizor može morati razmotriti može li ta pristranost predstavljati značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare.

Zaključak o tome postoji li značajna neizvjesnost (Vidjeti točku 31)

A72. Kad se identificiraju događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, zaključak revizora propisan točkom 31 ovisi o revizorovoj ocjeni menadžmentovih planova za buduće mjere u skladu s točkamama 26–28. Na primjer, postoji značajna neizvjesnost kad, na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor zaključi da:

- ishod ovih planova vjerojatno neće biti dostatan za ublažavanje učinaka identificiranih događaja ili uvjeta;
- planovi menadžmenta možda nisu izvedivi u danim okolnostima;
- menadžment možda nema namjeru ili sposobnost poduzeti određene mjere;
- treće strane ili povezane strane, uključujući vlasnika-menadžera subjekta, možda nemaju namjeru ili sposobnost pružiti potrebnu financijsku podršku.

Kad postoji značajna neizvjesnost, revizor je dužan utvrditi pružaju li financijski izvještaji potrebna objavljivanja sukladno točki 33.

Prikladnost objavljivanja informacija

Prikladnost objavljivanja kad ne postoji značajna neizvjesnost (Vidjeti točke 32, 34(b)(i))

A73. Neki okviri financijskog izvještavanja mogu adresirati objavljivanja o:

- glavnim događajima ili uvjetima;
- menadžmentovoj procjeni značajnosti tih događaja ili uvjeta u odnosu na subjektovu sposobnost ispunjavanja svojih obveza;
- planovima menadžmenta koji ublažavaju učinke tih događaja ili uvjeta;
- pretpostavkama koje menadžment ima o budućnosti i drugim izvorima neizvjesnosti procjene; ili
- značajnim prosudbama koje je menadžment donio kao dio procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

---

[34] MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava,* točke A133-A136.

[35] MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima,* točka 11.

[36] MRevS 240, točka 25.

Primjer:

Pri procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, menadžment uzima u obzir sve relevantne informacije o događajima ili uvjetima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Nakon razmatranja svih relevantnih informacija, uključujući izvedivost i učinkovitost bilo kakvih korektivnih mjera za ublažavanje učinaka tih događaja ili uvjeta, menadžment može zaključiti da nema značajne neizvjesnosti. Na primjer, kao odgovor na pad potražnje kupaca i neizvjesnosti u širem gospodarskom okruženju, menadžment je možda započeo realizirati strategiju preokreta koja pokazuje određene dokaze uspjeha (npr. smanjenje troškova, optimizacija novčanih tokova i očuvanje likvidnosti, kako bi se podržala subjektova sposobnost realizacije svoje imovine i podmirenja obveze u normalnom tijeku poslovanja te nastavljanja s poslovanjem u doglednoj budućnosti). Međutim, zaključak da nema značajne neizvjesnosti zahtijevao je značajnu menadžmentovu prosudbu u procjenjivanju utjecaja i vremenskog rasporeda budućih novčanih tokova.

A74. Kad se financijski izvještaji sastavljaju u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorova ocjena o tome postižu li financijski izvještaji fer prezetaciju, uključuje razmatranje cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja te predstavljaju li financijski izvještaji, uključujući povezane bilješke, temeljne transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija.[37]

A75. Kad menadžment donese značajne prosudbe u zaključivanju da nema značajne neizvjesnosti, primjenjujući točku 32, revizor može, ovisno o činjenicama i okolnostima, utvrditi da su dodatna objavljivanja potrebna kako bi financijski izvještaji postigli fer prezentaciju (za okvire fer prezentacije) ili da financijski izvještaji ne bi dovodili u zabludu (za okvire usklađenosti), ovisno o tome kako je primjereno. Dodatna objavljivanja mogu biti potrebna, na primjer, kad relevantni okvir financijskog izvještavanja izričito ne zahtijeva objavljivanja u vezi s tim okolnostima.

A76. U skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen),[38] revizor je dužan izraziti modificirano mišljenje u revizorskom izvješću kad financijski izvještaji ne sadrže dodatna objavljivanja potrebna za postizanje fer prezentacije povrh onih objavljivanja koja su posebno propisana primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Prikladnost objavljivanja kad postoji značajna neizvjesnost (Vidjeti točke 33, 35(a))

A77. Točka 33 zahtijeva od revizora da utvrdi odnose li se objavljivanja u financijskim izvještajima na pitanja navedena u toj točki. Ovo utvrđenje je dodatno u odnosu na revizorovo utvrđenje o tome jesu li objavljivanja o značajnoj neizvjesnosti koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, prikladna. Objavljivanja koja zahtijevaju neki okviri financijskog izvještavanja, a koja su dodatna u odnosu na pitanja navedena u točki 33, mogu uključivati objavljivanja o:

- menadžmentovoj ocjeni značajnosti događaja ili uvjeta vezanih uz subjektovu sposobnost za ispunjavanje svojih obveza te menadžmentove planove za poduzimanje budućih mjera radi rješavanja tih događaja ili uvjeta; ili
- značajne prosudbe koje je donio menadžment kao dio svoje procjene subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

---

[37] MRevS 700 (izmijenjen), točka 14.

[38] MRevS 705 (izmijenjen), točke 6 i A7.

Neki okviri financijskog izvještavanja mogu dati dodatne smjernice u vezi s menadžmentovim razmatranjem objavljivanja o veličini potencijalnog utjecaja glavnih događaja ili uvjeta, te vjerojatnosti i vremenskom rasporedu njihovog nastanka.

Implikacije za revizorsko izvješće (Vidjeti točke 34–38)

A78. Dodatak ovom MRevS-u prikazuje ilustracije izjava koje se moraju uključiti u revizorsko izvješće o financijskim izvještajima kad su MSFI računovodstveni standardi primjenjivi okvir za financijsko izvještavanje. Ako se koristi primjenjivi okvir financijskog izvještavanja različit od MSFI računovodstvenih standarda, ilustrativne izjave predstavljene u Dodatku ovog MRevS možda će biti potrebno prilagoditi kako bi odražavale primjenu drugog okvira financijskog izvještavanja u danim okolnostima.

A79. Izjave koje zahtijevaju točke 34–36 predstavljaju minimalne informacije koje se moraju prezentirati u revizorskom izvješću u svakoj od opisanih okolnosti. Revizor može pružiti dodatne informacije kao dopunu potrebnim izjavama, primjerice navodeći gdje su opisane odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja. Dodatak MRevS 700-u (izmijenjen)[39] uključuje ilustrativne formulacije koje će biti uključene u revizorsko izvješće u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja kako bi se opisale odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora.

Korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja je primjereno – ne postoji značajna neizvjesnost (Vidjeti točku 34)

A80. Revizor može pružiti dodatne informacije u revizorskom izvješću koje bi dopunile izjave propisane točkom 34(a) (npr. upućivanje na relevantne računovodstvene politike ili bilješke u financijskim izvještajima).

A81. Ilustracija 1 Dodatka ovom MRevS-u je primjer revizorskog izvješća subjekta koji nije uvršten kad revizor prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze o primjerenosti menadžmentova korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja i kad zaključi da ne postoji značajna neizvjesnost.

A82. Za reviziju financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten, zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora da dostavi informacije propisane točkom 34(b). Revizor također može odlučiti da bi pružanje informacija u revizorskom izvješću potrebnih prema stavku 34(b) za subjekt koji nije uvršten bilo primjereno za povećanje transparentnosti za namjeravane korisnike financijskih izvještaja. Na primjer, revizor može odlučiti to učiniti za ostale subjekte, uključujući one od značajnog javnog interesa, primjerice, jer imaju velik broj i širok raspon dionika te uzimajući u obzir vrstu i veličinu poslovanja. Takvi subjekti mogu uključivati financijske institucije (kao što su banke, osiguravateljska društva i mirovinski fondovi) te druge subjekte poput dobrotvornih organizacija.

A83. Mogu postojati okolnosti u kojima su, prema revizorovoj profesionalnoj prosudbi, objave menadžmentovih prosudbi o događajima ili uvjetima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja temeljne za razumijevanje financijskih izvještaja od strane namjeravanih korisnika. Također, mogu postojati situacije u kojima revizor, osim što uključuje upućivanje na objavu u financijskim izvještajima, smatra primjerenim ukazati na ključne aspekte tih izvještaja. U takvim okolnostima, informacije propisane točkom 34(b) mogu se dopuniti kako bi se uključili aspekti identificiranih događaja ili uvjeta objavljenih u financijskim

[39] MRevS 700 (izmijenjen), točke 34 i 39.

izvještajima, poput značajnih poslovnih gubitaka, raspoloživih kreditnih linija i mogućeg refinanciranja duga, ili nepridržavanja odredbi ugovora o kreditu, te povezanih ublažavajućih čimbenika ili kako bi se skrenula pozornost na aspekte objava menadžmentovih prosudbi.

Opis načina na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti točke 34(b)(ii), 35(b))

A84. Revizor može opisati jedan ili više sljedećih elemenata prilikom opisa načina na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja:

- kratki pregled obavljenih postupaka;
- pokazatelje ishoda postupaka revizora;
- aspekte revizorove reakcije ili pristupa koji su bili najrelevantniji za događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, uključujući procjenu menadžmentovih planova za buduće mjere; ili
- ključna zapažanja u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A85. Količina detalja koja će biti dana u revizorskom izvješću kako bi se opisalo kako je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja stvar je profesionalne prosudbe. Pri razmatranju količine detalja koje treba pružiti u revizorskom izvješću, revizor može uzeti u obzir sljedeće čimbenike:

- vrsta i opseg revizijskih postupaka obavljenih radi ocjenjivanja menadžmentove procjene radi zaključivanja o tome da ne postoji značajna neizvjesnost;
- razine subjektivnosti, složenosti i neizvjesnosti ocjene uključene u menadžmentovu procjenu.

A86. Kako bi namjeravani korisnici razumjeli značajnost opisa u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline, može biti potrebno obratiti pozornost na to da izričaj korišten u opisu načina na koji je revizor procijenio menadžmentovu procjenu o subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja:

- izravno povezuje opis sa specifičnim okolnostima subjekta, izbjegavajući generički ili standardizirani jezik;
- uzima u obzir kako se događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja adresiraju u povezanim objavama u financijskim izvještajima;
- ne sadrži niti implicira zasebna mišljenja o pojedinim elementima financijskih izvještaja;
- kad je primjenjivo, ne prikriva da postoji značajna neizvjesnost.

A87. Namjera je da vrsta i opseg informacija koje daje revizor budu uravnoteženi u kontekstu odgovornosti pojedinih strana (tj. da revizor pruži korisne informacije u sažetom i razumljivom obliku, a da pritom ne bude neprimjereno davatelj izvornih informacija o subjektu). Izvorne informacije su sve informacije o subjektu koje subjekt inače nije javno učinio dostupnim (npr. nisu uključene u financijske izvještaje ili druge informacije dostupne na dan revizorskog izvješća, niti su obrađene u drugim usmenim ili pisanim komunikacijama menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, poput preliminarnih objava financijskih informacija ili izvještaja za investitore). Takve informacije su odgovornost

subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje.

A88. Primjereno je da revizor nastoji izbjeći neprimjereno davanje izvornih informacija o subjektu u opisu kako je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Opis načina na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu o subjektove sposobnosti da nastavi vremenski neograničeno poslovanje obično sam po sebi nije izvorna informacija o subjektu, već opisuje slučaj u kontekstu revizije. Međutim, revizor može smatrati potrebnim uključiti dodatne informacije kako bi objasnio aspekte događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja kako bi se poboljšalo razumijevanje korisnika. Kad revizor utvrdi da su takve informacije potrebne, revizor može potaknuti menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje da objave dodatne informacije, umjesto da revizor daje izvorne informacije u revizorskom izvješću. Menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu odlučiti uključiti nove ili poboljšane objave u financijske izvještaje ili drugdje u godišnje izvješće koje se odnose na događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u svjetlu činjenice da će revizor u revizorskom izvješću komunicirati kako su ti podaci adresirani u revizorskom izvješću.

A89. Ilustracija 2 Priloga ovom MRevS-u primjer je revizorskog izvješća o uvrštenom subjektu kad:

- je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze o prikladnosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja;
- je revizor zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost; i
- financijski izvještaji adekvatno objavljuju značajne prosudbe menadžmenta pri zaključivanju da ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u računovodstvu je primjereno – postoji značajna neizvjesnost (Vidjeti točke 35 - 36)

A90. Identifikacija značajne neizvjesnosti važna je za razumijevanje financijskih izvještaja od strane namjeravanih korisnika. Korištenje zasebnog odjeljka s naslovom koji uključuje referencu na postojanje značajne neizvjesnosti upozorava namjeravane korisnike na ovu situaciju.

U financijskim izvještajima prikladno je objavljena značajna neizvjesnost (Vidjeti točku 35)

A91. Ilustracije 3 i 4 Dodatka ovog MRevS-e primjeri su revizorskog izvješća o subjektu koji nije uvršten i o subjetku koji je uvršten, respektivno, kad je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze o prikladnosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, ali postoji značajna neizvjesnost i objava u financijskim izvještajima je dostatna.

U financijskim izvještajima značajna neizvjesnost nije prikladno objavljena (Vidjeti točku 36)

A92. Ilustracije 5 i 6 Dodatka ovog MRevS-e primjeri su revizorskih izvještaja za uvršteni subjekt i subjekt koji nije uvršteni subjekt koji sadrže mišljenje s rezervom odnosno negativno mišljenje kad je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, ali u financijskim izvještajima značajna neizvjesnost nije prikladno objavljena.

Razmatranja kad se revizor suzdržava od izražavanja mišljenje o financijskim izvještajima (Vidjeti točku 37)

A93. U situacijama koje uključuju višestruke neizvjesnosti koje su značajne za financijske izvještaje kao cjelinu, revizor može smatrati primjerenim, u iznimno rijetkim okolnostima, suzdržanost od izražavanja od mišljenja. MRevS 705 (izmijenjen) sadrži smjernice o ovom pitanju.[40]

A94. Točka 37 zabranjuje uključivanje zasebnih odjeljaka o vremenskoj neograničenosti poslovanja ili značajnoj neizvjesnosti povezanoj s vremenskom neograničenošću poslovanja u revizorskom izvješću kad se revizor suzdržava od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, osim ako to nije drugačije propisano zakonom ili regulativom, jer bi to bilo u suprotnosti s izjavom o suzdržavanju od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini i moglo bi sugerirati da su financijski izvještaji kao cjelina vjerodostojniji u vezi s tim pitanjima. Kad se revizor suzdržava od izražavanja mišljenja, MRevS 705 (izmijenjen)[41] zahtijeva od revizora da u odjeljku Osnova za suzdržanost od izražavanja mišljenja u revizorskom izvješću navede da revizor nije u mogućnosti donijeti zaključak o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja i o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Davanje takve izjave u odjeljku Osnova za suzdržanost od izražavanja mišljenja revizorskog izvješća pruža korisne informacije korisnicima koje mogu biti zaštita od neprimjerenog oslanjanja na financijske izvještaje.

Korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja je neprimjereno (Vidjeti točku 38)

A95. Ako su financijski izvještaji sastavljeni korištenjem računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, ali prema revizorovoj profesionalnoj prosudbi, menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja od strane menadžmenta nije primjereno, zahtjev iz točke 38 da revizor izrazi negativno mišljenje primjenjuje se bez obzira na to uključuju li financijski izvještaji objavljivanje neprimjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremeske neograničenosti poslovanja.

A96. Kad korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja nije primjereno u danim okolnostima, menadžment može biti obvezan, ili može odlučiti, sastaviti financijske izvještaje na drugoj osnovi (npr. na osnovi likvidacije). Revizor može obaviti reviziju tih financijskih izvještaja pod uvjetom da utvrdi da je druga osnova računovodstva prihvatljiva u datim okolnostima. Revizor može izraziti nemodificirano mišljenje o tim financijskim izvještajima, pod uvjetom da u njima postoji prikladna objava o računovodstvenoj osnovi na kojoj su sastavljeni financijski izvještaji, ali može smatrati primjerenim ili nužnim uključiti odjeljak za isticanje pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen)[42] u revizorsko izvješće kako bi skrenuo pozornost namjeravanog korisnika na tu alternativnu osnovu računovodstva i razloge za njezinu uporabu.

Pisane izjave (Vidjeti točke 39–40)

A97. Revizor može smatrati primjerenim pribaviti posebne pisane izjave uz one propisane točkama 39 i 40. Na primjer, ako revizor dobije pisanu konfirmaciju, kako je opisano u točki A63, od povezane strane, uključujući vlasnika-menadžera subjekta, revizor i dalje može zatražiti pisane izjave od

---

[40] MRevS 705 (izmijenjen), točka 10.

[41] MRevS 705 (izmijenjen), točka 19.

[42] MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

menadžmenta o valjanosti pisane konfirmacije.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točke 41–42)

A98. MRevS 260 (izmijenjen)[43] objašnjava da pravovremena komunikacija tijekom revizije doprinosi postizanju snažnog dvosmjernog dijaloga između onih koji su zaduženi za upravljanje i revizora. Primjereno vrijeme za komunikaciju varirat će ovisno o okolnostima angažmana, uključujući značajnost i vrstu pitanja te očekivane mjere koje će poduzeti oni koji su zaduženi za upravljanje.

> Primjer:
>
> Kad se utvrde događaji ili uvjeti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje bez odgode može im pružiti priliku za davanje pojašnjenja gdje je to potrebno. To također omogućuje onima koji su zaduženi za upravljanje da razmotre jesu li potrebna nova ili poboljšana objavljivanja (npr. u vezi s ublažavajućim čimbenicima u menadžmentovim planovima za buduće mjere koje su važne za prevladavanje negativnih učinaka događaja ili uvjeta).

A99. Revizorovo razumijevanje načina na koji oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, što zahtijeva točka 12(f), također može pružiti korisnu osnovu za promicanje učinkovite dvosmjerne komunikacije između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje.

A100. Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje o revizorovoj ocjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja pruža priliku onima koji su zaduženi za upravljanje razumjeti revizorov rad koji čini osnovu za revizorove zaključke i, ako je primjenjivo, implikacije za revizorsko izvješće. Primjeri pitanja o kojima revizor može komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje uključuju:

> Primjeri:
>
> - Stavovi revizora o primjerenosti objava u financijskim izvještajima u pogledu zahtjeva koji se odnose na priznavanje, mjerenje i prezentaciju u okviru primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.
> - Pitanje o tome je li menadžment primijenio primjerene specijalizirane vještine ili znanja ili angažirao primjerene stručnjake za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
> - Pitanje o tome je li metoda koju menadžment koristi za procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja primjerena u kontekstu vrste, stanja i okolnosti subjekta ili zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.
> - Stavovi revizora o razumnosti pretpostavki na kojima se temelji menadžmentova procjena i stupnju subjektivnosti vezanom uz razvoj tih pretpostavki.
> - Pitanje o tome jesu li pretpostavke u skladu s onima koje se koriste za druga područja poslovnih aktivnosti subjekta i je li menadžment razmatrao alternativne pretpostavke.

[43] MRevS 260 (izmijenjen), točka A49.

- Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti u menadžmentovima prosudbama i pretpostavkama korištenim u procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
- Značajni nedostaci u internim kontrolama povezani s menadžmentovom procjenom vremenske neograničenosti poslovanja (vidjeti i točke A30, A32 i A35).

A101. U slučaju kad subjekt nije uvršten, osim obveznih izjava koje se moraju navesti u revizorskom izvješću, kad je to primjereno, revizor može također komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o dodatnim pitanjima, primjerice opisujući način na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Izvještavanje nadležnog tijela izvan subjekta (Vidjeti točku 43)

A102. Kad revizor razmatra uključivanje zasebnog odjeljka s naslovom "Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja" u revizorskom izvješću ili kod izdavanja modificiranog mišljenja u vezi s pitanjem vremenske neograničenosti poslovanja, revizor može biti obvezan na temelju zakona, regulative ili relevantnih etičkih zahtjeva komunicirati o tim pitanjima. Izvještavanje može biti upućeno nadležnom regulativnom, upravnom, nadzornom ili drugom nadležnom tijelu izvan subjekta. Osim toga, revizor može biti obvezan na temelju zakona, regulative ili relevantnih etičkih zahtjeva razmotriti vrijeme takvog izvještavanja prije izdavanja revizorskog izvješća.

Primjer:

U nekim jurisdikcijama postoje zakonski zahtjevi koji uređuju postupke ranog upozoravanja sukladno kojima revizor prijavljuje nadzornom tijelu kad postoji značajna neizvjesnost, kako bi nadležno tijelo izvan subjekta moglo istražiti predmet i poduzeti mjere. Postupci ranog upozoravanja mogu uključivati izvještavanje nadzornom tijelu u trenutku kad je revizor identificirao značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A103. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi možda ne uključuju revizorovu obvezu izvještavanja nadležnog tijela izvan subjekta, kako je opisano u točki A102. Ipak, zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi[44] mogu revizoru dati pravo prijavljivanja pitanja nadležnom tijelu izvan subjekta, osim ako objavljivanje informacija nije dopušteno zbog obveze povjerljivosti revizora prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima. U takvim okolnostima, revizor može odlučiti raspraviti o tom pitanju s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Primjeri:

- Prilikom revizije financijskih izvještaja financijske institucije, revizor može imati pravo prema zakonu ili regulativi raspraviti slučaj s nadzornim tijelom kad postoji značajna neizvjesnost.
- Relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od revizora razmatranje pitanja o tome je li potrebna daljnja radnja u javnom interesu. Takve radnje mogu uključivati izvještavanje

[44] Na primjer, točka R114.3(a) *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)* (IESBA Kodeks) može dopustiti otkrivanje povjerljivih informacija kad postoji zakonska ili profesionalna obveza ili pravo na njihovo otkrivanje. Točka 114.3 A1(b)(iv) IESBA Kodeksa objašnjava da postoji profesionalna dužnost ili pravo na otkrivanje takvih informacija radi usklađenosti s tehničkim i profesionalnim standardima.

nadležnog tijela izvan subjekta o slučaju, čak i kad ne postoji zakonska ili regulativna obveza za takvu radnju.[45]

A104. Čimbenici koje revizor može uzeti u obzir pri određivanju je li primjereno izvijestiti o slučaju nadležno tijelo izvan subjekta mogu uključivati:

- sva mišljenja izražena od strane regulatornog, upravnog, nadzornog ili drugog nadležnog tijela izvan subjekta;
- pitanje o tome bi li izvještavanje o slučaju bilo u javnom interesu;
- prikladnost i pravovremenost postupaka menadžmenta i, ako je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, radi rješavanja ili ublažavanja situacije.

A105. Izvještavanje o pitanjima vremenske neograničenosti poslovanja primjerenom tijelu izvan subjekta može uključivati složena razmatranja i profesionalne prosudbe. U takvim okolnostima, revizor može razmotriti poduzimanje internog savjetovanja (npr. unutar društva ili društva mreže) ili na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi se time prekršila obveza povjerljivosti). Revizor također može razmotriti traženje pravnog savjeta kako bi razumio opcije revizora te profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja bilo koje radnje.

[45] Vidjeti, na primjer, točke R360.19-R360.26 IESBA Kodeksa.

Dodatak

(Vidjeti točke A78, A81, A89, A91–A92)

Ilustracije izvješća neovisnog revizora u svezi s vremenskom neograničenošću poslovanja

- Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o subjektu koji nije uvršteni subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost.
- Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o uvrštenom subjektu koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost i da je primjerena objava u financijskim izvještajima o menadžmentovim značajnim prosudbama pri zaključivanju o tome da ne postoji značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
- Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o subjektu koji nije uvršten subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenje kad revizor zaključi da postoji značajna neizvjesnost i da je objava u financijskim izvještajima primjerena.
- Ilustracija 4: Revizorsko izvješće o uvrštenom subjektu koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor zaključio da postoji značajna neizvjesnost te da je objava u financijskim izvještajima primjerena.
- Ilustracija 5: Revizorsko izvješće o uvrštenom subjektu koje sadrži mišljenje s rezervom kad revizor zaključi da postoji značajna neizvjesnost i da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani zbog neprikladne objave.
- Ilustracija 6: Revizorsko izvješće o subjektu koji nije uvršteni subjekt koje sadrži negativno mišljenje kad je revizor zaključio da postoji značajna neizvjesnost te da je obvezna objava vezana uz tu značajnu neizvjesnost izostavljena u financijskim izvještajima.

Ilustracija 1 – Revizorsko izvješće o subjektu koji nije uvršteni subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenje kad ne postoji značajna neizvjesnost

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršteni subjekt i primjenjuje okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen)[46] se ne primjenjuje).**
- **Financijske izvještaje sastavlja menadžment subjekta u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvene standarde (IASB) (okvir opće namjene).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje u MRevS-u 210.**
- **Revizor je na temelju prikupljenih revizijskih dokaza zaključio da je nemodificirano (tj. "čisto") mišljenje primjereno.**
- **Na reviziju se primjenjuju relevantni etički zahtjevi iz jurisdikcije.**
- **Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost.**
- **Revizor nije obvezan, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**
- **Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i još nije utvrdio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.**
- **Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima razlikuju se od onih koji su odgovorni za njihovo sastavljanje.**
- **Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima i druge obveze izvještavanja koje su propisane lokalnim zakonima.**

[46] MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente).*

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[47]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja društva ABC (Društva), koja obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući značajne informacije o računovodstvenim politikama.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (*ili daju istinit i fer prikaz*) financijsko stanje Društva na dan 31. prosinca 20X1, njegovu financijsku uspješnost, novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje je izdao Međunarodni odbor za računovodstvene standarde.

Osnova za mišljenje

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti sukldno tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća *Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima relevantnim za našu reviziju financijskih izvještaja u [*jurisdikcija*], a ispunili smo i ostale etičke obveze u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su prikupljeni revizorski dokazi dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti povezane s vremenski neograničenim poslovanjem [48]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo utvrdili značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na prikupljenim revizorskim dokazima do datuma revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva da nastavi vremenski neograničeno poslovanje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima"]

[Izvještavanje u skladu sa zahtjevima izvještavanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).]

---

47 Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

48 Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja od strane namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[49]

[Izvještavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).[50]]

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

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

Izvješće o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima

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

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

---

[49] Kroz ova ilustrativna izvješća revizora, pojmovi menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje možda će morati biti zamijenjeni drugim pojmom koji je prikladan u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

[50] Točke 34. i 39. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se u revizorskom izvješću za sve subjekte u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja uključe izričaji koji opisuju odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja.

Ilustracija 2 – Revizorsko izvješće o uvrštenom subjektu koje sadrži nemodificirano mišljenje kad ne postoji značajna neizvjesnost i objava u financijskim izvještajima o značajnim prosudbama menadžmenta pri zaključivanju da ne postoji značajna neizvjesnost je adekvatna.

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji primjenjuje okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**
- **Financijske izvještaje sastavlja menadžment subjekta u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje izdaje IASB (okvir opće namjene).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje u MRevS-u 210.**
- **Revizor je na temelju prikupljenih revizijskih dokaza zaključio da je nemodificirano (tj. "čisto") mišljenje prikladno.**
- **Na reviziju se primjenjuju relevantni etički zahtjevi iz jurisdikcije.**
- **Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost.**
- **Menadžment je objavio informacije o značajnim prosudbama učinjenim u zaključivanju da ne postoji značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, a objave su adekvatne.**
- **Revizor je odlučio dopuniti zahtijevane iskaze u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.) pozivanjem na odjeljke koji opisuju odgovornosti menadžmenta i revizora u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**
- **Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskom izvješća revizora i još nije utvrdio značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama.**
- **Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima razlikuju se od onih koji su odgovorni za njihovo sastavljanje.**
- **Osim revizije financijskih izvještaja, revizor ima i druge obveze izvještavanja propisane lokalnim zakonima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[51]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja društva ABC (Društva), koja obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući značajne informacije o računovodstvenim politikama.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (*ili daju istinit i fer prikaz*) financijsko stanje Društva na dan 31. prosinca 20X1, njegovu financijsku uspješnost, novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje je izdao Međunarodni odbor za računovodstvene standarde.

Osnova za mišljenje

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti prema tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća *Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima relevantnim za našu reviziju financijskih izvještaja u [*jurisdikcija*], a ispunili smo i ostale etičke obveze u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su prikupljeni revizorski dokazi dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti povezane s vremenski neograničenim poslovanjem.[52]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno.

Ističemo Bilješku X u financijskim izvještajima, koja opisuje neizvjesnosti s kojima se Društvo suočava, značajne prosudbe menadžmenta pri procjeni subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja te niz mjera za ublažavanje koje su poduzete za rješavanje učinaka na poslovne aktivnosti Društva.

[Opis načina na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.).]

Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo utvrdili značajnu neizvjesnost povezanu s događajima ili uvjetima koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na prikupljenim revizijskim dokazima do datuma revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Naše odgovornosti i

---

[51] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[52] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

odgovornosti menadžmenta u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem opisane su u relevantnim dijelovima ovog izvješća.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona koja su, po našoj profesionalnoj prosudbi, bila od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Ova su pitanja obrađena u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, te ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Povrh značajnih prosudbi koje je donio menadžment u zaključivanju da ne postoji značajna neizvjesnost povezana s događajima ili uvjetima koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja koje su navedene u odjeljku *Vremenska neograničenost poslovanja*, utvrdili smo da su pitanja opisana u nastavku ključna revizijska pitanja koja će biti komunicirana u našem izvješću.

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

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaji i revizorskog izvješća o njima"]

[Izvještavanje u skladu sa zahtjevima izvještavanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS 720 (izmijenjen).]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[53]

[Izvještavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).[54]]

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

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

Izvješće o drugim pravnim i regulativnim zahtjevima

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

Angažirani partner na reviziji koja je rezultirala ovim izvješćem neovisnog revizora je [*ime*].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

---

[53] Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

[54] Točke 34. i 39. MRevS-a 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se u revizorskom izvješću za sve subjekte u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja uključe određeni izričaji koji opisuju odgovornosti onih odgovornih za financijske izvještaje i revizora u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja.

Ilustracija 3 – Revizorsko izvješće o subjektu koji nije uvršten i koje sadrži nemodificirano mišljenje kad postoji značajna neizvjesnost i objava u financijskim izvještajima je adekvatna.

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji primjenjuje okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**
- **Financijske izvještaje sastavlja menadžment subjekta u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje izdaje IASB (okvir opće namjene).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje u MRevS-u 210.**
- **Revizor je zaključio da je nemodificirano (tj. "čisto") mišljenje prikladno na temelju prikupljenih revizijskih dokaza.**
- **Na reviziju se primjenjuju relevantni etički zahtjevi iz jurisdikcije.**
- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost. Objava o značajnoj neizvjesnosti u financijskim izvještajima je adekvatna.**
- **Revizor nije obvezan, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**
- **Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i još nije utvrdio značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama.**
- **Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima razlikuju se od onih koji su odgovorni za njihovo sastavljanje.**
- **Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima i druge obveze izvještavanja propisane lokalnim zakonima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[55]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja društva ABC (Društva), koja obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući značajne informacije o računovodstvenim politikama.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (*ili daju istinit i fer prikaz*) financijsko stanje Društva na dan 31. prosinca 20X1, njegovu financijsku uspješnost, novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje je izdao Međunarodni odbor za računovodstvene standarde.

Osnova za mišljenje

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti prema tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća *Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima relevantnim za našu reviziju financijskih izvještaja u [*jurisdikcija*], a ispunili smo i ostale etičke obveze u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su prikupljeni revizorski dokazi dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja

Skrećemo pozornost na Bilješku X u financijskim izvještajima koja pokazuje da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ-a tijekom godine koja je završila 31. prosinca 20X1., a na taj datum tekuće obveze Društva premašile su ukupnu imovinu za iznos od YYY. Kao što je navedeno u Bilješci X, ovi događaji ili uvjeti, zajedno s drugim pitanjima navedenim u Bilješci X, ukazuju na to da postoji značajna neizvjesnost koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naše mišljenje nije modificirano u vezi s ovim pitanjem.

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri oblikovanju mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno.

Naši zaključci temelje se na prikupljenim revizorskim dokazima do datuma izvještaja našeg revizora i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je prikladno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima"]

[Izvještavanje u skladu sa zahtjevima izvještavanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).]

---

[55] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[56]

[Izvještavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).[57]]

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

[Izvještavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen)]

Izvješće o drugim pravnim i regulativnim zahtjevima

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

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

---

[56] Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

[57] Točke 34. i 39. MRevS-a 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se u revizorskom izvješću za sve subjekte u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja uključe određeni izričaji koji opisuju odgovornosti onih odgovornih za financijske izvještaje i revizora u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja.

Ilustracija 4 – Revizorsko izvješće o uvrštenom subjektu koje sadrži nemodificirano mišljenje kad postoji značajna neizvjesnost i objava u financijskim izvještajima je adekvatna.

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće sljedeće okolnosti su pretpostavljene

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji primjenjuje okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**
- **Financijske izvještaje sastavlja menadžment subjekta u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje izdaje IASB (okvir opće namjene).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje u MRevS-u 210.**
- **Revizor je zaključio da je nemodificirano (tj. "čisto") mišljenje prikladno na temelju prikupljenih revizijskih dokaza.**
- **Na reviziju se primjenjuju relevantni etički zahtjevi iz jurisdikcije.**
- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost. Objava značajne neizvjesnosti u financijskim izvještajima je adekvatna.**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**
- **Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i još nije utvrdio značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama.**
- **Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima razlikuju se od onih koji su odgovorni za njihovo sastavljanje.**
- **Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima i druge obveze izvještavanja propisane lokalnim zakonima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[58]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja društva ABC (Društva), koja obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući značajne informacije o računovodstvenim politikama.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (*ili daju istinit i fer prikaz*) financijsko stanje Društva na dan 31. prosinca 20X1, njegovu financijsku uspješnost, novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje je izdao Međunarodni odbor za računovodstvene standarde.

Osnova za mišljenje

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti prema tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća *Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima relevantnim za našu reviziju financijskih izvještaja u [*jurisdikcija*], a ispunili smo i ostale etičke obveze u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su prikupljeni revizorski dokazi dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja

Skrećemo pozornost na bilješku X u financijskim izvještajima koja pokazuje da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ-a tijekom godine koja je završila 31. prosinca 20X1., a na taj datum tekuće obveze Društva premašile su ukupnu imovinu za iznos od YYY.

[Opis načina na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.).]

Kao što je navedeno u Bilješci X, ovi događaji ili uvjeti, zajedno s drugim okolnostima koje su navedene u Bilješci X, ukazuju na to da postoji značajna neizvjesnost koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naše mišljenje nije modificirano u vezi s ovim pitanjem.

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.

Naši zaključci temelje se na prikupljenim revizorskim dokazima do datuma revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

---

[58] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona koja su, po našoj profesionalnoj prosudbi, bila od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Ova su pitanja obrađena u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, te ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u odjeljku *Značajna neizvjesnost povezana s vremenskom neograničenošću poslovanja*, utvrdili smo da su pitanja opisana u nastavku ključna revizijska pitanja koja će biti priopćena u našem izvješću.

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

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je prikladno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima"]

[Izvještavanje u skladu sa zahtjevima izvještavanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[59]

[Izvještavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).[60]*]*

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

[Izvještavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen)]

Izvješće o drugim pravnim i regulativnim zahtjevima

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

Angažirani partner na reviziji koja je rezultirala ovim izvješćem neovisnog revizora je [*ime*].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

---

[59] Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

[60] Točke 34. i 39. MRevS-a 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se u revizorskom izvješću za sve subjekte u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja uključe određeni izričaji koji opisuju odgovornosti onih odgovornih za financijske izvještaje i revizora u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja.

Ilustracija 5 – Revizorsko izvješće o uvrštenom subjektu koje sadrži mišljenje s rezervom kad postoji značajna neizvjesnost i financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani zbog neadekvatne objave.

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji primjenjuje okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**
- **Financijske izvještaje sastavlja menadžment subjekta u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje izdaje IASB (okvir opće namjene).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje u MRevS-u 210.**
- **Na reviziju se primjenjuju relevantni etički zahtjevi iz jurisdikcije.**
- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost. Bilješka Y u financijskim izvještajima navodi opseg financijskih aranžmana, dospijeće i ukupni iznos financijskih angažmana; međutim, financijski izvještaji ne uključuju navode o utjecaju ili dostupnosti refinanciranja niti ovu situaciju karakteriziraju kao značajnu neizvjesnost.**
- **Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani zbog nedostatnog objavljivanja značajne neizvjesnosti. Izraženo je mišljenje s rezervom jer je revizor zaključio da su učinci ove neadekvatne objave na financijske izvještaje značajni, ali ne i prožimajući u financijskim izvještajima.**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**
- **Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća, a predmet koji je doveo do mišljenja s ogradom o financijskim izvještajima utječe i na ostale informacije.**
- **Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima razlikuju se od onih koji su odgovorni za njihovo sastavljanje.**
- **Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima i druge obveze izvještavanja propisane lokalnim zakonima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[61]

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja društva ABC (Društva), koja obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući značajne informacije o računovodstvenim politikama.

Prema našem mišljenju, osim nepotpune objave informacija navedenih u odjeljku našeg izvješća *Osnova za mišljenje s rezervom*, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (*ili daju istinit i fer prikaz*) financijsko stanje Društva na dan 31. prosinca 20X1, njegovu financijsku uspješnost, novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje je izdao Međunarodni odbor za računovodstvene standarde.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kao što je objašnjeno u bilješci Y, ugovori o financiranju Društva istječu, a preostali iznosi dospijevaju 19. ožujka 20X2. Društvo nije uspjelo zaključiti ponovne pregovore niti pribaviti zamjensko financiranje. Ova situacija ukazuje na značajnu neizvjesnost koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Financijski izvještaji ne objavljuju adekvatno ovu okolnost.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti prema tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća *Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima relevantnim za našu reviziju financijskih izvještaja u [*jurisdikcija*], a ispunili smo i ostale etičke obveze u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su prikupljeni revizorski dokazi dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje s rezervom.

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja

Kao što je opisano u odjeljku *Osnova za mišljenje s rezervom* u našem izvješću, postoji značajna neizvjesnost koja nije adekvatno objavljena u financijskim izvještajima.

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.

Naši zaključci temelje se na prikupljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je prikladno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima"]

[Izvještavanje u skladu sa zahtjevima izvještavanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 6 u Dodatku 2 MRevS 720-a (izmijenjen). Zadnja točka odjeljka o ostalim informacijama u Ilustraciji 6 bila bi

[61] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

prilagođena tako da opiše konkretno pitanje koje je dovelo do mišljenja s rezervom koje utječe i na ostale informacije.]

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona koja su, po našoj profesionalnoj prosudbi, bila od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Ova su pitanja obrađena u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, te ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u odjeljku *Osnova za mišljenje s rezervom* i u odjeljku *Značajna neizvjesnost povezana s vremenskom neograničenošću poslovanja*, utvrdili smo da su pitanja opisana u nastavku ključna revizijska pitanja koja se trebaju priopćiti 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 izvještaje[62]

[Izvještavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).[63]*]*

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

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

Izvješće o drugim pravnim i regulativnim zahtjevima

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

Angažirani partner na reviziji koja je rezultirala ovim izvještajem neovisnog revizora je [*ime*].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

---

62 Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije

63 Točke 34. i 39. MRevS-a 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se u revizorskom izvješću za sve subjekte u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja uključe određeni izričaji koji opisuju odgovornosti onih odgovornih za financijske izvještaje i revizora u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja.

Ilustracija 6 – Revizorsko izvješće o subjektu koji nije uvršten koje sadrži negativno mišljenje kad postoji značajna neizvjesnost koja nije objavljena u financijskim izvještajima.

Za potrebe ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten i primjenjuje okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**
- **Financijske izvještaje sastavlja menadžment subjekta u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje izdaje IASB (okvir opće namjene).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje u MRevS-u 210.**
- **Na reviziju se primjenjuju relevantni etički zahtjevi iz jurisdikcije.**
- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost. Financijski izvještaji izostavljaju obvezne objave vezane uz značajnu neizvjesnost. Negativno mišljenje izražava se jer su učinci takvog izostavljanja na financijske izvještaje značajni i prožimajući.**
- **Revizor nije obvezan, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**
- **Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća, a pitanje koje je dovelo do negativnog mišljenja o financijskim izvještajima utječe i na ostale informacije.**
- **Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima razlikuju se od onih koji su odgovorni za njihovo sastavljanje.**
- **Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima i druge obveze izvještavanja propisane lokalnim zakonima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[64]

Negativno mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja društva ABC (Društva), koja obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući značajne informacije o računovodstvenim politikama.

Prema našem mišljenju, zbog izostavljanja informacija navedenih u odjeljku našeg izvješća *Osnova za negativno mišljenje*, priloženi financijski izvještaji ne daju fer prezentaciju, u svim značajnim odrednicama, (*ili ne daju istinit i fer prikaz*) financijsko stanje Društva na dan 31. prosinca 20X1, njegovu financijsku uspješnost, novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s MSFI računovodstvenim standardima koje je izdao Međunarodni odbor za računovodstvene standarde.

Osnova za negativno mišljenje

Ugovori o financiranju Društva istekli su, a preostali iznos dospio je 31. prosinca 20X1. Društvo nije uspjelo zaključiti ponovne pregovore niti pribaviti zamjensko financiranje. Ova situacija ukazuje na značajnu neizvjesnost koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Financijski izvještaji ne objavljuju adekvatno ovu činjenicu.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti prema tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća *Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima relevantnim za našu reviziju financijskih izvještaja u [*jurisdikcija*], a ispunili smo i ostale etičke obveze u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su prikupljeni revizorski dokazi dostatni i primjereni kao osnova za naše negativno mišljenje.

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja

Kao što je opisano u odjeljku *Osnova za negativno mišljenje* našeg izvješća, postoji značajna neizvjesnost koja nije objavljena u financijskim izvještajima.

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.

Naši zaključci temelje se na prikupljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvještaja i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je prikladno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima"]

[Izvještavanje u skladu s zahtjevima izvještavanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 7 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen). Zadnji dio odjeljka o ostalim informacijama u Ilustraciji 7 bio bi prilagođen tako da opiše specifično pitanje koje je dovelo do negativnog mišljenja koje utječe i na ostale

[64] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

informacije.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[65]

[Izvještavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).[66]]

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

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

Izvješće o drugim pravnim i regulativnim zahtjevima

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

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

---

65 Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

66 Točke 34. i 39. MRevS-a 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se u revizorskom izvješću za sve subjekte u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja uključe određeni izričaji koji opisuju odgovornosti onih odgovornih za financijske izvještaje i revizora u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja.

USKLAĐUJUĆE I POSLJEDIČNE IZMJENE KOJE PROIZLAZE IZ MRevS-a 570 (IZMIJENJEN 2024.)

Napomena: U nastavku su usklađujuće izmjene ostalih Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS) kao rezultat odobrenja MRevS-a 570 (izmijenjen 2024.). Ove izmjene stupit će na snagu istovremeno s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.) i prikazane su s označenim promjenama u odnosu na najnovije odobrene verzije MRevS-ova koje su izmijenjene. Brojevi fusnota unutar ovih izmjena nisu usklađeni s izmijenjenim MRevS-ima, te se treba pozivati na te MRevS-ove.

MRevS 200, OPĆI CILJEVI NEOVISNOG REVIZORA I OBAVLJANJE REVIZIJE U SKLADU S MEĐUNARODNIM REVIZIJSKIM STANDARDIMA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik (Vidjeti točke 5 i 17)

…

Inherentna ograničenja revizije

…

Ostala pitanja koja utječu na inherentna ograničenja revizije

A56. U slučaju određenih tvrdnji ili predmetnih pitanja, posebno su značajni potencijalni učinci inherentnih ograničenja na revizorovu sposobnost otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja. Takve tvrdnje ili predmetna pitanja uključuju:

- prijevaru, osobito prijevaru koja uključuje viši menadžment ili dosluh. Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 240.
- postojanje i potpunost odnosa i transakcija s povezanim stranama. Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 550.[1]
- nastanak nepridržavanja zakona i regulative. Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 250 (izmijenjen).[2]
- buduće događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati da subjekt prestane nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 570 (izmijenjen 2024.)[3].

Relevantni MRevS-ovi utvrđuju specifične revizijske postupke koje pomažu u ublažavanju utjecaja inherentnih ograničenja.

…

---

[1] MRevS 550, *Povezane strane*

[2] MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*

[3] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*

MRevS 210, DOGOVARANJE UVJETA REVIZIJSKIH ANGAŽMANA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Ugovor o uvjetima revizijskog angažmana

…

Pismo o revizijskom angažmanu ili drugi oblik pisanog ugovora[4] (Vidjeti točke 10–11)

…

Oblik i sadržaj pisma o revizijskom angažmanu

A24. Oblik i sadržaj pisma o revizijskom angažmanu mogu se razlikovati od subjekta do subjekta. Informacije o revizorovim odgovornostima uključene u pismo o revizijskom angažmanu mogu se temeljiti na MRevS-u 200.[5] Točke 6(b) i 12 ovog MRevS-a sadrže opis odgovornosti menadžmenta. Osim uključivanja pitanja zahtijevanih točkom 10, pismo o revizijskom angažmanu može upućivati na, primjerice:

- elaboriranje opsega revizije, uključujući pozivanje na primjenjive zakone, regulativu, MRevS-ove i etičke i druge odluke profesionalnih tijela kojima revizor podliježe;
- oblik bilo kojeg drugog komuniciranja rezultata revizijskog angažmana;
- ~~obvezu revizora da komunicira ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću sukladno MRevS-u 701;[6]~~
- činjenicu da zbog inherentnih ograničenja revizije, zajedno s inherentnim ograničenjima internih kontrola, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja mogu ostati neotkrivena, iako je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ima;
- dogovore u vezi s planiranjem i obavljanjem revizije, uključujući sastav angažiranog tima;
- očekivanje da će menadžment dati pisane izjave (Vidjeti također točku A13);
- očekivanje da će menadžment omogućiti pristup svim informacijama za koje je menadžment svjestan da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, uključujući očekivanje da će menadžment omogućiti pristup informacijama koje su relevantne za objavljivanja;
- dogovor s menadžmentom o tome da menadžment revizoru učini dostupnim nacrt financijskih izvještaja, uključujući sve informacije koje su relevantne za njihovo sastavljanje, bilo da su pribavljene iz ili izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga (uključujući sve informacije koje su relevantne za sastavljanje objava), te ostale informacije,[7] ako ih ima, u rokovima koji omogućuju revizoru dovršenje revizije u skladu s predloženim vremenskim okvirom;

---

[4] U sljedećim odlomcima, svako upućivanje na pismo o revizijskom angažmanu treba se shvatiti kao upućivanje na pismo o revizijskom angažmanu ili drugi prikladan oblik pisanog sporazuma.

[5] MRevS 200, točke 3–9.

[6] ~~MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*~~

[7] Kako je definirano u MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorova odgovornost u vezi s ostalim informacijama.*

- dogovor s menadžmentom da će informirati revizora o činjenicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje, koje menadžment može spoznati tijekom razdoblja od datuma revizorskog izvješća do datuma kad su izdani financijski izvještaji;
- osnovicu za obračunavanje naknade i uvjete plaćanja;
- zahtjev menadžmentu da potvrdi primitak pisma o revizijskom angažmanu i prihvati uvjete angažmana navedene u njemu;
- očekivanje da će menadžment dati procjenu vremenske neograničenosti poslovanja koja pokriva razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja;[8]
- zahtjeve revizoru da u revizorskom izvješću revizor opiše kako je ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024); i[9]
- zahtjev revizoru da priopći ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću sukladno MRevS-u 701.[10]

…

Dodatak 1

(Vidjeti točke A24–A26)

Primjer pisma o revizijskom angažmanu

…

[Odgovornosti revizora]

Obavit ćemo našu reviziju u skladu s MRevS-ima. Ti standardi zahtijevaju našu sukladnost s etičkim zahtjevima. Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima koristimo profesionalnu prosudbu i održavamo profesionalni skepticizam kroz cijelu reviziju: Mi također:

…

- zaključujemo i komuniciramo o primjerenosti menadžmentovog korištenja vremenski neograničenog poslovanja kao računovodstvene osnove i, na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, i o tome postoji li značajna neizvjesnost koja se odnosi na događaje ili stanja koji mogu baciti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, obvezni smo skrenuti pozornost u našem revizorskom izvješću na povezane objave u financijskim izvještajima ili, ako su takve objave neadekvatne, modificirati naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima koji su pribavljeni do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji i stanja mogu uzrokovati da subjekt/društvo ne nastavi poslovati na osnovi vremenske neograničenosti.

…

[8] Vidjeti MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja,* točka 21.

[9] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), točke 34(b)(ii) i 35(b)

[10] MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

Našu reviziju obavit ćemo na osnovi toga da [menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje] [11] potvrde i razumiju da imaju odgovornost:

(a) …

(b) …

(c) osigurati nam:[12]

(i) pristup svim informacijama za koje je [menadžment] svjestan da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostali izvori;

(ii) dodatne informacije koje možemo zahtijevati od [menadžmenta] u svrhu revizije, poput procjene vremenske neograničenosti poslovanja koja pokriva razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma odobrenja financijskih izvještaja; i

(iii) neograničen pristup osobama unutar subjekta kad odredimo da je od tih osoba nužno pribaviti revizijske dokaze.

Kao dio našeg procesa revizije, mi ćemo zahtijevati od [menadžmenta i, gdje je primjereno, od onih koji su zaduženi za upravljanje], pisanu potvrdu izjava koje su nam upućene u vezi s revizijom.

…

MRevS 220 (IZMIJENJEN), UPRAVLJANJE KVALITETOM ZA REVIZIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Obavljanje angažmana

…

Usmjeravanje, nadzor i pregled (Vidjeti točku 30)

…

Pregled od strane angažiranog partnera (Vidjeti točke 30-34)

…

A92. Angažirani partner koristi profesionalnu prosudbu radi utvrđivanja područja sa značajnim prosudbama koje je donio angažirani tim. Politike ili postupci društva mogu specificirati određena pitanja za koja se obično očekuje da će biti značajne prosudbe. Značajne prosudbe u vezi s revizijskim angažmanom mogu uključivati pitanja povezana s cjelokupnom revizijskom strategijom i planom revizije za poduzimanje angažmana, obavljanje angažmana i opće zaključke do kojih je došao angažirani tim, na primjer:

---

[11] Koristiti terminologiju prilagođenu određenim okolnostima.

[12] Vidjeti točku A24 za primjere ostalih pitanja vezanih uz odgovornosti menadžmenta koja se mogu uključiti.

- pitanja povezana s planiranjem angažmana, kao što su pitanja povezana s utvrđivanjem značajnosti;
- sastav angažiranog tima, uključujući:
  - osoblje koje koristi stručna znanja u specijaliziranom području računovodstva ili revizije;
  - korištenje osoblja iz centara za isporuku usluga.
- odluka o uključivanju revizorskog stručnjaka, uključujući odluku o uključivanju eksternog stručnjaka;
- razmatranja angažiranog tima o informacijama pribavljenih u procesu prihvaćanja i nastavljanja te predložene reakcije na te informacije;
- proces procjene rizika koji obavlja angažirani tim, uključujući situacije u kojima razmatranje inherentnih čimbenika rizika i procjena inherentnog rizika zahtijeva značajnu prosudbu od strane angažiranog tima;
- razmatranje angažiranog tima o odnosima i transakcijama s povezanim stranama te o povezanim objavljivanjima;
- rezultati postupaka koje je angažirani tim obavio u značajnim područjima angažmana, na primjer, zaključci u vezi s određenim računovodstvenim procjenama, računovodstvenim politikama ili razmatranjima o vremenskoj neograničenosti poslovanja;
- ocjena angažiranog tima o radu stručnjaka i zaključcima koji su iz njega izvedeni;
- u situacijama revizije grupe:
  - predložena ukupna strategija revizije grupe i plan revizije grupe;
  - odluke o sudjelovanju revizora komponenti, uključujući načine njihova usmjeravanja i nadziranja te pregledavanja njihovog rada; i
  - ocjena rada revizora komponenti i izvedenih zaključaka.
- način na koji su razriješena pitanja koja utječu na cjelokupnu revizijsku strategiju i plan revizije;
- značajnost i postupanje s ispravljenim i neispravljenim pogrešnim prikazivanjima koji su utvrđeni tijekom angažmana;
- predloženo revizorsko mišljenje i pitanja koja treba priopćiti u revizorskom izvješću, na primjer, ključna revizijska pitanja ili pitanja vezana uz vremensku neograničenost poslovanja. ~~odjeljak "Značajna neizvjesnost vezana uz vremensku neograničenost poslovanja".~~

…

MRevS 230, REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Dokumentiranje obavljenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza

…

Dokumentiranje značajnih pitanja i povezanih značajnih profesionalnih prosudbi (Vidjeti točku 8(c))

…

A10. Neki primjeri okolnosti u kojima je, u skladu s točkom 8, primjereno pripremiti revizijsku dokumentaciju u vezi s korištenjem profesionalne prosudbe, uključuju, gdje su pitanja i prosudbe značajni za:

- obrazloženje revizorovog zaključka kad zahtjev predviđa da revizor "mora razmotriti" određene informacije ili čimbenike, i da su ta razmatranja značajna u kontekstu određenog angažmana;
- osnovu za revizorov zaključak o razumnosti područja subjektivnih prosudbi koje je učinio menadžment, primjerice menadžmentove prosudbe u vezi s korištenjem vremenski neograničenog poslovanja kao računovodstvene osnove;[13]
- osnovu za revizorsko ocjenjivanje jesu li razumne računovodstvene procjene i povezana objavljivanja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešno prikazane;
- osnovu za revizorove zaključke o autentičnosti dokumenta ako je poduzeto daljnje istraživanje (poput primjerenog korištenja stručnjaka ili postupka konfirmiranja) kao reakcija na uvjete identificirane tijekom revizije koji uzrokuju da revizor vjeruje kako je moguće da dokument nije autentičan;
- kad se primjenjuje MRevS 701,[14] revizorsko utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja ili utvrđivanje da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćiti.

…

Dodatak

(Vidjeti točku 1)

Posebni zahtjevi za dokumentiranje u ostalim MRevS-ima

Ovaj Dodatak navodi točke u drugim MRevS-ima koje sadrže posebne zahtjeve za dokumentiranje. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanog materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana* – točke 10–12
- MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja* – točka 41
- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* – točke 45–48
- MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja* – točka 30
- MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* – točka 24
- MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja* – točka 12
- MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja* – točka 38
- MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije* – točka 14

---

[13] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

[14] MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

- MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike* – točke 28–30
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije* – točka 15
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava* – točka 39
- MRevS 550, *Povezane strane* – točka 28
- MRevS 570 (izmijenjen 2024.), Vremenska neograničenost poslovanja – točka 44
- MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—Revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)* – točka 59
- MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora* – točke 36–37
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama* – točka 25

MRevS 250 (IZMIJENJEN), RAZMATRANJE ZAKONA I REGULATIVA U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

…

Zahtjevi

…

Komuniciranje i izvješćivanje o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji

…

Izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji

29. Ako je revizor utvrdio nesukladnost sa zakonima i regulativama ili sumnja da ona postoji, revizor mora utvrditi da li zakon, propis ili relevantni etički zahtjevi: (Vidjeti točke A28–A34)

    (a) zahtijevaju da revizor izvijesti primjereno nadležno tijelo izvan subjekta;

    (b) uspostavljaju odgovornosti ili prava prema kojem izvještavanje primjerenog tijela izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima.

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama

…

Postupci za otkrivanje slučajeva neusklađenosti—ostali zakoni i regulative (Vidjeti točke 6 i 15)

A13. Određenim ostalim zakonima i regulativama revizor treba posvetiti posebnu pozornost jer imaju ključan učinak na poslovanje subjekta (kako je opisano u stavku 6(b)). Nesukladnosti sa zakonima i regulativama koji imaju ključni učinak na poslovanje subjekta mogu uzrokovati da subjekt obustavi poslovanje ili mogu dovesti u pitanje njegovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog

poslovanja.[15] Na primjer, nesukladnost sa zahtjevima iz subjektovog odobrenja za rad ili drugih ovlasti za obavljanje svojega poslovanja može imati takav učinak (npr. kod banke, nesukladnost sa zahtjevima u vezi s kapitalom ili ulaganjima). Postoje također mnogi zakoni i regulative koji se prvenstveno odnose na poslovne aspekte subjekta koji obično ne utječu na financijske izvještaje i nisu obuhvaćeni subjektovim informacijskim sustavima relevantnim za financijsko izvještavanje.

…

Komuniciranje i izvješćivanje o u utvrđenoj nesukladnost ili sumnji da ona postoji

…

Izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji (Vidjeti točku 29)

A28. Izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, može se zahtijevati ili biti primjereno u okolnostima zbog:

(a) zakona, regulative ili relevantnih etičkih zahtjeva koji zahtijevaju od revizora izvješćivanje (vidjeti točku A29);

(b) toga što je revizor odredio da je, u skladu s etičkim zahtjevima, izvješćivanje odgovarajuća mjera kao reakcija na utvrđenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji (vidjeti točku A30); ili

(c) toga što zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi daju revizoru pravo da tako učini (vidjeti točku A31).

…

A31. Čak ako zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi ne sadrže zahtjeve koji se bave izvješćivanjem utvrđene nesukladnosti, ili sumnje da ona postoji, oni mogu davati revizoru pravo izvijestiti primjereno nadležno tijelo izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti, ili sumnji da ona postoji. Na primjer, pri reviziji financijskih izvještaja financijskih institucija, revizor može imati pravo prema zakonu ili regulativi raspraviti s nadzornim tijelom pitanja kao što su utvrđena nesukladnost sa zakonima i regulativama, ili sumnju da ona postoji.

…

MRevS 260 (IZMIJENJEN), KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Pitanja o kojima se mora komunicirati

…

Značajni nalazi revizije (Vidjeti točku 16)

…

[15] Vidjeti MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

Značajne poteškoće tijekom revizije (Vidjeti točku 16(b))

A21. Značajne poteškoće tijekom revizije mogu uključiti pitanja kao što su:

- značajna kašnjenja menadžmenta, nedostupnost subjektovog osoblja ili nesklonost menadžmenta prema osiguravanju informacija koje su nužne revizoru za obavljanje revizijskih postupaka;
- nerazumno kratko vrijeme unutar kojeg treba dovršiti reviziju;
- neočekivani prekomjerni napor zahtijevan za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza;
- nedostupnost očekivanih informacija;
- ograničenja nametnuta revizoru od strane menadžmenta; i
- nesklonost menadžmenta da na zahtjev napravi ili proširi svoju procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.[16]

U nekim okolnostima, takve poteškoće mogu predstavljati ograničenje opsega koje vodi k modificiranju revizorskog mišljenja. [17]

…

Okolnosti koje utječu na oblik i sadržaj revizorskog izvješća (Vidjeti točku 16(d))

…

A24. Okolnosti u kojima se od revizora zahtijeva ili on iz drugih razloga može smatrati nužnim uključivanje dodatnih informacija u revizorsko izvješće u skladu s MRevS-ima, i za koje se zahtijeva komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, uključuju situacije u kojima, na primjer:

- revizor očekuje modificirati mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen);[18]
- se izvješćuje o značajnoj neizvjesnosti u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja u skladu s MRevS 570-om (izmijenjen 2024.);[19]
- se priopćavaju ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701;[20]
- revizor smatra nužnim uključiti odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen)[21] ili je na to obvezan prema drugim MRevS-ima;
- revizor zaključi da postoji neispravljeno značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen).[22]

U takvim okolnostima, revizor može smatrati korisnim dati onima koji su zaduženi za upravljanje nacrt revizorskog izvješća kako bi se olakšalo raspravljanje o tome kako će se takva pitanja adresirati u revizorskom izvješću.

---

16 Vidjeti MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja,* točka 42(e).

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

18 MRevS 705 (izmijenjen), točka 30.

19 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), ~~*Vremenska neograničenost poslovanja*~~, točka 42(f) ~~25(d).~~

20 MRevS 701, točka 17.

21 MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 12.

22 MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti vezane uz druge informacije,* točka 18(a).

…

Dodatak 1

(Vidjeti točku 3)

Posebni zahtjevi u MSUK-u 1 i ostalim MRevS-ima koji se odnose na komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Ovaj Dodatak navodi točke u MSUK1[23] i ostalim MRevS-ima koji zahtijevaju komunikaciju o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu te za ostala objašnjenja u MRevS-ima.

- MSUK 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane s izražavanjem uvjerenja ili povezane usluge* – točka 34(e)
- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* – točke 22, 39(c)(i) i 41-43
- MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja* – točke 15, 20 i 23–25
- MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu* – točka 9
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije* – točke 12–13
- MRevS 505, *Eksterne konfirmacije* – točka 9
- MRevS 510, *Početni revizijski angažmani—Početna stanja* – točka 7
- MRevS 540 (izmijenjen*), Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava* – točka 38
- MRevS 550*, Povezane strane* – točka 27
- MRevS 560, *Naknadni događaji* – točke 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja* – točke 41–42 ~~25~~
- MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)* – točka 57
- MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora* – točke 20 i 31
- MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima* – točka 46
- MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih revizijska pitanja u izvješću neovisnog revizora* – točka 17
- MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora* – točke 12, 14, 23 i 30
- MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora* – točka 12
- MRevS 710, *Usporedne informacije—usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji* – točka 18

[23] MSUK 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koje obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje, ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge*

- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama* – točke 17–19

…

MRevS 315 (IZMIJENJEN 2019.), IDENTIFICIRANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti (Vidjeti točke 13-18)

A11. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koje treba identificirati i procijeniti uključuju i one zbog prijevare i one zbog pogreške, a oba su obuhvaćena ovim MRevS-om. Međutim, značaj prijevara je takav da su dodatni zahtjevi i smjernice uključeni u MRevS 240 u vezi s postupcima procjene rizika i povezanim aktivnostima za pribavljanje informacija koje se koriste za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.[24] Osim toga, sljedeći MRevS-i sadrže dodatne zahtjeve i smjernice za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u vezi s određenim pitanjima ili okolnostima:

- MRevS 540 (izmijenjen) [25] u vezi s računovodstvenim procjenama;
- MRevS 550 u vezi odnosa i transakcija s povezanim stranama;
- MRevS 570 (izmijenjen 2024.) [26] u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem; i
- MRevS 600 (izmijenjen)[27] u vezi s financijskim izvještajima grupa.

…

Ocjenjivanje kontrolnog okruženja (Vidjeti točku 21(b))

…

Informacije dobivene izvan glavne i pomoćnih knjiga

A138. Financijski izvještaji mogu sadržavati informacije koje su dobivene izvan glavne i pomoćnih knjiga. Primjeri takvih informacija koje revizor može razmotriti uključuju:

- informacije dobivene iz ugovora o najmu koje su relevantne za objavljivanja u financijskim izvještajima;
- informacije objavljene u financijskim izvještajima koje su proizašle iz subjektovog sustava za upravljanje rizicima;
- informacije o fer vrijednostima koje su sastavili menadžmentovi stručnjaci i koje su objavljene u financijskim izvještajima.

---

[24] MRevS 240, točke 12–27.

[25] MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava.*

[26] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

[27] MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente).*

- informacije koje su objavljene u financijskim izvještajima a koje su dobivene pomoću modela ili pomoću drugih kalkulacija korištenih za razvijanje računovodstvenih procjena priznatih ili objavljenih u financijskim izvještajima, uključujući informacije povezane s osnovnim podacima i pretpostavkama korištenim u ovim modelima, kao što su:
  - interno razvijene pretpostavke koje mogu utjecati na korisni vijek imovine, ili
  - podaci kao što su kamatne stope na koje utječu čimbenici izvan kontrole subjekta;
- informacije objavljene u financijskim izvještajima o analizama osjetljivosti koje su izvedene iz financijskih modela a koje pokazuju da je menadžment razmatrao alternativne pretpostavke;
- informacije koje su priznate ili objavljene u financijskim izvještajima a koje su dobivene iz poreznih prijava i evidencija subjekta;
- informacije objavljene u financijskim izvještajima dobivene iz analiza pripremljenih u svrhu potkrepljivanja menadžmentove procjene subjektove sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, kao što su objave, ako ih ima, povezane s događajima ili uvjetima koji su identificirani kao oni koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja.[28]

…

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja

A195. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja upućuju na rizike koji se prožimajuće odnose na financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na puno tvrdnji. Rizici ove prirode nisu nužno rizici koji se mogu identificirati u vezi s određenim tvrdnjama na razini klasa transakcija, stanja računa ili objava (npr. rizik menadžmentovog prekoračivanja kontrola). Oni više predstavljaju okolnosti koje mogu prožimajuće povećati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Revizorova ocjena pitanja odnose li se identificirani rizici na prožimajući način na financijske izvještaje podržava revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja. U drugim slučajevima, jedan broj tvrdnji može također biti identificiran kao podložan riziku i može stoga utjecati na revizorovu identifikaciju rizika i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Primjer:

Subjekt se suočava s poslovnim gubicima i problemima likvidnosti te se oslanja na financiranje koje još nije osigurano. U takvoj okolnosti revizor može ~~utvrditi~~ zaključiti da menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi neograničenosti vremena poslovanja uzrokuje rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja. U ovoj situaciji može biti potrebno primijeniti računovodstveni okvir korištenjem likvidacijske osnove što bi vjerojatno prožimajuće utjecalo na sve tvrdnje.

…

Dodatak 1

(Vidjeti točke A61-A67)

[28] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), točke A25 ~~19-20~~.

Razmatranja za razumijevanje subjekta i njegovog poslovnog modela

…

Ciljevi i opseg subjektovog poslovnog modela

…

4. Poslovni rizik može imati neposrednu posljedicu za rizik značajnih pogrešnih prikazivanja za klase transakcija, stanja računa i objavljivanja na razini tvrdnje ili na razini financijskih izvještaja. Na primjer, poslovni rizik koji proizlazi iz značajnog pada tržišnih vrijednosti nekretnina može povećati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja povezanog s tvrdnjom o vrijednosti za zajmodavca srednjoročnih zajmova osiguranih nekretninama. Međutim, isti rizik, osobito u kombinaciji s jakim ekonomskim padom koji istodobno povećava osnovni rizik kreditnih gubitaka kroz cijelo vrijeme trajanja zajmova, može imati i dugotrajne posljedice. Rezultirajuća neto izloženost kreditnim gubicima može ukazivati na događaj ili stanje koje može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako je tako, to može imati implikacije za zaključke menadžmenta i revizora o primjerenosti subjektovog korištenja računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja te za ~~utvrđivanje~~ zaključivanje o tome postoji li značajna neizvjesnost. Može li poslovni rizik rezultirati rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja se, stoga, razmatra u svjetlu okolnosti subjekta. Primjeri događaja i uvjeta koji mogu dovesti do postojanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja prikazani su u Dodatku 2.

…

MRevS 450, OCJENJIVANJE POGREŠNIH PRIKAZA USTANOVLJENIH TIJEKOM REVIZIJE

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 10–11)

…

A17. Povrh toga, svako pojedinačno pogrešno prikazivanje kvalitativne objave se razmatra kako bi se ocijenio njegov učinak na relevantnu objavu ili objave, kao i njegov ukupni učinak na financijske izvještaje kao cjelinu. Utvrđivanje je li jedno ili više pogrešnih prikazivanja u kvalitativnim objavama značajno, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i posebnih okolnosti subjekta, pitanje je koje uključuje primjenu profesionalne prosudbe. Primjeri u kojima takve pogreške mogu biti značajne uključuju sljedeće:

- Netočni ili nepotpuni opisi informacija o ciljevima, politikama i procesima upravljanja kapitalom za subjekte u djelatnostima osiguranja i bankarstva.
- Izostavljanje informacija o događajima ili okolnostima koje su dovele do umanjenja vrijednosti (npr. značajan dugoročni pad potražnje za metalom ili robom) kod subjekta u rudarskoj djelatnosti.

- Neadekvatne objave o subjektovoj sposobnosti da nastavi vremenski neograničeno poslovati.[29]
- Netočan opis računovodstvene politike koja se odnosi na značajnu poziciju u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama kapitala ili izvještaju o novčanim tokovima.
- Neadekvatan opis osjetljivosti na devizni tečaj u subjektu koji obavlja međunarodne trgovačke aktivnosti.

…

MRevS 500, REVIZIJSKI DOKAZI

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) objašnjava što tvori revizijske dokaze u reviziji financijskih izvještaja i uređuje revizorovu odgovornost za oblikovanje i obavljanje revizijskih postupaka radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi mogao donijeti razumne zaključke na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje.
2. Ovaj MRevS primjenjuje se na sve revizijske dokaze prikupljene tijekom revizije. Drugi MRevS-ovi uređuju posebne aspekte revizije (na primjer, MRevS 315 (izmijenjen 2019) [30]), revizijske dokaze koje treba pribaviti u vezi s određenom temom (na primjer, MRevS 570 (izmijenjen 2024) [31]), posebne postupke za pribavljanje revizijskih dokaza (na primjer, MRevS 520[32]) i ocjenjivanje jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi (MRevS 200[33] i MRevS 330[34]).

…

MRevS 510, POČETNI REVIZORSKI ANGAŽMANI – POČETNA STANJA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Dodatak

(Vidjeti točku A8)

Ilustracije revizorskih izvještaja s modificiranim mišljenjima

---

29 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točke 32-33.

30 MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.*

31 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

32 MRevS 520, *Analitički postupci.*

33 MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.*

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

Ilustracija 1:

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi i koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen)[35] se ne primjenjuje).**

…

- **Na osnovi prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~u odnosu na događaje ili stanja koja mogu baciti značajnu sumnju sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u~~ skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024).[36]**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[37]

Mišljenje s rezervom

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja[38]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Ostala pitanja

…

---

35 MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente).*

36 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

37 Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

38 Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

Ilustracija 2:

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi i koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024).**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja[39]

Mišljenja

…

Osnova za mišljenja, uključujući osnovu za mišljenje s rezervom o financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Ne postoji značajna neizvjesnost vezana uz vremensku neograničenost poslovanja[40]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostala pitanja

…

[39] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u situacijama kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[40] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

MRevS 540 (IZMIJENJEN), REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POVEZANIH OBJAVA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 4, 16)

…

Neizvjesnost procjene (Vidjeti točku 16(a))

…

A75. U nekim slučajevima, neizvjesnost procjene vezana uz računovodstvenu procjenu može utjecati na revizorovu profesionalnu prosudbu o tome postoji li značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju ~~O~~ na sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. MRevS 570 (izmijenjen 2024)[41] uspostavlja zahtjeve i daje smjernice u takvim okolnostima.

…

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta (Vidjeti točku 32)

…

A135. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta mogu utjecati na zaključak revizora o tome jesu li revizorova procjena rizika i povezane reakcije na nju i dalje primjereni. Revizor također može morati razmotriti implikacije za druge aspekte revizije,[42] uključujući potrebu daljnjeg preispitivanja primjerenosti menadžmentovih prosudbi pri izradi računovodstvenih procjena. Nadalje, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta mogu utjecati na zaključak revizora o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja, kako je objašnjeno u MRevS-u 700 (izmijenjen).[43]

…

MREVS 560, NAKNADNI DOGAĐAJI

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točke 6–9)

…

---

41 MRevS 570, (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

42 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), točke A68-A71.

43 MRevS 700 (izmijenjen), točka 11.

Upiti (Vidjeti točku 7(b))

A9. U postavljanju upita menadžmentu i, gdje je primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje, o tome je li nastao neki naknadni događaj koji može utjecati na financijske izvještaje, revizor može postaviti upit o tome kakav je trenutni status stavki koje su bile obračunate na temelju preliminarnih ili nepotpunih podataka i može postaviti određene upite o sljedećim pitanjima:

- jesu li nastale neke nove obveze, zajmovi ili jamstva;
- je li planirana ili se dogodila prodaja ili stjecanje imovine;
- jesu li planirana ili su se dogodila povećanja kapitala ili izdavanja dužničkih instrumenata, kao što je izdavanje novih dionica ili obveznica, ili aranžman za likvidaciju ili spajanja;
- je li neka imovina subjekta podržavljena ili je uništena, primjerice u požaru ili poplavi;
- je li došlo do značajnih promjena u vezi s nepredviđenim događajima;
- jesu li obavljena neka neuobičajena računovodstvena usklađivanja ili se tek namjeravaju obaviti;
- je li se nešto dogodilo ili će se vjerojatno dogoditi što bi moglo dovesti u pitanje prikladnost računovodstvenih politika primijenjenih pri sastavljanju financijskih izvještaja, kao što bi bilo u slučaju, primjerice, kad takvi događaji dovode u pitanje primjerenost korištenja ~~valjanosti osnove~~ računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.
- je li nastao neki događaj koji je relevantan za mjerenje procjena ili rezervacija sadržanih u financijskim izvještajima; i
- je li nastao neki događaj koji je relevantan za nadoknadivost imovine.

MRevS 580, PISANE IZJAVE

…

Dodatak 1

(Vidjeti točku 2)

Popis MRevS-a koji sadrže zahtjeve za pisane izjave

Ovaj Dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ima koji zahtijevaju pisane izjave specifične za određenu temu. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* – točka 40
- MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja* – točka 17
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije* – točka 14
- MRevS 501, *Revizijski dokazi — dodatna razmatranja za posebne stavke* – točka 12
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava* – točka 37

- MRevS 550, *Povezane strane* – točka 26
- MRevS 560, *Naknadni događaji* – odlomak 9
- MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja* – odlomci 39–40 ~~16(e)~~
- MRevS 710, *Usporedne informacije—usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji* – točka 9
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti revizora u vezi s ostalim informacijama* – točka 13(c)

…

Dodatak 2

(Vidjeti za A21)

Ilustrativno pismo s izjavom

Sljedeće ilustrativno pismo uključuje pisane izjave koje su zahtijevane ovim i ostalim MRevS-ima. U ovoj se ilustraciji pretpostavlja da su primjenjivi okvir financijskog izvještavanja Međunarodni standardi financijskog izvještavanja; zahtjev MRevS-a 570 (izmijenjen 2024.)[44] da se pribavi pisana izjava nije relevantan; i nema izuzetaka u zahtijevanoj pisanoj izjavi. Ako bi bilo izuzetaka, izjavu bi trebalo modificirati kako bi odražavala izuzetke.

…

MRevS 600 (IZMIJENJEN), POSEBNA RAZMATRANJA — REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE (UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

…

Zahtjevi

…

Razumijevanje grupe i njezina okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola grupe

…

Razmatranja kad su uključeni revizori komponenti

31. Grupni revizor mora pravovremeno komunicirati revizorima komponenti: (Vidjeti točke A106)

    (a) pitanja koja revizor grupe utvrdi kao relevantna za oblikovanje ili obavljanje postupaka procjene rizika od strane revizora komponente u svrhu revizije grupe;

    (b) pri primjeni MRevS-a 550,[45] odnose ili transakcije s povezanim stranama koje su identificirane od strane menadžmenta grupe, kao i sve druge povezane strane kojih je revizor grupe svjestan, a koje su relevantne za rad revizora komponente; i (Vidjeti točku A107)

---

[44] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

[45] MRevS 550, *Povezane strane,* točka 17.

(c) pri primjeni MRevS-a 570 (izmijenjen 2024.),[46] događaje ili uvjete koje identificira menadžment grupe ili revizor grupe, a koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost grupe za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, a relevantni su za rad revizora komponente.

…

Dodatak 1

(Vidjeti točku A45)

Ilustracija izvješća neovisnog revizora kad revizor grupe nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima može temeljiti revizorsko mišljenje za grupu

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi i koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe matičnog društva s ovisnim društvima (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se primjenjuje).**
- **Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024).**
- **Revizor nije obvezan, niti je inače odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.[47]**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja[48]

Mišljenje s rezervom

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

[46] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

[47] MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

[48] Podnaslov "Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja[49]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima"]

…

MRevS 610 (IZMIJENJEN 2013.), KORIŠTENJE RADOM INTERNIH REVIZORA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Određivanje vrste i opsega rada službe interne revizije koji se može koristiti

Čimbenici koji utječu na određivanje sadržaja i opsega rada službe interne revizije koji se može koristiti (Vidjeti točke 17–19)

…

Prosudbe u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju rezultata (Vidjeti točke 18(a), 30(a))

…

A19. Budući da eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo revizorsko mišljenje, eksterni revizor treba stvoriti značajne prosudbe u revizijskom angažmanu u skladu s točkom 18. Značajne prosudbe uključuju sljedeće:
- procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;
- ocjenjivanje dostatnosti obavljenih testova;
- ocjenjivanje primjerenosti korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta;
- ocjenjivanje važnih računovodstvenih procjena; i
- ocjenjivanje prikladnosti objava u financijskim izvještajima i drugih pitanja koja utječu na revizorsko izvješće.

…

[49] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

MRevS 700 (IZMIJENJEN), FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠĆIVANJE O FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

…

Zahtjevi

…

Revizorsko izvješće

…

Revizorsko izvješće za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

…

Vremenska neograničenost poslovanja

29. ~~Gdje je primjenjivo~~, Revizor mora izvijestiti u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024).[50]

…

Odgovornosti za financijske izvještaje

…

34. U ovom odjeljku revizorskog izvješća moraju se opisati odgovornosti menadžmenta za: (Vidjeti točke A45–A48)

(a) sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, i za interne kontrole za koje menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i

(b) procjenjivanje subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem[51] i je li primjereno korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja kao i objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem. Objašnjenje odgovornosti menadžmenta za ovu procjenu mora uključiti opis okolnosti u kojima je primjereno koristiti računovodstvo na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja. (Vidjeti točku A48.)

…

Revizorsko izvješće propisano zakonom ili regulativom

50. Ako se zakonom ili regulativom određene jurisdikcije od revizora zahtijeva korištenje određenog izgleda ili izričaja u revizorskom izvješću, u revizorskom izvješću se može pozivati na Međunarodne standarde revizije samo ako revizorsko izvješće uključuje, kao minimum, svaki od sljedećih elemenata: (Vidjeti točke A71–A72)

(a) naslov;

(b) naslovnik, kako je zahtijevano okolnostima angažmana;

---

[50] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja,* točke 34-38 ~~21-23~~.

[51] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), točka 2.

(c) odjeljak mišljenja koji sadrži izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima i upućivanje na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja korišten pri sastavljanju financijskih izvještaja (uključujući navođenje države porijekla okvira financijskog izvještavanja koji nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, vidjeti točku 27);

(d) identifikaciju financijskih izvještaja subjekta koji su bili revidirani;

(e) izjavu da je revizor neovisan od subjekta u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima povezanim s revizijom, i da je ispunio druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima.

(i) u izjavi se mora navesti država porijekla relevantnih etičkih zahtjeva ili se pozvati na IESBA Kodeks,

(ii) ako relevantni etički zahtjevi zahtijevaju od revizora da javno objavi kad je primijenio zahtjeve neovisnosti specifične za revizije financijskih izvještaja određenih subjekata, izjava mora naznačiti da je revizor neovisan o subjektu u skladu sa zahtjevima neovisnosti koji se primjenjuju na revizije tih subjekata;

(f) ~~gdje je primjenjivo, dio koji je u vezi sa~~, odjeljak koji adresira, i nije proturječan, zahtjevima izvješćivanja iz točaka 34-35 i 36(c) ~~22~~ MRevS-a 570 (izmijenjen 2024.).

(g) gdje je primjenjivo, odjeljak s osnovom za mišljenje s rezervom ili odjeljak s osnovom za negativno mišljenje koji je u vezi sa, i nije proturječan, zahtjevima izvješćivanja iz točke 35(b) ~~23~~ MRevS-a 570 (izmijenjen 2024.);

(h) gdje je primjenjivo, odjeljak koji uključuje informacije zahtijevane MRevS-om 701 ili dodatne informacije o reviziji koje su propisane zakonom ili regulativom i koji je u vezi sa, i nije proturječan, zahtjevima izvješćivanja iz tog MRevS-a[52]; (Vidjeti točke A72–A75)

(i) gdje je primjenjivo, odjeljak koji je u vezi sa zahtjevima izvješćivanja iz točke 24. MRevS a 720 (izmijenjen);

(j) opis odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja i identifikaciju onih koji su odgovorni za nadziranje postupka financijskog izvještavanja koji su u vezi sa, i nisu proturječni, zahtjevima iz točki 33–36;

(k) upućivanje na Međunarodne revizijske standarde i zakon ili regulativu, kao i opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja koji su u vezi sa, i nisu proturječni, zahtjevima iz točki 37–40; (Vidjeti točke A50–A53)

(l) za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata, ime angažiranog partnera osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti;

(m) revizorov potpis;

(n) adresa revizora;

(o) datum revizorskog izvješća.

…

[52] MRevS 701, točke 11-16.

Dodatak

(Vidjeti točku A19)

Ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima

…

Ilustracija 1 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima uvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024).**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[53]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja[54]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

[53] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[54] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ključna revizijska pitanja

…

Ilustracija 2 – Revizorsko izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima uvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, tj. matičnog društva s ovisnim društvima (npr. primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).**

…

- **Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024).**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja[55]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja[56]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo

[55] Podnaslov "Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[56] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ključna revizijska pitanja

…

Ilustracija 3 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima subjekta koji nije uvršten na burzi, sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi i koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024).**
- **Revizor nije obvezan, niti je inače odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja[57]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo

[57] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je prikladno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima"]

…

Ilustracija 4 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima subjekta koji nije uvršten, sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti opće namjene

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten, koji su propisani zakonom ili regulativom. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024).**
- **Revizor nije obvezan, niti je inače odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-u 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja[58]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo

[58] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je prikladno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima"]

…

MRevS 701, PRIOPĆAVANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

…

4. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću odnosi se na revizora koji je formirao mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću nije:

   (a) zamjena za objavljivanja u financijskim izvještajima čije objavljivanje od menadžmenta zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili koje su inače nužne za postizanje fer prezentacije;

   (b) zamjena za revizorovo izražavanje modificiranog mišljenja kad je zahtijevano okolnostima određenog revizijskog angažmana u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)[59];

   (c) zamjena za izvješćivanje u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.)[60] ~~kad postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu stvarati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem~~; ili

   (d) odvojeno mišljenje o pojedinom pitanju. (Vidjeti točke A5–A8)

…

Zahtjevi

…

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

…

Uzajamni odnos između opisa ključnih revizijskih pitanja i drugih elemenata koji moraju biti uključeni u revizorsko izvješće

---

[59] MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.*

[60] MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točke 34-38 ~~22-23~~.

15. Sljedeće su, po svojoj prirodi, ključna revizijska pitanja: pitanje koje uzrokuje modificirano mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)~~,~~ ili, u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.), ~~ili~~ značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja ili kad je menadžment donio značajne prosudbe zaključivši da nema značajne neizvjesnosti.~~u skladu s MRevS 570 (izmijenjen), po svojoj su prirodi ključna revizijska pitanja.~~ Međutim, u takvim okolnostima, ta pitanja ne smiju biti opisana u odjeljku za ključna revizijska pitanja revizorskog izvještaja i zahtjevi iz točaka 13–14 se ne primjenjuju. Umjesto toga, revizor mora:

    (a) izvijestiti o tom pitanju odnosno pitanjima u skladu s primjenjivim MRevS-om ili MRevS-ima; i

    (b) u odjeljku o ključnim revizijskim pitanjima uključiti upućivanje na odjeljak s osnovom za mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ili odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točke A6–A7)

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku 2)

…

A6. Kad revizor izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen), prikazivanje opisa pitanja koje uzrokuje modificirano mišljenje u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom ili za negativno mišljenje pomaže poboljšati razumijevanje namjeravanim korisnicima i identifikaciju takvih okolnosti kad one nastanu. Odvajanje priopćavanja tih pitanja od drugih ključnih revizijskih pitanja opisanih u odjeljku za ključna revizijska pitanja ih na primjeren način ističe u revizorskom izvješću (vidjeti točku 15). Dodatak u MRevS-u 705 (izmijenjen) uključuje ilustrativne primjere o tome kakav je učinak na uvodni tekst u odjeljku za ključna revizijska pitanja kad revizor izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje i druga ključna revizijska pitanja su priopćena u revizorskom izvješću. U točki A58 ovog MRevS-a se ilustrira kako se odjeljak za ključna revizijska pitanja prezentira kad je revizor odredio da nema drugih ključnih revizijskih pitanja za priopćavanje u revizorskom izvješću povrh pitanja obrađenih u tom izvješću u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom ili za negativno mišljenje ili odjeljku za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.

…

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

…

Upućivanje na mjesto gdje je pitanje objavljeno u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 13)

…

A41. Osim što se revizor može pozvati na povezanu objavu odnosno više njih, revizor može skrenuti pozornost na njihove ključne aspekte. Opseg menadžmentovih objava o određenim aspektima ili čimbenicima u vezi s tim kako je određeno pitanje utjecalo na financijske izvještaje tekućeg razdoblja može pomoći revizoru u lociranju određenog aspekta o tome kako se s pitanjem postupalo u reviziji tako da namjeravani korisnici mogu shvatiti zašto je pitanje ujedno i ključno revizijsko pitanje. Na primjer: ~~(a) K~~kad subjekt uključi opsežne objave o računovodstvenim procjenama, revizor može

skrenuti pozornost na objavljivanje ključnih pretpostavki, objavu raspona mogućih ishoda i druge kvalitativne i kvantitativne objave u vezi s ključnim izvorima neizvjesnosti procjene ili bitnim računovodstvenim procjenama, kao dio obrazloženja zašto je pitanje jedno od najveće značajnosti u reviziji i kako se u reviziji postupalo s tim pitanjem.

~~(b) Kad revizor zaključi u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen) da ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor može ipak odrediti da jedno ili više pitanja povezanih s tim zaključkom, koja su se pojavila temeljem revizorovog djelovanja prema MRevS-u 570 (izmijenjen), jesu ključna revizijska pitanja. U takvim okolnostima, revizorov opis takvih ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću bi uključio aspekte identificiranih događaja ili uvjeta objavljenih u financijskim izvještajima, kao što su značajni gubitak iz poslovanja, raspoložive mogućnosti zaduživanja i moguće refinanciranje duga ili nesukladnost s ugovorima o kreditima i povezani ublažujući čimbenici.[61]~~

…

Kako se u reviziji postupalo s pitanjem (Vidjeti točku 13(b))

…

Oblik i sadržaj odjeljka za ključna revizijska pitanja u ostalim slučajevima (Vidjeti točku 16)

…

A58. U nastavku je ilustracija prezentacije u revizorskom izvješću ako je revizor utvrdio da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćiti:

Ključna revizijska pitanja

[Osim pitanja opisanog u odjeljku *Osnova za mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje* ili odjeljku za *značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem*,] utvrdili smo da nema [drugih] ključnih revizijskih pitanja za priopćiti u našem izvješću.

…

MRevS 705 (IZMIJENJEN), MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

…

Zahtjevi

…

Oblik i sadržaj revizorskog izvješća kad je mišljenje modificirano

Revizorsko mišljenje

…

Suzdržanost od izražavanja mišljenja

---

[61] ~~Vidjeti točku A3 MRevS-a 570 (izmijenjen).~~

19. Kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor mora:

    (a) navesti da revizor ne izražava mišljenje o priloženim financijskim izvještajima;

    (b) navesti da, zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi osigurao osnovu za revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima; i

    (c) izmijeniti iskaz zahtijevan točkom 24(b) MRevS-a 700 (izmijenjen), koji ukazuje da su financijski izvještaji bili revidirani tako da se navede da je revizor bio angažiran kako bi obavio reviziju financijskih izvještaja.

    (d) navesti u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja da revizor nije u mogućnosti donijeti zaključak o primjerenosti korištenja računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja te postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Razmatranja kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima

29. Osim ako to zakon ili regulativa ne zahtijevaju, kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, revizorsko izvješće ne smije uključivati odjeljak za:

    (a) ~~odjeljak za~~ ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701; [62]

    (b) vremensku neograničenost poslovanja u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.); [63]

    (c) značajnu neizvjesnost u vezi s nastavkom vremenski neograničenog poslovanja u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.);[64] i

    (d) ~~odjeljak~~ ostale informacije u skladu s MRevS 720 (izmijenjen). [65][66] (Vidjeti točku A26)

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Oblik i sadržaj revizorskog izvješća kad je mišljenje modificirano

Ilustrativna revizorska izvješća (Vidjeti točku 16)

A17. Ilustracije 1 i 2 u Dodatku sadrže revizorska izvješća s mišljenjem s rezervom, odnosno negativnim mišljenjem, budući da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

A18. Ilustracija 3 u Dodatku sadrži revizorsko izvješće s mišljenjem s rezervom budući da revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Ilustracija 4 sadrži suzdržanost od izražavanja

---

62 MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točke 11–13.

63 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točka 34.

64 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), točke 35–36.

65 ~~MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točke 11–13.~~

66 MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti revizora u vezi s ostalim informacijama*, točka A54.

mišljenja zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio financijskih izvještaja. Ilustracija 5 sadrži suzdržanost od izražavanja mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o više sastavnih dijelova financijskih izvještaja. U oba posljednja slučaja, mogući učinci na financijske izvještaje nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza su i značajni i prožimajući. Dodaci drugim MRevS-ima koji sadrže zahtjeve izvješćivanja, uključujući i MRevS 570 (izmijenjen 2024.)~~[67]~~ također sadrže ilustracije revizorskih izvješća s modificiranim mišljenjem.

…

Razmatranja kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima (Vidjeti točku 29)

A26. Navođenje razloga za revizorovu nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza unutar odjeljka revizorskog izvješća koji se odnosi na osnovu za suzdržanost od izražavanja mišljenja pruža korisne informacije korisnicima za razumijevanje zbog čega se revizor suzdržao od izražavanja mišljenja te može biti daljnja zaštita od neprimjerenog oslanjanja na njih. Međutim, priopćavanje bilo kojeg ključnog revizijskog pitanja različitog od onog koje uzrokuje suzdržanost od izražavanja mišljenja, odnosno onih koja uzrokuju suzdržanost od izražavanja mišljenja, može stvoriti dojam da su financijski izvještaji kao cjelina u vezi s tim pitanjima vjerodostojniji nego što bi bilo primjereno u danim okolnostima i što bi bilo nedosljedno sa suzdržanosti od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini. Slično tome, ne bi bilo primjereno uključiti odjeljak za ostale informacije u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) koji se odnosi na revizorova razmatranja sukladnosti ostalih informacija s financijskim izvještajima. U skladu s tim, točka 29 ovog MRevS-a zabranjuje uključivanje u revizorsko izvješće ~~odjeljka za ključna revizijska pitanja ili odjeljka za ostala pitanja~~ određenih odjeljaka kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja, osim ako se od revizora inače zahtijeva zakonom ili regulativom priopćavanje ključnih revizijskih pitanja.

…

Dodatak

(Vidjeti točke A17-A18, A25)

Ilustracije izvještaja neovisnog revizora s modifikacijama mišljenja

…

Ilustracija 1 – Mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija potpunog financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen)[68] se ne primjenjuje).**

…

- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli stvarati značajnu sumnju u~~**

[67] ~~MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja.*~~

[68] MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente).*

~~sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024).

- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[69]

Mišljenje s rezervom

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja[70]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima"]

…

Ključna revizijska pitanja

…

Ilustracija 2 – Negativno mišljenje zbog značajnog pogrešnog prikaza u konsolidiranim financijskim izvještajima

---

69 Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

70 Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, subjekta i ovisnih društava (tj. primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).**

…

- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024).**
- **Primjenjuje se MRevS 701; međutim, revizor je utvrdio da nema ključnih revizijskih pitanja osim onih opisanih u odjeljku osnova za negativno mišljenje.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja[71]

Negativno mišljenje

…

Osnova za negativno mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja[72]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je prikladno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima"]

---

[71] Podnaslov "Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[72] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

…

Ključna revizijska pitanja

…

Ilustracija 3 – Mišljenje s rezervom zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza povezanih s inozemnim pridruženim društvom

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, subjekta s podružnicama tj. primjenjuje se MRevS 600 (Izmijenjen)).**

…

- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u~~ skladu s MRevS 570 (izmijenjen 2024).**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja[73]

Mišljenje s rezervom

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[74]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

[73] Podnaslov "Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[74] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je prikladno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima"]

…

Ključna revizijska pitanja

…

Ilustracija 4 – Suzdržanost od izražavanja mišljenja zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o jednom elementu konsolidiranih financijskih izvještaja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzu i koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe subjekta s podružnicama (tj. primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja[75]

Suzdržanost od izražavanja mišljenja

…

Osnova za suzdržanost od izražavanja mišljenja

Ulaganje Grupe u svoj zajednički pothvat u Društvo XYZ iskazano je u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju u iznosu od xxx, što predstavlja preko 90% neto imovine Grupe sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine. Nije nam bio dopušten pristup menadžmentu i revizorima Društva XYZ, kao ni revizijskoj dokumentaciji revizora Društva XYZ. Kao posljedica toga, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li potrebna neka prepravljanja u vezi s proporcionalnim udjelom Grupe u imovini u zajednički kontroliranom Društvu XYZ, njezinim proporcionalnim udjelom u obvezama Društva XYZ za koje solidarno odgovora, njezinim proporcionalnim udjelom u prihodima i rashodima Društva XYZ za godinu i stavkama od kojih se sastoji konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima.

Ne možemo donijeti zaključak o primjerenosti korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja niti o tome postoji li značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Grupe za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

[75] Podnaslov "Izvještaj o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

…

Ilustracija 5 – Suzdržanost od izražavanja mišljenja zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za više elemenata financijskih izvještaja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzu i koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[76]

Suzdržanost od izražavanja mišljenja

…

Osnova za suzdržanost od izražavanja mišljenja

Bili smo imenovani kao revizori Društva nakon 31. prosinca 20X1. godine i stoga nismo prisustvovali fizičkom popisu zaliha na početku i kraju godine. Nismo se mogli uvjeriti drugim načinima u količine zaliha na stanju na 31. prosinca 20X0. i 20X1. godine koje su bile iskazane u izvještaju o financijskom položaju u iznosima od xxx i xxx. Osim toga, uvođenje novog kompjutoriziranog sustava za potraživanja iz poslovanja u rujnu 20X1. godine rezultiralo je brojnim pogreškama u iskazivanju potraživanja. Do datuma našeg izvješća, menadžment još uvijek uklanja manjkavosti sustava i ispravlja pogreške. Nismo mogli drugim postupcima potvrditi ili verificirati potraživanja iz poslovanja iskazana u izvještaju o financijskom položaju sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine u iznosu od xxx. Posljedica tih pitanja jest da nismo mogli utvrditi bi li bila potrebna neka prepravljanja u vezi s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima iz poslovanja, i stavkama od kojih se sastoji izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjeni kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima.

Ne možemo donijeti zaključak o primjerenosti korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta pri sastavljanju financijskih izvještaja niti o tome postoji li značajna neizvjesnost vezana uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

MRevS 706 (IZMIJENJEN), ODJELJCI ZA ISTICANJE PITANJA I ODJELJCI ZA OSTALA PITANJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

[76] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

…

3. MRevS 570 (izmijenjen 2024.)[77] i MRevS 720 (izmijenjen)[78] ustanovljuje zahtjeve i sadrži upute o priopćivanju u revizorskom izvješću u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja i ostalim informacijama respektivno.

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Okolnosti u kojima može biti nužan odjeljak za isticanje pitanja (Vidjeti točke 4, 8)

…

A5. Primjeri okolnosti u kojima revizor može smatrati nužnim uključiti odjeljak za isticanje pitanja su:

- neizvjesnost vezana uz budući ishod iznimnog sudskog spora ili postupka regulatora ako to nije događaj ili uvjet koji bi mogao uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje;
- značajan naknadni događaj nastao između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća;[79]
- rana primjena (gdje je dopušteno) novog računovodstvenog standarda koji značajno utječe na financijske izvještaje; i
- velika katastrofa koja je imala, ili i dalje ima, značajan utjecaj na financijski položaj subjekta.

…

Uključivanje odjeljka za isticanje pitanja u revizorsko izvješće (Vidjeti točku 9)

…

A7. Uključivanje odjeljka za isticanje pitanja u revizorskom izvješću ne utječe na revizorsko mišljenje. Odjeljak za isticanje pitanja nije zamjena za:

(a) modificiranje mišljenja u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen) kad je zahtijevano okolnostima određenog revizijskog angažmana;

(b) objave u financijskim izvještajima koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja da ih menadžment učini ili, koje su inače nužne, da bi se postigla fer prezentacija; ili

(c) izvještavanje u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)[80] ~~kad postoji značajna neizvjesnost u vezi~~

---

77 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

78 MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama.*

79 MRevS 560, točka 6.

80 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), točke 34-38 ~~22-23~~.

~~s događajima ili uvjetima koji mogu stvoriti značajnu dvojbu u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.~~

…

Mjesto odjeljaka za isticanje pitanja i odjeljaka za ostala pitanja u revizorskom izvješću (Vidjeti točke 9, 11)

A16. Smještaj odjeljka za isticanje pitanja ili odjeljka za ostala pitanja u revizorskom izvješću ovisi o sadržaju informacija koje treba priopćiti i revizorovoj prosudbi o relativnoj važnosti takvih informacija namjeravanim korisnicima u usporedbi s drugim elementima za koje se zahtijeva da se izvijesti u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen). Na primjer:

Odjeljci za isticanja pitanja

- Kad se odjeljak za isticanje pitanja odnosi na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i u okolnostima gdje je revizor utvrdio da bi okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom bio inače neprihvatljiv[81], revizor može smatrati nužnim smjestiti odjeljak neposredno nakon odjeljka ~~osnova za mišljenje~~ za vremensku neograničenost poslovanja ili značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja kako bi osigurao odgovarajući kontekst za revizorsko mišljenje.
- Kad je prezentiran odjeljak za ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću, odjeljak za isticanje pitanja može se prezentirati ili neposredno prije ili nakon odjeljka za ključna revizijska pitanja, temeljeno na revizorovoj prosudbi o relativnoj važnosti informacija uključenih u odjeljak za isticanje pitanja. Revizor može također dodati daljnje objašnjenje naslovu „isticanje pitanja“, kao što je npr. korištenje naslova „isticanje pitanja – naknadni događaj“ kako bi se razlikovao odjeljak za isticanje pitanja od pojedinačnih pitanja opisanih u odjeljku za ključna revizijska pitanja.

Odjeljci za ostala pitanja

…

Dodatak 3

(Vidjeti točku A17)

Ilustracija izvješća neovisnog revizora koje uključuje dio za ključna revizijska pitanja, odjeljak za isticanje pitanja i odjeljak za ostala pitanja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen)[82] se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost ~~u vezi s događajima ili uvjetima koji bi mogli stvarati značajnu~~**

[81] Na primjer, kako to zahtijeva MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 19 i MRevS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—Revizije financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s okvirima posebne namjene*, točka 14.

[82] MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*.

~~sumnu u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja~~ u skladu s MRevS 570 (izmijenjen 2024.).

…

- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[83]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[84]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Isticanje pitanja[85]

…

Ključna revizijska pitanja

…

Ostala pitanja

---

83 Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

84 Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

85 Kao što je navedeno u točki A16, odjeljak za isticanje pitanja može biti stavljen neposredno prije ili nakon dijela za ključna revizorska pitanja, na temelju revizorove procjene relativne važnosti informacija uključenih u odjeljak za isticanje pitanja.

…

Dodatak 4

(Vidjeti za A8)

Ilustracija izvješća neovisnog revizora koje sadrži mišljenje s rezervom zbog odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i koje uključuje odjeljak za isticanje pitanja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.)~~**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[86]

Mišljenje s rezervom

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[87]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

---

[86] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[87] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Isticanje pitanja – učinci požara

…

MRevS 710, USPOREDNE INFORMACIJE — USPOREDNI IZNOSI I USPOREDNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

…

Dodatak

(Vidjeti točke A5, A7, A10)

Ilustracije izvješća neovisnog revizora

Ilustracija 1 – Usporedni iznosi

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi i koji su sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen)[88] se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.) [89] ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.)~~**
- **Revizor nema obvezu, niti je sam drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[90]

Mišljenje s rezervom

---

88 MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente).*

89 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

90 Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[91]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[92]

…

Ilustracija 2 – Usporedni iznosi

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi i koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.)~~**
- **Revizor nije obvezan, niti je inače odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

[91] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

[92] Kroz ova ilustrativna revizorska izvješća, pojmovi menadžment i oni zaduženi za upravljanje možda će trebati biti zamijenjeni drugim pojmom koji je prikladan u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[93]

Mišljenje s rezervom

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[94]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[95]

…

Ilustracija 3 – Usporedni iznosi

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi i koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.)~~**
- **Revizor nema obvezu, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

---

93 Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

94 Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

95 Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[96]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[97]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostala pitanja

…

Ilustracija 4 – Usporedni financijski izvještaji

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi i koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.)~~**

[96] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[97] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

- **Revizor nema obvezu, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[98]

Mišljenje s rezervom

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[99]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[100]

…

MRevS 720 (IZMIJENJEN), REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S OSTALIM INFORMACIJAMA

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Čitanje i razmatranje ostalih informacija (Vidjeti točke 14-15)

---

98 Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

99 Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

100 Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

…

Razmatranje o tome postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i revizorovih saznanja stečenih tijekom revizije (Vidjeti točku 14(b))

…

A32. Revizorova saznanja stečena u reviziji mogu također uključiti pitanja koja su prospektivne naravi. Takva pitanja mogu uključiti, na primjer, poslovne izglede i buduće novčane tokove koje revizor razmatra kad ocjenjuje pretpostavke koje koristi menadžment u obavljanju testova umanjenja vrijednosti nematerijalne imovine kao što je goodwill, ili kad ocjenjuje menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.[101]

…

Dodatak 2

(Vidjeti točke 21-22, A53)

Ilustracija izvještaja neovisnog revizora vezanih uz druge informacije

…

Ilustracija 1 – Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršten ili neuvršten, koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, uvrštenog ili neuvrštenog koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen)[102] se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024.)[103] ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)~~.**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.[104]**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

---

101 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

102 MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja—revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente).*

103 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *~~Vremenska neograničenost poslovanja~~.*

104 MRevS 701, *Komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora.* Odjeljak za ključna revizijska pitanja obvezan je samo za uvrštene subjekte.

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[105]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[106]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ključna revizijska pitanja[107]

…

Ilustracija 2 – Revizorsko izvješće za uvršteni subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama te očekuje dobiti preostale informacije nakon datuma revizorskog izvješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).~~**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

---

105 Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

106 Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

107 Odjeljak za ključna revizijska pitanja obvezan je samo za uvrštene subjekte.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[108]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[109]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ključna revizijska pitanja

…

Ilustracija 3 – Revizorsko izvješće za neuvršteni subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija i očekuje dobiti preostale informacije nakon datuma revizorskog izvješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzi koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)~~**

[108] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[109] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

- **Revizor nema obvezu, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[110]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima"]

…

Ilustracija 4 – Revizorsko izvješće za uvršteni subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenje kad revizor nije dobio ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća, ali očekuje dobiti ostale informacije nakon datuma revizorskog izvješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješće pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (izmijenjen) se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili~~**

[110] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

~~**okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)**~~

- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja[111]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[112]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ključna revizijska pitanja

…

Ilustracija 5 – Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili neuvršteni, koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i zaključio da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

[111] Podnaslov "Izvještaj o reviziji financijskih izvještaja" nije potreban u okolnostima kad drugi podnaslov "Izvještaj o drugim pravnim i regulatornim zahtjevima" nije primjenjiv.

[112] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, bilo uvrštenog ili neuvrštenog koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 (revidirani) se ne primjenjuje).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)~~**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

…

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[113]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima"]

…

Ilustracija 6 – Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, bilo da je uvršten ili neuvršten, koje sadrži mišljenje s rezervom kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća

[113] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

i postoji ograničenje opsega u vezi sa značajnom stavkom u konsolidiranim financijskim izvještajima koje također utječe na ostale informacije.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, uvrštenog ili neuvrštenog, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe (tj. primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)~~**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

…

Mišljenje s rezervom

…

Osnova za mišljenje s rezervom

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[114]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima"]

[114] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

…

Ilustracija 7 – Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili drugačiji od uvrštenog, koje sadrži negativno mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i negativno mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima također utječe na ostale informacije.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, uvrštenog ili drugačijeg, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe (tj. primjenjuje se MRevS 600 (izmijenjen)).**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)~~**
- **Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Negativno mišljenje

…

Osnova za negativno mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[115]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

…

[115] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, poput "Informacije koje nisu dio financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima"]

…

MREVS 800 (IZMIJENJEN), POSEBNA RAZMATRANJA—REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA SASTAVLJENIH U SKLADU S OKVIRIMA POSEBNE NAMJENE

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Formiranje mišljenja i razmatranja u vezi s izvješćivanjem (Vidjeti točku 11)

A13. Dodatak ovom MRevS-u sadrži ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima posebne namjene. Druge ilustracije revizorskih izvješća mogu biti relevantne za izvješćivanje o financijskim izvještajima posebne namjene (vidjeti, na primjer, Dodatke MRevS-a 700 (izmijenjen), MRevS-a 705 (izmijenjen),[116] MRevS-a 570 (izmijenjen 2024),[117] MRevS-a 720 (izmijenjen),[118] i MRevS-a 706 (izmijenjen)).[119]

Primjena MRevS-a 700 (izmijenjen) pri izvješćivanju o financijskim izvještajima za posebne namjene

…

Vremenska neograničenost poslovanja

A15. Financijski izvještaji posebne namjene mogu ili ne moraju biti sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja za koji je relevantna računovodstvena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (na primjer, računovodstvena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantna za neke financijske izvještaje sastavljene u skladu s poreznom osnovom računovodstva u određenim jurisdikcijama).[120] Ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji je primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja posebne namjene, opis odgovornosti menadžmenta u revizorskom izvješću[121] može biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi. Opis odgovornosti revizora u revizorskom izvješću[122] može također biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi ovisno o tome kako se MRevS 570 (izmijenjen 2024.) primjenjuje u okolnostima angažmana.

…

Dodatak

(Vidjeti točku A14)

---

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

117 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

118 MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama.*

119 MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

120 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), točka 2.

121 Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 34(b) i A48.

122 Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 39(b)(iv).

Ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima posebne namjene

…

Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten, koji su sastavljeni u skladu s ugovornim odredbama o financijskom izvještavanju (za potrebe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Financijski izvještaji sastavljeni su od strane menadžmenta subjekta u skladu s ugovornim odredbama o financijskom izvještavanju (tj. okvira posebne namjene). Menadžment nema mogućnost izbora okvira za financijsko izvještavanje.**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024.) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)~~**

…

- **Revizor nema obvezu, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Vremenska neograničenost poslovanja

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[123]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

[123] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

Isticanje pitanja – Računovodstvena osnova i ograničenje distribucije i uporabe

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu u ispunjavanju odredbi za financijsko izvještavanje iz gore spomenutog Ugovora. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Društvu i Društvu DEF i ne smije se distribuirati ili dati na upotrebu stranama koje nisu Društvo ili kompanija DEF. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[124]

…

<u>Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten i koji je sastavljen u skladu s poreznom osnovom računovodstva u Jurisdikciji X (za potrebe ovog prikaza, okvir sukladnosti).</u>

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja koji je sastavio menadžment ortaštva u skladu s poreznom osnovicom računovodstva u jurisdikciji X (tj. posebnim okvirom) kako bi pomogao ortacima u pripremi njihovih osobnih prijava poreza na dohodak. Menadžment nema mogućnost izbora okvira za financijsko izvještavanje.**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen <u>2024.</u>) ne postoji. ~~u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)~~**

…

- **Revizor nema obvezu, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

<u>Vremenska neograničenost poslovanja</u>

[124] Kroz ova ilustrativna izvješća revizora, pojmovi menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje možda će morati biti zamijenjeni drugim pojmom koji je prikladan u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

Nema značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja.[125]

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju našeg mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno. Na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, nismo identificirali značajnu neizvjesnost vezanu uz događaje ili uvjete koji bi mogli uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naši zaključci temelje se na pribavljenim revizorskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Isticanje pitanja – Računovodstvena osnova i ograničenje distribucije

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli ortacima Ortaštva u pripremanju njihovih osobnih poreznih prijava. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Ortaštvu i njegovim ortacima i ne smije se distribuirati drugima. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje[126]

…

Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s odredbama o financijskom izvještavanju koje je ustanovio regulator (za potrebe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji je sastavio menadžment subjekta u skladu s odredbama o financijskom izvještavanju koje je uspostavio regulator (tj. okvir posebne namjene) kako bi se zadovoljili zahtjevi tog regulatora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira za financijsko izvještavanje.**

…

- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost ~~vezana uz događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024). Objava ove značajne neizvjesnosti u financijskim izvještajima je adekvatna.**

…

- **Regulator zahtijeva od revizora da komunicira ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

[125] Ovaj dodatni podnaslov može biti koristan za poboljšanje razumijevanja namjeravanih korisnika o prirodi pitanja obrađenih u odjeljku za vremensku neograničenost poslovanja u revizorskom izvješću.

[126] Ili druge pojmove prikladne u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Isticanje pitanja – Računovodstvena osnova

Skrećemo pozornost na Bilješku YX uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu u ispunjavanju zahtjeva regulatora DEF. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem

Skrećemo pozornost na Bilješku ~~6~~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 6, ti događaji ili okolnosti, uz ostala pitanja navedena u Bilješci 6, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.~~

[Opis načina na koji je revizor ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.).]

Kao što je navedeno u Bilješci ~~6~~X, ovi događaji ili uvjeti, zajedno s drugim pitanjima navedenim u Bilješci ~~6~~X, ukazuju na to da postoji značajna neizvjesnost koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Naše mišljenje nije modificirano u vezi s ovim pitanjem.

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno.

Naši zaključci temelje se na prikupljenim revizijskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja su, po našoj profesionalnoj prosudbi, 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 značajna neizvjesnost 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 primijenjenim na ovu reviziju.]

Ostalo

…

MRevS 805 (IZMIJENJEN), POSEBNA RAZMATRANJA—REVIZIJE POJEDINAČNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I ODREĐENIH ELEMENATA, RAČUNA ILI STAVAKA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

…

Zahtjevi

…

Formiranje mišljenja i razmatranja u vezi s izvješćivanjem

…

Izvješćivanje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja i o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu tih financijskih izvještaja

…

14. Ako revizorsko izvješće o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja uključuje:

    (a) modificirano mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen); [127]

    (b) odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen); [128]

    (c) odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.); [129]

    (d) priopćenje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701; [130] ili

    (e) navod koji opisuje neispravljeni značajni pogrešni prikaz ostalih informacija u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen); [131]

    revizor mora razmotriti implikacije, ako ih ima, koje te okolnosti imaju na reviziju pojedinačnih financijskih izvještaja ili određenog elementa financijskih izvještaja i za revizorsko izvješće o njemu. (Vidjeti točke A23–A27)

…

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

…

Razmatranja pri prihvaćanju angažmana

Primjena MRevS-ova (Vidjeti točku 7)

…

---

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

128 MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

129 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točke 35-36 ~~22.~~

130 MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 13.

131 MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama,* Članak 22(e)(ii).

A6. Sukladnost sa zahtjevima MRevS-ova relevantnim za reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja može biti neizvediva ako revizor ujedno nije angažiran i u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. U takvim slučajevima, revizor često nema istu razinu razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, kao što ima revizor koji također revidira subjektov cjelovit skup financijskih izvještaja. Revizor također nema revizijske dokaze o općoj kvaliteti računovodstvenih evidencija ili drugim računovodstvenim informacijama koji bi se pribavili u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. U skladu s tim, revizoru mogu biti potrebni daljnji dokazi za potkrjepljivanje revizijskih dokaza stečenih iz računovodstvenih evidencija. U slučaju revizije određenog elementa financijskih izvještaja, određeni MRevS-ovi zahtijevaju revizijski posao koji može biti nerazmjeran u odnosu na element koji se revidira. Primjerice, iako će zahtjevi MRevS-a 570 (izmijenjen 2024.) vjerojatno biti relevantni u okolnostima revizije popisa potraživanja od kupaca, postupanje u skladu s tim zahtjevima može biti nepraktično zbog opsega revizijskog posla koji se zahtijeva. Ako revizor zaključi da revizija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja u skladu s MRevS-ima nije praktična, revizor može raspraviti s menadžmentom o tome je li praktičnije obaviti drugu vrstu angažmana.

…

Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije (Vidjeti točku 10)

A10. Relevantnost svakog od MRevS-a zahtijeva pažljivo razmatranje. Čak i kad je samo određeni element financijskog izvještaja podvrgnut reviziji, načelno su relevantni MRevS-ovi kao što su MRevS 240,[132] MRevS 550[133] i MRevS 570 (izmijenjen 2024). To je stoga što element može biti pogrešno prikazan zbog prijevare, učinaka povezanih s transakcijama s povezanim stranama ili neispravne primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

Formiranje mišljenja i razmatranja u vezi s izvješćivanjem (Vidjeti točku 11)

…

A17. Dodatak 2 sadrži ilustracije izvješća neovisnog revizora o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskog izvještaja. Druge ilustracije revizorovih izvješća mogu biti relevantne za izvješćivanje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja (vidjeti, na primjer, dodatke MRevS-a 700 (izmijenjen), MRevS-a 705 (izmijenjen), MRevS-a 570 (izmijenjen 2024), MRevS-a 720 (izmijenjen) i MRevS-a 706 (izmijenjen)).

Primjena MRevS 700 (izmijenjen) pri izvješćivanju o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja

…

Vremenska neograničenost poslovanja

A19. Ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji je primijenjen u sastavljanju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, može biti potrebno na

---

[132] MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja.*

[133] MRevS 550, *Povezane strane.*

odgovarajući način prilagoditi opis odgovornosti menadžmenta[134] u revizorskom izvješću koji se odnosi na vremenski neograničeno poslovanje. Opis odgovornosti revizora[135] u revizorskom izvješću može također biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi ovisno o tome kako se MRevS 570 (izmijenjen 2024.) primjenjuje u okolnostima angažmana.

…

Dodatak 2

(Vidjeti točku A17)

Ilustracije izvješća neovisnog revizora o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskog izvještaja

…

Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta, koji je sastavljen u skladu s okvirom opće namjene (za svrhe ove ilustracije, okvirom fer prezentacije).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija bilance (tj. pojedinačnog financijskog izvještaja) neuvrštenog subjekta.**

…

- **Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika.**

…

- **Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost ~~u vezi s događajima ili okolnostima koje mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem~~ sukladno MRevS-u 570 (izmijenjen 2024). Objava značajne neizvjesnosti u pojedinačnom financijskom izvještaju je adekvatna.**
- **Revizor nema obvezu, niti je drugačije odlučio, komunicirati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije bilance.**

…

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

---

[134] Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 34(b) i A48.

[135] Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 39(b)(iv).

…

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja

Skrećemo pozornost na bilješku ~~6~~X u financijskom izvještaju, u kojoj je navedeno da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ-a tijekom godine zaključno s 31. prosincem 20X1. i na taj datum tekuće obveze Društva premašile su njegovu ukupnu imovinu za iznos od YYY. Kao što je navedeno u Bilješci ~~6X~~, ti događaji ili okolnosti, uz ostala pitanja navedena u bilješci ~~6X~~, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzorkovati značajnu sumnju u mogućnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Naše mišljenje nije modificirano u vezi s ovim pitanjem.

U kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline, i pri formiranju mišljenja o njima, zaključili smo da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno.

Naši zaključci temelje se na prikupljenim revizijskim dokazima do datuma našeg revizorskog izvješća i nisu jamstvo za sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijski izvještaj[136]

…

Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija izvještaja o novčanim priljevima i odljevima (tj. pojedinačnog financijskog izvještaja) neuvrštenog subjekta.**

…

- **Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan kako bi ispunio potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika. [137]**

…

- **Računovodstvena pretpostavka o vremenskoj neograničenosti poslovanja nije relevantna u sastavljanju izvještaja o novčanim priljevima i odljevima. ~~Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).~~**
- **Od revizora se ne zahtijeva i nije drugačije odlučio priopćiti ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije izvještaja o novčanim priljevima i odljevima.**

…

[136] Kroz ova ilustrativna izvješća revizora, pojmovi menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje možda će morati biti zamijenjeni drugim pojmom koji je prikladan u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

[137] MRevS 800 (izmijenjen) sadrži zahtjeve i smjernice o obliku i sadržaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Isticanje pitanja – računovodstvena osnova

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijski izvještaj, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaj je sastavljen kako bi se pružile informacije vjerovniku XYZ. Kao posljedica toga, financijski izvještaj može biti neprikladan za ostale svrhe. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijski izvještaj[138]

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskog izvještaja u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu novčanih tokova opisanom u Bilješci X; ovo uključuje utvrđivanje je li računovodstvena osnova po načelu novčanih tokova primjenjiva osnova za sastavljanje financijskog izvještaja u danim okolnostima i odgovornost za one interne kontrole koje menadžment smatra nužnim za sastavljanje financijskog izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

~~U sastavljanju financijskog izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.~~

Odgovornosti revizora za reviziju financijskog izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li financijski izvještaj kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tog financijskog izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira revizorovu odgovornost i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

[138] Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva. [139]
- ~~zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezane objave u financijskom izvještaju ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem vremenski neograničenog poslovanja.~~
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena, ako ih ima, i povezanih objava od strane menadžmenta.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskog izvještaja, uključujući i objave, kao i odražava li financijski izvještaj transakcije i događaje na kojima je zasnovan na način kojim se postiže fer prezentacija.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

…

<u>Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o određenom elementu financijskog izvještaja uvrštenog subjekta. Izvještaj je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene.</u>

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija popisa potraživanja (tj. elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja).**

…

- **Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti oblikovan kako bi zadovoljio potrebe određenih korisnika za financijskim informacijama. [140]**

…

- **<u>Računovodstvena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantna za sastavljanje popisa potraživanja</u>. ~~Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).~~**

[139] Ova bi se rečenica modificirala, ovisno o potrebi, u situacijama kad revizor također ima odgovornost izdati mišljenje o učinkovitosti unutarnje kontrole u vezi s revizijom financijskog izvještaja.

[140] MRevS 800 (izmijenjen) sadrži zahtjeve i smjernice o obliku i sadržaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu sa okvirom posebne namjene.

- **Od revizora se ne zahtijeva i nije drugačije odlučio priopćiti ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije popisa potraživanja.**

  …

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima društva ABC [ili drugom primjerenom naslovniku]

Mišljenje

…

Osnova za mišljenje

…

Isticanje pitanja – računovodstvena osnova i ograničenja distribucije

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz popis, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Popis je sastavljen kako bi pomogao Društvu da ispuni zahtjeve regulatora DEF. Kao posljedica toga, popis može biti neprikladan za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Društvu i regulatoru DEF te se ne smije distribuirati stranama koje nisu Društvo ili regulator DEF. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za popis[141]

Menadžment je odgovoran za sastavljanje popisa u skladu sa [opis odredbi za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator] i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja popisa koji je bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

~~U sastavljanju popisa, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.~~

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Odgovornosti revizora za reviziju popisa

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li popis bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi ovog popisa.

---

[141] Ili druge pojmove koji su prikladni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira odgovornost revizora i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja popisa uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva. [142]
- ~~zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezane objave u popisu ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem vremenski neograničenog poslovanja.~~
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena, ako ih ima, i povezanih objava od strane menadžmenta.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

Mi također dajemo izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da smo postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da ćemo komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na našu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o povezanim zaštitnim mjerama.

…

MRevS 810 (IZMIJENJEN), ANGAŽMANI RADI IZVJEŠĆIVANJA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

…

Zahtjevi

…

Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima

[142] Ova bi se rečenica modificirala, kako je primjereno, u okolnostima kad revizor također ima odgovornost izdati mišljenje o učinkovitosti internih kontrola u vezi s revizijom popisa.

…

Pozivanje na revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima (Vidjeti točku A23)

19. Ako revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje:

(a) mišljenje s rezervom u skladu s MRevS 705 (izmijenjen); [143]

(b) odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen); [144]

(c) odjeljak za *značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem* u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.); [145]

(d) Odjeljak za vremensku neograničenost poslovanja u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen 2024.) kad menadžment donosi značajne prosudbe pri zaključivanju o tome da ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji bi mogli stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja;[146]

(e) priopćenje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701;[147]ili

(f) navod koji opisuje neispravljeni značajni pogrešni prikaz ostalih informacija u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen); [148]

i revizor je uvjeren da su sažeti financijski izvještaji usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima ili su njihov fer sažetak, u skladu s primijenjenim kriterijima, u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima mora se, dodatno uz dijelove iz točke 16:

(i) navesti da revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje mišljenje s rezervom, odjeljak za isticanje pitanja, odjeljak za ostala pitanja; odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem ili odjeljak za vremensku neograničenost poslovanja koji se odnosi na značajne prosudbe menadžmenta pri zaključivanju o tome da nema značajne neizvjesnosti, priopćenje ključnih revizijskih pitanja ili navod koji opisuje neispravljeni značajni pogrešni prikaz ostalih informacija; (Vidjeti točku A21) i

(ii) opisati: (Vidjeti točku A22)

a. osnovu za mišljenje s rezervom o revidiranim financijskim izvještajima i učinak toga, ako ga ima, na sažete financijske izvještaje;

b. pitanje navedeno u odjeljku za isticanje pitanja, odjeljku za ostala pitanja ili odjeljku za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja ili odjeljak za vremensku neograničenost poslovanja, koji se odnosi na značajne prosudbe menadžmenta pri zaključivanju o tome da nema značajne neizvjesnosti, u revizorskom izvješću o revidiranim financijskim izvještajima; i učinak toga, ako ga ima, na sažete financijske izvještaje; ili

---

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

144 MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

145 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točke 35-36 ~~22~~.

146 MRevS 570 (izmijenjen 2024.), točka 34(b).

147 MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijska pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

148 MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama.*

c. neispravljeni pogrešni prikaz ostalih informacija i učinak toga, ako ga ima, na informacije uključene u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima. (Vidjeti točku A15.)

…

Dodatak

(Vidjeti točku A23)

Ilustracije izvješća neovisnog revizora o sažetim financijskim izvještajima

- Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ustanovljenim kriterijima. O revidiranim financijskim izvještajima izražava se nemodificirano mišljenje. Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano je poslije datuma revizorskog izvješća o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji. Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja i priopćenje o drugim ključnim revizijskim pitanjima.

…

Ilustracija 1:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- **Nemodificirano mišljenje izražava se o revidiranim financijskim izvještajima uvrštenog subjekta.**
- **…**
- **Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje odjeljak za *značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja*.**
- **Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje priopćivanje drugih ključnih revizijskih pitanja.[149]**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

…

Sažeti financijski izvještaji

…

Revidirani financijski izvještaji i naše izvješće o njima

[149] Kao što je objašnjeno u točki 15 MRevS 701, značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja po svojoj je prirodi ključno revizijsko pitanje, ali se o njemu mora izvještavati u zasebnom dijelu revizorskog izvještaja u skladu s točkama 35-36 22 MRevS 570 (izmijenjen 2024.).

Izrazili smo nemodificirano revizorsko mišljenje o revidiranim financijskim izvještajima u našem izvješću datiranom s 15. veljače, 20X2. To izvješće također uključuje:

- Odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja u kojem se skreće pozornost na bilješku ~~6~~X u revidiranim financijskim izvještajima. U bilješci ~~6~~X u revidiranim financijskim izvještajima navedeno je da je Društvo ABC ostvarilo neto gubitak tijekom godine završene 31. prosinca 20X1. u iznosu ZZZ i da na taj datum tekuće obveze Društva ABC premašuju njegovu ukupnu imovinu za YYY. Ti događaji ili stanja, zajedno s drugim pitanjima navedenim u bilješci ~~6~~X revidiranih financijskih izvještaja ukazuju da postoji značajna neizvjesnost koja može stvarati značajnu sumnju u mogućnost Društva ABC da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ova pitanja objašnjena su u bilješci ~~6~~Y uz sažete financijske izvještaje.[150]
- priopćenje drugih[151] ključnih revizijskih pitanja. [Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su, po našoj profesionalnoj prosudbi, bila od najveće važnosti u našoj reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja] [152]

…

MSRP 1000, POSEBNA RAZMATRANJA U REVIDIRANJU FINANCIJSKIH INSTRUMENATA

…

Dodatak

(Vidjeti točku A14)

Primjeri kontrola koje se odnose na financijske instrumente

…

17. Financijski instrumenti mogu imati povezani rizik da bi gubitak mogao premašiti iznos, ako postoji, vrijednosti financijskog instrumenta priznatog u bilanci. Na primjer, nagli pad tržišne cijene neke robe može prisiliti subjekt da ostvari gubitke kako bi zatvorio terminski položaj u toj robi zbog zahtjeva u pogledu instrumenta osiguranja ili marže. U nekim slučajevima potencijalni gubici mogu ~~biti dostatni da~~ ukazivati na događaj ili stanje koje može uzrokovati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. Subjekt može provesti analize osjetljivosti ili VaR analize kako bi procijenio buduće hipotetske učinke na financijske instrumente koji su izloženi tržišnim rizicima. Međutim, VaR analiza ne odražava u potpunosti opseg rizika koji mogu utjecati na subjekt; analiza osjetljivosti i analiza scenarija …

…

[150] Revizor može uključiti dodatni opis o tome kako je ocijenio menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, u skladu s točkom 35(b) MRevS 570 (izmijenjen 2024.).

[151] U okolnostima kad nema značajne neizvjesnosti u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja, uključivanje riječi "ostalo" u izjavu radi priopćivanja o ključnim revizijskim pitanjima ne bi bilo potrebno.

[152] Revizor može uključiti dodatna objašnjenja o ključnim revizijskim pitanjima koja se smatraju korisnima korisnicima revizorskog izvješća u sažetim financijskim izvještajima.

Međunarodni revizijski standardi (International Standards on Auditing), Međunarodni standard za reviziju financijskih izvještaja manje složenih subjekata (International standards on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities), Međunarodni standardi za angažmane uvida (International Standards on Review Engagements), Međunarodni standardi za izražavanje uvjerenja o održivosti (International Standards on Sustainability Assurance), Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Standards on Assurance Engagements), Međunarodni standardi za povezane usluge (International Standards on Related Services), Međunarodni standardi za upravljanje kvalitetom (International Standards on Quality Management), Međunarodne smjernice revizijske prakse (International Auditing Practice Notes), Nacrti za raspravu (Exposure Drafts), Konzultacijski dokumenti (Consultation Papers) i druge publikacije IAASB-a predmeti su autorskog prava koje pripada Međunarodnoj federaciji računovođa (IFAC).

Međunarodna zaklada za etiku i reviziju™ (IFEA),™ Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB®) i Međunarodna federacija računovođa® (IFAC)® ne preuzimaju odgovornost za gubitak nanesen bilo kojoj osobi koja postupa ili se suzdržava od postupanja oslanjajući se na materijal iz ove publikacije, bez obzira je li taj gubitak uzrokovan nemarom ili na drugi način.

The ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Sustainability Assurance’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISA for LCE’, ‘ISRE’, ‘ISSA’, ‘ISAE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘IAPN’, i logotip IAASB-a su zaštitni žigovi koji pripadaju IFAC-u, ili su registrirani zaštitni žigovi i uslužni žigovi IFAC-a u SAD i ostalim zemljama. ‘International Foundation for Ethics and Audit’ i ‘IFEA’ su zaštitni znakovi koji pripadaju IFEA-i, ili registrirani zaštitni žigovi i uslužni žigovi IFEA-e u SAD i ostalim zemljama.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS), koji je izdao International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavio International Federation of Accountants (IFAC) u travnju 2025. na engleskom jeziku, Hrvatska revizorska komora je u svibnju 2026. prevela na hrvatski jezik i objavljuje ih uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodni revizijski standard 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS), razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating Publication of the International Federation of Accountants”. Odobreni tekst Međunarodnog revizijskog standarda 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS), je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima nikakvu odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda, niti za postupke koji bi mogli proizaći iz toga.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodni revizijski standard 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja*, uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS) © 2025. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodni revizijski standard 570 (izmijenjen 2024.), *Vremenska neograničenost poslovanja,* uključujući usklađujuće i posljedične izmjene ostalih Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS)a © 2026. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Ne dodjeljuju se nikakva prava za korištenje ovog materijala u vezi s umjetnom inteligencijom, strojnim učenjem ili sličnim tehnologijama, osim ako to nije izričito odobrio IFAC.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International Federation of Accountants®