

## MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 800 (IZMIJENJEN)

### POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA SASTAVLJENIH U SKLADU S OKVIRIMA POSEBNE NAMJENE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja  
završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

#### SADRŽAJ

	Točke
<b>Uvod</b>	
Djelokrug ovog MRevS-a .....	1-3
Datum stupanja na snagu .....	4
<b>Cilj</b> .....	5
<b>Definicije</b> .....	6-7
<b>Zahtjevi</b>	
Razmatranja pri prihvaćanju angažmana .....	8
Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije .....	9-10
Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju .....	11-14
<b>Primjena i ostali materijali s objašnjenjima</b>	
Definicija okvira posebne namjene .....	A1-A4
Razmatranja pri prihvaćanju angažmana .....	A5-A8
Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizija .....	A9-A12
Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju .....	A13-A21
Dodatak: Ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima posebne namjene	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

## Uvod

### Djelokrug ovog MRevS-a

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) iz serije 100-700 primjenjuju se u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS bavi se posebnim razmatranjima u svrhu uređivanja primjene tih MRevS-ova u reviziji financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.
2. Ovaj MRevS napisan je u kontekstu cjelovitog skupa financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene. MRevS 805 (izmijenjen)<sup>1</sup> bavi se posebnim razmatranjima koja su relevantna za reviziju pojedinog financijskog izvještaja ili posebnog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja.
3. Ovaj MRevS ne derogira zahtjeve ostalih MRevS-ova; niti se bavi svim posebnim razmatranjima koja mogu biti relevantna u danim okolnostima angažmana.

### Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

## Cilj

5. Cilj revizora je, kada primjenjuje MRevS-ove u reviziji financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene, primjereno postupati u vezi s posebnim pitanjima koja su relevantna za:
  - (a) prihvaćanje angažmana;
  - (b) planiranje i obavljanje tog angažmana; i
  - (c) formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima.

## Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
  - (a) Financijski izvještaji posebne namjene – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene. (Vidjeti točku A4.)
  - (b) Okvir posebne namjene – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje informacijskih potreba posebnih korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.<sup>2</sup> (Vidjeti točke A1-A4.)
7. Pozivanje na "financijske izvještaje" u ovom MRevS-u znači "cjeloviti skup financijskih izvještaja posebne namjene. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju prezentacijsku strukturu i sadržaj financijskih izvještaja te što čini cjeloviti skup financijskih izvještaja. Pozivanje na "financijske izvještaje posebne namjene" uključuje povezana objavljivanja.

## Zahtjevi

### Razmatranja pri prihvaćanju angažmana

#### *Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja*

---

<sup>1</sup> MRevS 805 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja.*

<sup>2</sup> MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima,* točka 13(a).

8. MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u sastavljanju financijskih izvještaja.<sup>3</sup> U reviziji financijskih izvještaja posebne namjene, revizor će steći razumijevanje: (Vidjeti točke A5-A8.)
- (a) svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji;
  - (b) o namjeravanim korisnicima; i
  - (c) o koracima koje je poduzeo menadžment kako bi utvrdio da je u danim okolnostima prihvatljiv primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

#### **Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije**

9. MRevS 200 zahtijeva od revizora da postupi u skladu sa svim MRevS-ovima koji su relevantni za reviziju.<sup>4</sup> U planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, revizor će utvrditi zahtijeva li primjena MRevS-ova posebna razmatranja u danim okolnostima angažmana. (Vidjeti točke A9-A12.)
10. MRevS 315 (izmijenjen) zahtijeva da revizor stekne razumijevanje subjektovog izbora i primjene računovodstvenih politika.<sup>5</sup> U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama, revizor će steći razumijevanje bilo kojeg značajnog tumačenja ugovora koji je menadžment koristio pri sastavljanju tih financijskih izvještaja. Neko tumačenje je značajno kada bi primjena drugog razumnog tumačenja za posljedicu imala stvaranje značajne razlike u informacijama koje su prezentirane u financijskim izvještajima.

#### **Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju**

11. Kada formira mišljenje i izvješćuje o financijskim izvještajima posebne namjene, revizor će primijeniti zahtjeve iz MRevS-a 700 (izmijenjenog).<sup>6</sup> (Vidjeti točku A13-A19.)

#### *Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja*

12. MRevS 700 (izmijenjeni) zahtijeva da revizor ocijeni nalazi li se u financijskim izvještajima primjereni poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili njegov opis.<sup>7</sup> U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama, revizor će ocijeniti opisuju li financijski izvještaji na odgovarajući način bilo koje značajno tumačenje ugovora na kojemu se temelje financijski izvještaji.
13. MRevS 700 (izmijenjeni) uređuje oblik i sadržaj revizorova izvješća, uključujući i određivanje redoslijeda prikazivanja za određene sastavne dijelove. U slučaju revizorova izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene:
- (a) revizorovo izvješće također će opisati svrhu za koju su sastavljeni financijski izvještaji i, ako je nužno, namjeravane korisnike ili će se pozvati na bilješku u financijskim izvještajima posebne namjene koja sadrži te informacije; i
  - (b) ako menadžment ima mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja za sastavljanje takvih financijskih izvještaja, objašnjenje menadžmentove<sup>8</sup> odgovornosti za financijske izvještaje

---

<sup>3</sup> MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 6(a).

<sup>4</sup> MRevS 200, točka 18.

<sup>5</sup> MRevS 315 (izmijenjen) *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 11(c).

<sup>6</sup> MRevS 700 (izmijenjeni), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*.

<sup>7</sup> MRevS 700 (izmijenjeni), točka 15.

<sup>8</sup> Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

također će sadržavati poziv na njegovu odgovornost za utvrđivanje da je primjenjivi okvir financijskog izvještavanja prihvatljiv u danim okolnostima.

*Upozoravanje čitatelja da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene*

14. Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima posebne namjene uključit će točku za isticanje pitanja, upozoravajući korisnike revizorova izvješća da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i da, kao posljedica toga, financijski izvještaji ne moraju biti prikladni za druge svrhe. (Vidjeti točke A20-A21.)

\*\*\*

## **Primjena i ostali materijali s objašnjenjima**

**Definicija okvira posebne namjene** (Vidjeti točku 6.)

A1. Primjeri okvira posebne namjene su:

- porezna osnova računovodstva za skup financijskih izvještaja koji se prilažu uz poreznu prijavu;
- računovodstvena osnova temeljena na novčanim primicima i izdacima za informacije o novčanim tokovima koje od subjekta mogu zahtijevati vjerovnici da ih pripremi;
- odredbe za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator kako bi se ispunili zahtjevi tog regulatora; ili
- ugovorne odredbe za financijsko izvještavanje, kao što su pisani ugovor između izdavatelja i imatelja obveznica, ugovor o kreditu ili projekt s donacijom.

A2. Mogu postojati okolnosti gdje je okvir posebne namjene temeljen na okviru financijskog izvještavanja koji je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom, ali koji nije u skladu sa svim zahtjevima tog okvira. Primjer je ugovor koji zahtijeva da financijski izvještaji budu sastavljeni u skladu s većinom, ali ne i svim standardima financijskog izvještavanja jurisdikcije X. Kada je to prihvatljivo u danim okolnostima angažmana, nije primjereno da opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima posebne namjene implicira punu sukladnost s okvirom financijskog izvještavanja koji je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom. U prethodno navedenom primjeru ugovora, opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja može se pozivati na ugovorene odredbe za financijsko izvještavanje, radije nego da se poziva na standarde financijskog izvještavanja jurisdikcije X.

A3. U danim okolnostima opisanim u točki A2, okvir posebne namjene može biti okvir koji nije okvir fer prezentacije, čak i ako okvir financijskog izvještavanja na kojem je on temeljen jest okvir fer prezentacije. To je zbog toga što okvir posebne namjene ne mora biti u skladu sa svakim zahtjevom okvira financijskog izvještavanja, koji ustanovi organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom, i koji je nužan za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja.

A4. Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene mogu biti i jedini financijski izvještaji koje sastavlja poslovni subjekt. U takvim okolnostima, takve financijske izvještaje mogu koristiti korisnici različiti od onih za koje je oblikovan okvir financijskog izvještavanja. Unatoč raširenoj distribuciji financijskih izvještaja, za svrhe ovog MRevS-a u takvim se okolnostima smatra da su ti financijski izvještaji i nadalje financijski izvještaji posebne namjene. Zahtjevi u točkama 13-14 oblikovani su da se izbjegne pogrešno shvaćanje svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji. Objavljivanja obuhvaćaju objašnjavajuće ili opisne informacije, koje se navode kao zahtijevane,

izričito dopuštene ili drugačije dopuštene primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja u obrascu financijskih izvještaja ili u bilješkama ili uključenim u njih pomoću unakrsnog povezivanja<sup>9</sup>.

### **Razmatranja pri prihvaćanju angažmana**

*Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 8.)*

- A5. U slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, potrebe za financijskim informacijama namjeravanih korisnika ključan su čimbenik u određivanju prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u sastavljanju financijskih izvještaja.
- A6. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može obuhvatiti standarde financijskog izvještavanja koje je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za objavljivanje standarda za financijske izvještaje posebne namjene. U tom slučaju, za te će se standarde pretpostaviti da su prihvatljivi za tu svrhu ako organizacija slijedi ustanovljeni i transparentni postupak koji uključuje sagledavanje i razmatranje stavova zainteresiranih dionika. U nekim jurisdikcijama, za određene vrste subjekata zakon ili regulativa može propisivati okvir financijskog izvještavanja koji menadžment treba koristiti u sastavljanju financijskih izvještaja posebne namjene. Na primjer, regulator može propisati odredbe financijskog izvještavanja da bi se ispunili zahtjevi tog regulatora. U odsutnosti pokazatelja koji bi ukazivali na suprotno, pretpostavlja se da je takav okvir financijskog izvještavanja prihvatljiv za financijske izvještaje posebnih namjena koje je sastavio takav subjekt.
- A7. Kada su standardi financijskog izvještavanja navedeni u točki A6 dopunjeni zakonskim ili regulativnim zahtjevima, MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi postoji li proturječnost između standarda financijskog izvještavanja i dodatnih zahtjeva te propisuje radnje koje revizor treba poduzeti ako postoji takva proturječnost.<sup>10</sup>
- A8. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može obuhvatiti ugovorne odredbe za financijsko izvještavanje ili izvore različite od onih koji su opisani u točkama A6 i A7. U tom slučaju, prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja u danim okolnostima angažmana utvrđuje se sagledavanjem ima li okvir attribute uobičajene za prihvatljive okvire financijskog izvještavanja kako je opisano u Dodatku 2 MRevS-a 210. U slučaju okvira posebne namjene, relativna važnost koju u određenom angažmanu ima svaki od atributa uobičajenih za prihvatljivi okvir financijskog izvještavanja pitanje je profesionalne prosudbe. Na primjer, za svrhe utvrđivanja vrijednosti neto imovine subjekta na datum njegove prodaje, prodavatelj i kupac mogu se dogovoriti da je za njihove potrebe primjerena vrlo oprezna procjena ispravaka za nenaplativa potraživanja iz poslovanja, iako takva financijska informacija ipak nije neutralna kada se usporedi s financijskim informacijama sastavljenim u skladu s okvirom opće namjene.

### **Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije (Vidjeti točku 9.)**

- A9. MRevS 200 zahtijeva od revizora da (a) u vezi s angažmanima revizije financijskih izvještaja postupi u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost, i (b) postupi u skladu sa svim MRevS-ima relevantnim za reviziju. On također zahtijeva od revizora da postupi u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a osim ako, u danim okolnostima revizije, cijeli MRevS nije relevantan jer se odnosi na uvjet koji ne postoji. U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz MRevS-a obavljanjem alternativnog revizijskog postupka kako bi se postigao cilj tog zahtjeva.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> MRevS 200, točka 13(f)

<sup>10</sup> MRevS 210, točka 18.

<sup>11</sup> MRevS 200, točke 14, 18 i 22-23.

- A10. Primjena nekih zahtjeva MRevS-ova u reviziji financijskih izvještaja posebne namjene može zahtijevati revizorova posebna razmatranja. Na primjer, u MRevS-u 320, prosudbe o pitanjima koja su značajna korisnicima financijskih izvještaja temelje se na sagledavanju uobičajenih potreba za financijskim informacijama korisnika kao grupe.<sup>12</sup> U slučaju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, te se prosudbe, međutim, temelje na sagledavanju potreba za financijskim informacijama namjeravanih korisnika.
- A11. U slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, kao što su oni sastavljeni u skladu sa zahtjevima iz ugovora, menadžment može s namjeravanim korisnicima dogovoriti graničnu vrijednost ispod koje pogrešna prikazivanja utvrđena tijekom revizije neće biti ispravljena ili na drugi način prepravljena. Postojanje takve granične vrijednosti revizora ne oslobađa obveze da utvrdi značajnost u skladu s MRevS-om 320 za svrhe planiranja i obavljanja revizije financijskih izvještaja posebne namjene.
- A12. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor odredi unutar subjektive strukture upravljanja odgovarajuću osobu odnosno osobe s kojima će komunicirati<sup>13</sup>. MRevS 260 (izmijenjen) navodi da, u nekim slučajevima, u kojima su svi oni zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom i primjena zahtjeva komuniciranja se modificira radi prilagodbe takvoj situaciji.<sup>14</sup> Ako subjekt sastavlja također i cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene, ona osoba odnosno osobe koje su odgovorne za nadziranje sastavljanja financijskih izvještaja posebne namjene ne moraju biti iste kao i one zadužene s odgovornošću upravljanja koje nadziru sastavljanje tih financijskih izvještaja opće namjene.

#### **Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju (Vidjeti točku 11.)**

- A13. Dodatak ovog MRevS-a sadrži ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima posebne namjene. Druge ilustracije revizorovih izvješća mogu biti relevantne za izvješćivanje o financijskim izvještajima posebne namjene (vidjeti, na primjer, Dodatke MRevS-a 700 (izmijenjenog), MRevS-a 705 (izmijenjenog)<sup>15</sup>, MRevS-a 570 (izmijenjenog)<sup>16</sup>, MRevS-a 720 (izmijenjenog)<sup>17</sup> i MRevS-a 706 (izmijenjenog).<sup>18</sup>

#### *Primjena MRevS-a 700(izmijenjenog) pri se izvješćivanju o financijskim izvještajima posebne namjene*

- A14. Točka 11 ovog MRevS-a objašnjava da se od revizora zahtijeva da primijeni MRevS 700 (izmijenjen) pri formiranju mišljenja i izvješćivanja o financijskim izvještajima posebne namjene. Pri tome od revizora se također zahtijeva da primijeni zahtjeve izvješćivanja iz ostalih MRevS-ova pri čemu može ustanoviti da mu mogu biti od pomoći posebna razmatranja navedena niže u točkama A15-19.

#### **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).<sup>19</sup> Ovisno o primjenjivom okviru financijskog

---

<sup>12</sup> MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, točka 2.

<sup>13</sup> MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*.

<sup>14</sup> MRevS 260 (izmijenjen), točka A8.

<sup>15</sup> MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*.

<sup>16</sup> MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

<sup>17</sup> MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*.

<sup>18</sup> MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*.

<sup>19</sup> MRevS 570 (izmijenjen), točka 2.

izvještavanja koji je primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja posebne namjene, opis u revizorovu izvješću menadžmentovih odgovornosti<sup>20</sup> može biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi. Opis u revizorovu izvješću revizorovih odgovornosti<sup>21</sup> može također biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi ovisno o tome kako se MRevS 570 (izmijenjeni) primjenjuje u okolnostima angažmana.

#### Ključna revizijska pitanja

A16. MRevS 700 (izmijenjeni) zahtijeva da revizor priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701<sup>22</sup> u revizijama cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata. U revizijama financijskih izvještaja posebne namjene, MRevS 701 se primjenjuje samo ako se priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorovu izvješću o financijskim izvještajima posebne namjene zahtijeva zakonom ili regulativom ili kada revizor inače odluči priopćiti ključna revizijska pitanja. Ako se ključna revizijska pitanja priopćavaju u revizorovu izvješću o financijskim izvještajima posebne namjene, MRevS 701 se primjenjuje u cijelosti.<sup>23</sup>

#### Ostale informacije

A17. MRevS 720 (izmijenjen) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama. U kontekstu ovog MRevS-a, izvješća koja sadrže financijske izvještaje posebne namjene ili su uz njih priložena – svrha kojih je da pruže vlasnicima (ili sličnim dionicima) informacije o pitanjima prezentiranim u financijskim izvještajima posebne namjene – za svrhe MRevS-a 720 (izmijenjenog) smatraju se godišnjim izvješćima. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih korištenjem okvira posebne namjene, pojam „slični dionici“ uključuje određene korisnike čije se potrebe za financijskim informacijama ispunjavaju oblikovanjem okvira posebne namjene korištenog u sastavljanju financijskih izvještaja posebne namjene. Ako revizor utvrdi da subjekt planira izdati takvo izvješće, zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjenog) primjenjuju se u reviziji financijskih izvještaja posebne namjene.

#### Ime angažiranog partnera

A18. Zahtjev iz MRevS-a 700 (izmijenjenog) da revizor uključi ime angažiranog partnera u revizorovo izvješće također se primjenjuje i u revizijama financijskih izvještaja posebne namjene listanih subjekata.<sup>24</sup> Zakon ili regulativa mogu zahtijevati da revizor uključi ime angažiranog partnera u revizorovo izvješće ili revizor može inače odlučiti da to učini kada izvješćuje o financijskim izvještajima posebne namjene neuvrštenih subjekata.

#### Uključivanje poziva na revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene

A19. Revizor može smatrati da je primjereno pozvati se u točki za ostala pitanja u revizorovu izvješću o financijskim izvještajima posebne namjene na revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene ili na pitanje o kojem se izvijestilo u njemu. (Vidjeti MRevS 706 (izmijenjen)).<sup>25</sup> Na primjer, revizor može smatrati da je primjereno pozvati se u revizorovu izvješću o financijskim izvještajima posebne namjene na odjeljak o značajnoj neizvjesnosti u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem uključenim u revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene.

<sup>20</sup> Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 34(b) i A48.

<sup>21</sup> Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 39(b)(iv).

<sup>22</sup> MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*.

<sup>23</sup> MRevS 700 (izmijenjen), točka 31.

<sup>24</sup> Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 45 i A56-A58.

<sup>25</sup> Vidjeti MRevS 706 (izmijenjen), točke 10-11.

*Upozoravanje čitatelja da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene (Vidjeti točku 14.)*

A20. Financijski izvještaji posebne namjene mogu se koristiti za svrhe različite od onih za koje su namijenjeni. Primjerice, regulator može zahtijevati da određeni subjekti učine javno dostupnim financijske izvještaje posebne namjene. Kako bi se izbjegnuli nesporazumi, revizor upozorava korisnike revizorova izvješća, uključivanjem točke za isticanje pitanja objašnjavajući, da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i, stoga, ne moraju biti prikladni za druge svrhe. MRevS 706 (izmijenjen) zahtijeva da ta točka bude uključena u odvojeni dio revizorova izvješća s odgovarajućim naslovom koji uključuje riječi „Isticanje pitanja.“<sup>26</sup>

*Ograničenja distribucije ili uporabe (Vidjeti točku 14.)*

A21. Osim upozorenja zahtijevanog točkom 14, revizor može smatrati kako je primjereno naznačiti da je revizorovo izvješće namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije ili upotrebe revizorova izvješća. U tim okolnostima, točka navedena u točki 14 može se proširiti kako bi se uključila ova ostala pitanja i u skladu s tim modificirati naslov odjeljka.(vidjeti ilustracije u Dodatku ovog MRevS-a).

---

<sup>26</sup> Vidjeti točku 9(a) MRevS-a 706 (izmijenjenog).



## **Dodatak**

(Vidjeti točku A14.)

### **Ilustracije revizorovih izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene**

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s poreznom osnovom računovodstva u Jurisdikciji X (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

**Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).**

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorovog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Financijske izvještaje sastavio je menadžment subjekta u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (tj. s okvirom posebne namjene). Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti.
- Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene nije bilo izdano.
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., „čisto“) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- 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 poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom).
- Ograničeni su distribucija i korištenje revizorova izvješća.
- Od revizora se ne zahtijeva i nije drugačije odlučio da priopćava ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjenog)).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor nema druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu ili regulativi.

## **IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA**

[Primjereni naslovnik]

### **Mišljenje**

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC („Društvo“), koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji Društva za godinu završenu 31. prosinca 20X1 su sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora zaključenog 1. siječnja 20X1. godine između Društva i Društva DEF ("ugovor").

## Osnova za mišljenje

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

## Isticanje pitanja - Računovodstvena osnova i ograničenje distribucije i uporabe

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. 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 ostalim strankama. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

## Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje<sup>27</sup>

Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju, 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.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

## Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorovo izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija koja je obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog) 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 revizorovo izvješće, pod uvjetom da se opis na web stranici bavi i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih 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.

<sup>27</sup> U svim ovim ilustrativnim revizorovim izvješćima, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

- stječemo razumijevanje internih kontrola koje su relevantne za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva<sup>28</sup>.
- ocjenjujemo primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorio menadžment.
- 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 stvarati 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 revizorovu izvješću na povezana objavljivanja u financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorova izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine vremenski neograničenog poslovanje.

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.

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

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

---

<sup>28</sup> Ova rečenica bi se izmijenila, kako je primjereno, u okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

**Ilustracija 2: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s poreznom osnovicom računovodstva u jurisdikciji X (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).**

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorovog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja koje je sastavio menadžment ortaštva u skladu s poreznom osnovicom računovodstva u jurisdikciji X (tj. s okvirom posebne namjene) kako bi pomogao partnerima u pripremanju njihovih osobnih prijava poreza. Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti.
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., „čisto“) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- 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 (izmijenjenom).
- Ograničena je distribucija revizorova izvješća.
- Od revizora ne zahtijeva se i nije drugačije odlučio da priopćava ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjenog).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor nema druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu ili regulativi.

## **IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA**

[Primjereni naslovnik]

### **Mišljenje**

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Ortaštva ABC („Ortaštvo“), koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji Ortaštva za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine sastavljeni su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [opis primjenjivog zakona o porezu na dobit] Jurisdikcije X.

## Osnova za mišljenje

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

## 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 partnerima Ortaštva ABC u pripremanju njihovih osobnih poreznih prijava. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Ortakluku i njegovim partnerima i ne smije se distribuirati drugima. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

## Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje<sup>29</sup>

Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s poreznom osnovom računovodstva u Jurisdikciji X i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Ortaštva 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 Ortakluk 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 ustanovio Ortakluk.

## Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorovo izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog) 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 revizorovo izvješće, pod uvjetom da se opis na web stranici bavi i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih 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

<sup>29</sup> Ili su primjereni drugi nazivi u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

uslijed pogreške, jer prijevarena može uključiti tajne sporazume, 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 Ortaštva<sup>30</sup>.
- 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 Ortaštva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorovu izvješću na povezano objavljivanja u financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorova izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Ortaštvo prekine vremenski neograničeno poslovanje.
- ocjenjujemo primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorio menadžment.

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.

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

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

---

<sup>30</sup> Ova rečenica bi se modificirala, kako je primjereno, u okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

**Ilustracija 3: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).**

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorovog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koje je sastavio menadžment subjekta u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (tj. s okvirom posebne namjene) kako bi se ispunili zahtjevi regulatora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije.
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., „čisto“) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost 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 (izmijenjenom).
- Distribucija ili uporaba revizorova izvješća nije ograničena.
- Regulator zahtijeva od revizora da priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Točka s ostalim pitanjima poziva se na činjenicu da je revizor također izdao revizorovo izvješće o financijskim izvještajima Društva ABC sastavljenima za isto razdoblje u skladu s okvirom opće namjene.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjenog)).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor nema druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu ili regulativi.

## **IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA**

[Dioničarima Društva ABC ili primjereni naslovnik]

### **Mišljenje**

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC („Društva“), koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*), financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. godine i njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z.



## Osnova za mišljenje

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

## Isticanje pitanja - Računovodstvena osnova

Skrećemo pozornost na Bilješku X 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 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. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

## 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 o značajnoj neizvjesnosti 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.*]

## Ostala pitanja

Društvo je sastavilo odvojeni skup financijskih izvještaja za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za koje smo izdali dioničarima Društva odvojeno revizorovo izvješće od 31. ožujkom 20X2. godine.

## Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje<sup>31</sup>

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z<sup>32</sup> i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještajima koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s

---

<sup>31</sup> Ili su primjereni drugi nazivi u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

<sup>32</sup> Ako je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z, i za takve...".

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.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

### **Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja**

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorovo izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog) 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 revizorovo izvješće, pod uvjetom da se opis na web stranici bavi i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih 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 prijevarama može uključiti tajne sporazume, 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<sup>33</sup>.
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.
- 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 stvarati 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 revizorovu izvješću na povezana objavljivanja u financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorova izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine vremenski neograničeno poslovanje.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i objave, kao i odražavaju li financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim

<sup>33</sup> Ova rečenica bi se modificirala, kako je primjereno, u okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

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 zaštitama.

Između pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, mi određujemo ona pitanja koja su od najveće važnosti u reviziji finansijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja. Mi opisujemo ta pitanja u našem revizorovu izvješću, osim ako zakon ili regulativa sprječava javno objavljivanje pitanja ili kada odlučimo, u iznimno rijetkim okolnostima, da pitanje ne treba priopćiti u našem izvješću jer se razumno može očekivati da bi negativne posljedice priopćavanja nadmašile dobrobiti javnog interesa od takvog priopćavanja

Angažirani partner u reviziji čiji rezultat je ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

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

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 800 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene, izdanje 2016.-2017.*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u prosincu 2016. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u listopadu 2018. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog revizijskog standarda 800 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene, izdanje 2016.-2017.*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst Međunarodnog revizijskog standarda 800 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene, izdanje 2016.-2017.*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 800 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene, izdanje 2016.-2017.* © 2016. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 800 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene, izdanje 2016.-2017.* © 2018. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Standard on Auditing (ISA) 800 (Revised), Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks, 2016.-2017. Edition, ISBN 978-1-60815-318-3.*

ISBN: 978-953-8153-08-2