

**MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 700
(IZMIJENJEN)**

**FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠĆIVANJE O FINACIJSKIM
IZVJEŠTAJIMA**

(Na snazi za revizije finacijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na
15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS	1–4
Datum stupanja na snagu	5
Ciljevi	6
Definicije	7–9
Zahtjevi	
Formiranje mišljenja o finacijskim izvještajima	10–15
Oblik mišljenja	16–19
Revizorovo izvješće	20–52
Dopunske informacije prezentirane s finacijskim izvještajima	53–54
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Kvalitativni aspekti subjektove računovodstvene prakse	A1–A3
Računovodstvene politike primjereno objavljene u finacijskim izvještajima	A4
Informacije prezentirane u finacijskim izvještajima su relevantne, pouzdana, usporediva i razumljiva	A5
Objavljivanje učinka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u finacijskim izvještajima	A6
Ocjenjivanje je li finacijskim izvještajima postignuta fer prezentacija .	A7–A9
Opis primjenjivog okvira finacijskog izvještavanja	A10–A15
Oblik mišljenja	A16–17
Revizorovo izvješće	A18–77
Dopunske informacije prezentirane s finacijskim izvještajima	A78–A84

Dodatak: Ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 700 (izmijenjeni), *Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, treba čitati zajedno s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost da formira mišljenje o financijskim izvještajima. On također uređuje izgled i sadržaj revizorova izvješća izdanog temeljem revizije financijskih izvještaja.
2. MRevS 701¹ uređuje revizorovu odgovornost da priopći ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću. MRevS 705² (izmijenjen) i MRevS 706³ (izmijenjen) uređuju kakav je učinak na izgled i sadržaj revizorova izvješća kada revizor izrazi modificirano mišljenje ili uključi u revizorovo izvješće točku za isticanje pitanja ili točku za ostala pitanja. Drugi MRevS-i također sadrže zahtjeve izvješćivanja koji su primjenjivi kada se izdaje revizorovo izvješće.
3. Ovaj MRevS primjenjuje se u reviziji cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene i napisan je u tom kontekstu. MRevS 800⁴ bavi se s posebnim razmatranjima kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene. MRevS 805⁵ bavi se s posebnim razmatranjima relevantnim za reviziju pojedinog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja. Ovaj MRevS također se primjenjuje u revizijama u kojima je primjenjiv MRevS 800 ili MRevS 805.
4. Zahtjevi ovog MRevS su namijenjeni za uspostavljanje odgovarajuće ravnoteže između potrebe za globalnom dosljednošću i usporedivošću u revizorovom izvješćivanju i potrebe da se poveća vrijednost revizorovog izvješćivanja omogućavanjem da su informacije pružene u revizorovu izvješću relevantnije korisnicima. Ovim MRevS-om promiče se dosljednost u revizorovu izvješću, ali se prepoznaje i potreba za fleksibilnošću kako bi se prilagodilo konkretnim okolnostima pojedinih jurisdikcija. Kada je revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima, dosljednost u revizorovu izvješću, pomaže u stvaranju vjerodostojnosti na globalnom tržištu, olakšavajući prepoznavanje onih revizija koje su obavljene u skladu s globalno priznatim standardima. On također pomaže da se unaprijedi razumijevanje kod korisnika i otkrivaju neuobičajene okolnosti kada one nastanu.

¹ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

² MRevS 705 (Izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

³ MRevS 706 (Izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁴ MRevS 800, *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene*

⁵ MRevS 805, *Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elementa, računa i stavaka financijskog izvještaja*

Datum stupanja na snagu

5. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. godine ili nakon tog datuma.

Ciljevi

6. Ciljevi revizora su:
 - (a) formirati mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na ocjeni zaključaka stvorenih iz dobivenih revizijskih dokaza; i
 - (b) jasno izraziti mišljenje pomoću pisanog izvješća.

Definicije

7. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Financijski izvještaji opće namjene – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.
 - (b) Okvir opće namjene – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje uobičajenih informacijskih potreba širokog raspona korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.

Pojam „okvir fer prezentacije“ koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira i:

- (i) izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objave povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili
- (ii) izravno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupa od ispunjavanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti nužna samo u iznimno rijetkim okolnostima.

Pojam „okvir sukladnosti“ koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz prethodne točke (i) ili (ii)⁶.

- (c) Nemodificirano mišljenje – mišljenje koje je izrazio revizor kada je zaključio da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim

⁶ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 13(a).

odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja⁷.

8. Pozivanje na „financijske izvještaje“ u ovom MRevS-u odnosi se na „cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene.“⁸ Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja i određuju što tvori cjelovit skup financijskih izvještaja.
9. Pozivanje na "Međunarodne standarde financijskog izvještavanja" u ovom MRevS-u odnosi se na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (International Financial Reporting Standards) koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board) i poziv na "Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora" (International Public Sector Accounting Standards) odnosi se na Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (International Public Sector Accounting Standards Board).

Zahtjevi

Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima

10. Revizor će formirati mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja^{9, 10}.
11. Kako bi formirao to mišljenje, revizor će stvoriti zaključak o tome je li stekao razumno uvjerenje da su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijave ili pogreške. Kod stvaranja tog zaključka uzet će se u obzir:
 - (a) revizorov zaključak, u skladu s MRevS-om 330, o tome jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi¹¹;
 - (b) revizorov zaključak, u skladu s MRevS 450, o tome jesu li značajna, pojedinačno ili skupno, neispravljena pogrešna prikazivanja¹²; i
 - (c) ocjene zahtijevane točkama 12–15.

⁷ Točke 25–26 uređuju fraze koje se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira sukladnosti.

⁸ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 13(f) MRevS 200, opisuje sadržaj financijskih izvještaja.

⁹ MRevS 200, točka 11

¹⁰ Točke 25–26 uređuju fraze koje se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira sukladnosti.

¹¹ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*, točka 26.

¹² MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije*, točka 11.

12. Revizor će ocijeniti jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ovo će ocjenjivanje uključiti razmatranje kvalitativnih aspekata subjektove računovodstvene prakse, uključujući i razmatranje pokazatelja moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. (Vidjeti točke A1-A3.)
13. Revizor će osobito ocijeniti jesu li prema zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja:
 - (a) prikladno objavljene u financijskim izvještajima odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike. U donošenju te ocjene, revizor će razmotrit relevantnost računovodstvenih politika za subjekt i jesu li one bile pripremljene na razumljiv način; (Vidjeti točku A4.)
 - (b) odabrane i primijenjene računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te jesu li prikladne;
 - (c) razumne menadžmentove računovodstvene procjene;
 - (d) relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive informacije prezentirane u financijskim izvještajima. U donošenju te ocjene, revizor će razmotrit:
 - (i) jesu li uključene informacije koje su trebale biti sadržane i jesu li one primjereno klasificirane, sažete ili raščlanjene, i označene.
 - (ii) je li cjelokupna prezentacija financijskih izvještaja narušena uključivanjem informacija koje nisu relevantne ili koje otežavaju ispravno razumijevanje objavljenih pitanja. (Vidjeti točku A5.)
 - (e) sadržana odgovarajuća objavljivanja u financijskim izvještajima kako bi omogućila da namjeravani korisnici razumiju učinke značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A6.); i
 - (f) primjereni pojmovi korišteni u financijskim izvještajima, uključujući i za nazive svakog financijskog izvještaja.
14. Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, ocjenjivanje zahtijevano točkama 12-13 također će uključivati je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Revizorovo ocjenjivanje o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija uključivati će razmatranje: (Vidjeti točke A7–A9.)
 - (a) cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja; i

- (b) da li financijski izvještaji odražavaju odnosne transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija.
15. Revizor će ocijeniti poziva li se prikladno u financijskim izvještajima na, ili opisuje li se prikladno u njima, primjenjiv okvir financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A10-A15.)

Oblik mišljenja

16. Revizor će izraziti nemodificirano mišljenje kada revizor zaključi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
17. Ako revizor:
- (a) zaključi da, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili
 - (b) ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja,

revizor će modificirati mišljenje u revizorovu izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenom).

18. Ako financijskim izvještajima sastavljenima u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije nije postignuta fer prezentacija, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, ovisno o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i načinu na koji je riješeno pitanje, odrediti će je li nužno modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenom). (Vidjeti točku A16.)
19. Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti, od revizora se ne zahtijeva ocjenjivanje je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Međutim, ako u iznimno rijetkim okolnostima revizor zaključi da takvi financijski izvještaji dovode u zabludu, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, ovisno o načinu kako je riješeno pitanje, odrediti će hoće li, i kako, to priopćiti u revizorovom izvješću. (Vidjeti točku A17.)

Revizorovo izvješće

20. Revizorovo izvješće bit će u pisanom obliku. (Vidjeti točke A18–A19.)

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

Naslov

21. Revizorovo izvješće imati će naslov u kojem je jasno navedeno da je to izvješće neovisnog revizora. (Vidjeti točku A20.)

Naslovnik

22. Revizorovo izvješće biti će primjereno naslovljeno prema zahtjevima okolnosti angažmana. (Vidjeti točku A21.)

Revizorovo mišljenje

23. Prvi dio revizorova izvješće uključit će revizorovo mišljenje i imat će naslov „Mišljenje“
24. U odjeljak mišljenja u revizorovu izvješću će se također:
 - (a) navesti subjekt čiji su financijski izvještaji revidirani;
 - (b) navesti da su financijski izvještaji revidirani;
 - (c) navesti naziv svakog izvješća sadržanog u financijskim izvještajima;
 - (d) pozvati na bilješke, uključujući i na sažetak značajnih računovodstvenih politika; i
 - (e) specificirati datum ili razdoblje obuhvaćeno svakim financijskim izvještajem sadržanim u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A22–A23.)
25. Kada se izražava nemodificirano mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije, u revizorovom će se mišljenju, osim ako zakonom ili regulativom nije drugačije zahtijevano, koristiti jedna od sljedećih fraza, koje se smatraju jednakovrijednim:
 - (a) Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama,, [...] u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]; ili
 - (b) Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji istinito i fer prikazuju [...] u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. (Vidjeti točke A24–A31.)
26. Kada izražava nemodificirano mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom sukladnosti, revizorovo će mišljenje biti da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. (Vidjeti točke A26–A31.)
27. Ako poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja u revizorovom mišljenju nije na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja koje je

izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde ili na Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora, u revizorovom će se mišljenju navest država porijekla okvira.

Osnova za mišljenje

28. Revizorovo izvješće će uključiti odjeljak, neposredno nakon odjeljka mišljenja, pod naslovom „Osnova za mišljenje“, koji: (Vidjeti točku A32.)
 - (a) sadrži navod da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima; (Vidjeti točku A33)
 - (b) se poziva na dio revizorovog izvješća koji opisuje revizorove odgovornosti prema MRevS-ima;
 - (c) uključuje navod da je revizor neovisan u odnosu na subjekt u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima povezanim s revizijom i da je ispunio svoje druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. U navodu će se navesti država porijekla relevantnih etičkih zahtjeva ili se pozvati na *Kodeks etike za profesionalne računovođe* Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks); i (Vidjeti točke A34–A39.)
 - (d) navodi da li revizor vjeruje da su pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorovo mišljenje.

Vremenska neograničenost poslovanja

29. Gdje je primjenjivo, revizor će izvijestiti u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenim)¹³.

Ključna revizijska pitanja

30. Za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene listanih subjekata, revizor će priopćiti ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću u skladu s MRevS-om 701.
31. Kada se inače od revizor zahtijeva, zakonom ili regulativom, ili se odluči, priopćiti ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću, revizor će to učiniti u skladu s MRevS-om 701. (Vidjeti točke A40–A42.)

Ostale informacije

32. Kada je primjenjivo, revizor će izvijestiti u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenom).

¹³ MRevS 570 (Izmijenjeni), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točke 21–23.

Odgovornosti za financijske izvještaje

33. Revizorovo izvješće će uključiti odjeljak s naslovom „Odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje“. U revizorovom se izvješću ne treba izričito pozivati na "menadžment", nego će se koristiti pojam koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. U nekim zakonodavstvima, primjeren poziv može biti na one koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točku A44.)
34. U ovom dijelu revizorova izvješća će 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 sposobnosti subjekta da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju¹⁴ i je li primjereno korištenje računovodstvene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja kao i objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem. Objašnjenje odgovornosti menadžmenta za ovu procjenu će uključiti opis okolnosti u kojima je primjerena računovodstvena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja. (Vidjeti točku A48.)
35. U ovom dijelu revizorova izvješća će se također navesti tko su oni koji su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja, kada su oni koji su odgovorni za takav nadzor različiti od onih koji ispunjavaju odgovornosti opisane u prethodnoj točki 34. U tom slučaju, u naslovu ovog odjeljka će se također pozvati na „One koji su zaduženi za upravljanje“ ili onaj naziv koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. (Vidjeti točku A49.)
36. Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, u revizorovu izvješću će se u opisu odgovornosti za financijske izvještaje pozvati na „sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja“ ili „sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju“, već prema tome što je primjereno u danim okolnostima.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

37. Revizorovo izvješće će sadržati dio s naslovom „Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja.“
38. U ovom dijelu revizorova izvješća će navesti da: (Vidjeti točku A50.)

¹⁴ MRevS 570 (izmijenjen), točka 2.

- (a) ciljevi revizora su:
 - (i) steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i
 - (ii) izdati revizorovo izvješće koje uključuje revizorovo mišljenje. (Vidjeti točku A51.)
 - (b) razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji; i
 - (c) pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške ili oboje i:
 - (i) opisati da se ona smatraju značajna ako bi bilo razumno očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja; ili¹⁵
 - (ii) dati definiciju ili opis značajnosti u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. (Vidjeti točku A52.)
39. U revizorovu izvješću u odjeljku s revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja će se nadalje: (Vidjeti točku A50.)
- (a) navesti da, kao dio revizije u skladu s MRevS-ima, revizor stvara profesionalne prosudbe i održava profesionalni skepticizam tijekom revizije; i
 - (b) opisati reviziju navođenjem da su revizorove odgovornosti:
 - (i) prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare ili pogreške; oblikovati i obaviti revizijske postupke kao reakciju na te rizike; i pribaviti revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorovo mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaoblazanje internih kontrola.
 - (ii) steći razumijevane internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektivih internih kontrola. U okolnostima

¹⁵ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, točka 2.

kada revizor također ima odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja, revizor će ispustiti frazu da revizorovo razmatranje internih kontrola nije namijenjeno za izražavanje mišljenja o učinkovitosti internih kontrola.

- (iii) ocijeniti primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorio menadžment.
 - (iv) zaključiti o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključiti da li postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju. Ako revizor zaključi da postoji značajna neizvjesnost, od revizora se zahtijeva da skrene pozornost u revizorovu izvješću na povezane objave u financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, da modificira mišljenje. Revizorovi zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma revizorova izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da subjekt prekine s nastavljanjem poslovanja po vremenski neograničenom poslovanju.
 - (v) kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, ocijeniti cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i objava, kao i odražavaju li financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.
- (c) kada se primjenjuje MRevS 600¹⁶, dodatno se opisuju revizorove odgovornosti u revizijskom angažmanu za grupu navođenjem da:
- (i) revizorove odgovornosti su pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s financijskim informacijama subjekata ili poslovnih aktivnosti unutar grupe kako bi se izrazilo mišljenje o financijskim izvještajima grupe;
 - (ii) revizor je odgovoran za usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizije grupe; i
 - (iii) revizor je isključivo odgovoran za revizorovo mišljenje.

¹⁶ MRevS 600, *Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*

40. U revizorovu izvješću u odjeljku s revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja će se također: (Vidjeti točku A50.)
- (a) navesti da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije te važnim revizijskim nalazima, uključujući i onima u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koje revizor otkrije tijekom revizije;
 - (b) za revizije financijskih izvještaja listanih subjekata, navesti da revizor daje izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da je revizor postupio u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da će komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na revizorovu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o povezanim zaštitama; i
 - (c) za revizije financijskih izvještaja listanih subjekata i bilo kojeg drugog subjekta za koje se ključna revizijska pitanja priopćavaju u skladu s MRevS-om 701, navesti da, između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor određuje ona pitanja koja su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaj tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja. Revizor opisuje ta pitanja u revizorovu izvješću, osim ako zakon ili regulativa sprječava javno objavljivanje pitanja ili kada odluči, u iznimno rijetkim okolnostima, da pitanje ne treba priopćiti u revizorovu izvješću jer se razumno može očekivati da bi negativne posljedice priopćavanja nadmašile dobrobiti javnog interesa od takvog priopćavanja (Vidjeti točku A53.)

Smještaj opisa revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

41. Opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja zahtijevan točkama 39-40 bit će uključen: (Vidjeti točku A54.)
- (a) unutar samog revizorova izvješće;
 - (b) unutar dodatka revizorovu izvješću, u kom slučaju će se u revizorovo izvješće uključiti poziv na položaj dodatka; ili (Vidjeti točke A54–A55.)
 - (c) posebnim pozivom unutar revizorova izvješća na smještenost takvog opisa na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela, gdje zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju da se to učini. (Vidjeti točke A54, A56–A57.)
42. Kada se revizor poziva na opis revizorovih odgovornosti na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela, revizor će utvrditi da takav opis obuhvaća zahtjeve iz točki 39–40 ovog MRevS i nije u neskladu s njima. (Vidjeti točku A56.)

Druge odgovornosti izvješćivanja

43. Ako se revizor u revizorovom izvješću o financijskim izvještajima poziva na druge odgovornosti izvješćivanja koje su povrh revizorove odgovornost, prema MRevS-ovima, za izvješće o financijskim izvještajima, te druge odgovornosti izvješćivanja bit će navedene u odvojenom dijelu revizorova izvješća koji će imati podnaslov „Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima" ili drugačije primjereno sadržaju tog dijela revizorova izvješća, osim ako se te druge odgovornosti izvješćivanja ne odnose na iste teme kao što su one prezentirane unutar odgovornosti izvješćivanja zahtijevanih MRevS-ima u kom slučaju se druge odgovornosti izvješćivanja mogu prezentirati unutar istog odjeljka kao i povezani elementi izvješćivanja zahtijevani MRevS-ima. (Vidjeti točke A58–A60.)
44. Ako su druge odgovornosti izvješćivanja prezentirane u istom odjeljku kao i povezani elementi izvješćivanja zahtijevani MRevS-ima, u revizorovu izvješću će se jasno napraviti razlikovanje drugih odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja zahtijevanog MRevS-ima. (Vidjeti točku A60.)
45. Ako revizorovo izvješće sadrži odvojeni dio za druge odgovornosti izvješćivanja, zahtjevi navedeni u točkama 21-40 ovog MRevS-a bit će uključeni pod podnaslovom „Izvješće o reviziji financijskih izvještaja“. „Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima“ slijedit će nakon „Izvješća o reviziji financijskim izvještajima“ (Vidjeti točku A60.)

Ime angažiranog partnera

46. Ime angažiranog partnera bit će uključeno u revizorovo izvješće za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene listanih subjekata osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti. U rijetkim okolnostima kada revizor ne namjerava uključiti ime angažiranog partnera u revizorovo izvješće, revizor će raspraviti tu namjeru s onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi ih informirao o revizorovoj procjeni vjerojatnosti i ozbiljnosti značajne prijetnje osobne sigurnosti. (Vidjeti točke A61–A63.)

Potpis revizora

47. Revizorovo izvješće bit će potpisano. (Vidjeti točke A64–A65.)

Revizorova adresa

48. U revizorovom izvješću navest će se naziv lokacije u jurisdikciji u kojoj revizor posluje.

Datum revizorova izvješća

49. Revizorovo izvješće bit će datirano s datumom koji nije prije datuma na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima, uključujući dokaz da su: (Vidjeti točke A66–A69.)
- (a) sastavljeni svi izvještaji i objave koje obuhvaćaju financijski izvještaji; i
 - (b) oni koji imaju ovlast potvrdili su da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje.

Revizorovo izvješće propisano zakonom ili regulativom

50. Ako se zakonom ili regulativom određene jurisdikcije od revizora zahtijeva korištenje određenog izgleda ili terminologije u revizorovom izvješću, u njemu će se pozivati na Međunarodne revizijske standarde samo ako revizorovo izvješće uključuje, kao minimum, svaki od sljedećih dijelova: (Vidjeti točke A70–A71.)

- (a) naslov.
- (b) naslovnik, kako je zahtijevano okolnostima angažmana.
- (c) Odjeljak mišljenja koji sadrži izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima i poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja primijenjen 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. U izjavi će se navesti država porijekla relevantnih etičkih zahtjeva ili se pozvati na IESBA Kodeks.
- (f) gdje je primjenjivo, dio koji je u vezi sa, i nije proturječan, zahtjevima izvješćivanja iz točke 22. MRevS-a 570 (izmijenjenog).
- (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 23. MRevS-a 570 (izmijenjenog).
- (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-a¹⁷. (Vidjeti točke A72–A73.)

- (i) gdje je primjenjivo, odjeljak koji je u vezi sa zahtjevima izvješćivanja iz točke 24. MRevS-a 720 (izmijenjenog).
- (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) poziv 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 listanih 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) adresu revizora.
- (o) datum revizorova izvješća.

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije i Međunarodnim revizijskim standardima

51. Od revizora se može zahtijevati da obavi reviziju u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije („nacionalnim revizijskim standardima”), ali uz to može u obavljanju revizije dodatno postupiti u skladu s MRevS-ima. Ako se radi o takvom slučaju, u revizorovom izvješću može se pozvati, osim na nacionalne revizijske standarde, i na Međunarodne revizijske standarde, ali će to revizor učiniti samo ako: (Vidjeti točke A76–A77.)
- (a) nema proturječnosti između zahtjeva iz nacionalnih revizijskih standarda i onih iz MRevS-ova koji bi vodili k tome da (i) revizor formira različito mišljenje, ili (ii) ne uključi točku za isticanje pitanja ili točku za ostala pitanja, koja je u određenim okolnostima potrebna prema MRevS-ovima; i
 - (b) revizorovo izvješće sadrži, kao minimum, svaki od dijelova navedenih u prethodnim točkama 52(a)-(o), kada revizor koristi oblik ili terminologiju određenu nacionalnim revizijskim standardima. Međutim, poziv na zakon ili regulativu u točki 50(k) shvaćat će se kao poziv na

¹⁷ MRevS 701, točke 11–16.

nacionalne revizijske standarde. U revizorovom će se izvješću uslijed toga navesti takvi nacionalni revizijski standardi.

52. Kada se u revizorovom izvješću poziva na nacionalne revizijske standarde i na Međunarodne revizijske standarde, u revizorovom izvješću navest će se država porijekla nacionalnih revizijskih standarda.

Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima (Vidjeti točke A78–A84.)

53. Ako su dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, prezentirane s revidiranim financijskim izvještajima, revizor će ocijeniti jesu li, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, takve dopunske informacije ipak integralni dio financijskih izvještaja zbog svojeg sadržaja ili načina na koji su prezentirane. Kada su integralni dio, revizorovo mišljenje obuhvatit će dopunske informacije.
54. Ako se dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, ne smatraju integralnim dijelom revidiranih financijskih izvještaja, revizor će ocijeniti jesu li takve dopunske informacije prezentirane na način koji ih dostatno i jasno razdvaja od revidiranih financijskih izvještaja. Ako to nije takav slučaj, revizor će tada tražiti od menadžmenta da promijeni način na koji su prezentirane nerevidirane dopunske informacije. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor će navesti koje su to nerevidirane dopunske informacije i objasniti u revizorovu izvješću da one nisu bile revidirane.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Kvalitativni aspekti subjektive računovodstvene prakse (Vidjeti točku 12.)

- A1. Menadžment stvara brojne prosudbe o iznosima i objavama u financijskim izvještajima.
- A2. MRevS 260 (izmijenjen) sadrži razmatranja kvalitativnih aspekata računovodstvenih praksa¹⁸. Pri razmatranju kvalitativnih aspekata subjektive računovodstvene prakse, revizor može postati svjestan moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. Revizor može zaključiti da kumulativni učinak pomanjkanja neutralnosti, zajedno s učincima neispravljenih pogrešnih prikazivanja, uzrokuje da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani. Pokazatelji pomanjkanja neutralnosti, koji mogu utjecati na revizorovo ocjenjivanje jesu li financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani, uključuju sljedeće:

¹⁸ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, Dodatak 2.

- selektivno ispravljanje pogrešnog prikazivanja na koje je menadžmentu skrenuta pozornost tijekom revizije (primjerice, ispravljanje pogrešnog prikazivanja s učinkom povećanja iskazanih zarada, ali ne i ispravljanje pogrešnog prikazivanja koje ima učinak na smanjivanje iskazanih zarada).
- moguću pristranost menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena.

A3. MRevS 540 se bavi mogućom pristranošću menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena¹⁹. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta ne predstavljaju pogrešna prikazivanja za svrhe stvaranja zaključaka o razumnosti pojedinih računovodstvenih procjena. Međutim, oni mogu utjecati na revizorovu ocjenu jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Računovodstvene politike primjereno objavljene u financijskim izvještajima
(Vidjeti točku 13(a).)

A4. U ocjenjivanju jesu li u financijskim izvještajima primjereno objavljene odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike, revizorovo razmatranje uključuje pitanja kao što su:

- jesu li objavljene sve objave u vezi sa značajnim računovodstvenim politikama koje se zahtijevaju primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja da budu objavljene;
- jesu li relevantne objavljene informacije o značajnim računovodstvenim politikama i stoga odražavaju kako su primijenjeni kriteriji priznavanja, mjerenja i prezentiranja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na klase transakcija, stanja računa i objave u financijskim izvještajima u konkretnim okolnostima subjektovog poslovanja i njegovog okruženja; i
- jasnoća s kojom su prezentirane značajne računovodstvene politike.

Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive (Vidjeti točku 13(d).)

A5. Ocjenjivanje razumljivosti financijskih izvještaja uključuje razmatranje takvih pitanja kao što su:

- jesu li informacije u financijskim izvještajima prezentirane na jasan i jezgrovit način.
- da li smještaj važnih objava ističe njih na odgovarajući način (na primjer, kada je opće prihvaćeno da informacije specifične za subjekt

¹⁹ MRevS 540, *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezanih objavljivanja*, točka 21.

imaju vrijednost za korisnike) i jesu li objave međusobno povezane na način koji ne stvara značajne izazove korisnicima u prepoznavanju nužnih informacija.

Objavljivanje učinka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 13(e).)

A6. Uobičajeno je za financijske izvještaje sastavljene u skladu s okvirom opće namjene da prezentiraju subjektov financijski položaj, financijski rezultat i novčane tokove. Ocjenjivanje da li financijski izvještaji, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, sadrže primjerene objave kako bi omogućile namjeravanim korisnicima da razumiju učinke značajnih transakcija i događaja na subjektov financijski položaj, rezultat poslovanja i novčane tokove uključuje razmatranje takvih pitanja kao što su:

- razmjer u kojem su informacije u financijskim izvještajima relevantne i specifične u okolnostima subjekta; i
- jesu li objave primjerene da pomognu namjeravanim korisnicima razumjeti:
 - vrste i obujam subjektove potencijalne imovine i potencijalnih obveza nastalih temeljem transakcija ili događaja koji ne ispunjavaju uvjete za priznavanje (ili kriterije za prestanak priznavanja) ustanovljene primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
 - vrste i obujam rizika značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog temeljem transakcija i događaja.
 - korištene metode i stvorene pretpostavke i prosudbe, te njihove promjene, koje utječu na prikazane iznose ili su na objavljene na drugi način, uključujući relevantne analize osjetljivosti.

Ocjenjivanje je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija (Vidjeti točku 14.)

A7. Neki okviri financijskog izvještavanja izravno ili neizravno spominju koncept fer prezentacije.²⁰ Kao što je navedeno u točki 7(b) ovog MRevS-a, okvir financijskog izvještavanja za fer prezentaciju²¹ ne zahtijeva samo sukladnost sa zahtjevima okvira, nego također, izravno ili neizravno navodi

²⁰ Na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-i) navode da fer prezentacija zahtijeva vjerno prikazivanje učinaka transakcija, drugih događaja i uvjeta u skladu s definicijama i kriterijima priznavanja za imovinu, obveze, prihode i rashode.

²¹ Vidjeti MRevS 200, točka 13(a)

da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objave povrh onih koje izričito zahtijeva okvir.²²

- A8. Revizorova ocjena o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija, u vezi i s prezentacijom i s objavama, je pitanje za profesionalnu prosudbu. Za tu ocjenu uzimaju se u obzir pitanja kao što su činjenice i okolnosti subjekta, uključujući i njihove promjene, temeljeno na revizorovom razumijevanju subjekta i revizijskim dokazima pribavljenim tijekom revizije. Ta ocjena također uključuje razmatranja, na primjer, objava potrebnih za postizanje fer prezentacije uzrokovanih pitanjima koja mogu biti značajna (tj., općenito, za pogrešne prikaze se smatra da su značajni ako se može razumno očekivati da utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi financijskih izvještaja kao cjeline), kao što su učinak evoluiranja zahtjeva financijskog izvještavanja ili mijenjanje gospodarskog okruženja poslovanja.
- A9. Ocjenjivanje o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija može uključiti, na primjer, rasprave s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje o njihovim stavovima o razlozima odabira određene prezentacije, kao i o alternativama koje su mogle biti razmatrane. Rasprave mogu uključiti, na primjer:
- stupanj u kojem su iznosi u financijskim izvještajima agregirani ili raščlanjeni i da li prezentacija iznosa ili objava zamagljuje korisne informacije ili ima za posljedicu informacije koje dovode u zabludu.
 - usklađenost s odgovarajućom industrijskom praksom, ili jesu li bilo kakvih odstupanja relevantnih za subjektove okolnosti i stoga su opravdana.

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 15.)

- A10. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200, sastavljanje financijskih izvještaja od strane menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, zahtijeva uključivanje odgovarajućeg opisa primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima²³. Taj opis obavještava korisnike financijskih izvještaja o okviru na kojem su temeljeni ti izvještaji.
- A11. Opis da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s određenim primjenjivim okvirom financijskog izvještaja primjeren je samo ako su

²² Na primjer, MSFI-i zahtijevaju da subjekt prikaže dodatne objave kada sukladnost s određenim zahtjevima u MSFI-ima nije dostatna da omogući korisnicima razumijevanje utjecaja određenih transakcija, drugih događaja i uvjeta na subjektov financijski položaj i financijsku uspješnost (Međunarodni računovodstveni standard 1, *Prezentacija financijskih izvještaja*, točka 17(c)).

²³ MRevS 200, točke A2–A3.

financijski izvještaji u skladu sa svim zahtjevima tog okvira koji su na snazi tijekom razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima.

- A12. Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja s nepreciznom formulacijom ili ogradama (na primjer, "financijski izvještaji su u suštini sukladni Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja") nije primjereni opis tog okvira jer korisnike financijskih izvještaja može dovesti u zabludu

Poziv na više od jednog okvira financijskog izvještavanja

- A13. U nekim se slučajevima može opisivati da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s dva okvira financijskog izvještavanja (na primjer, s nacionalnim okvirom i s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). To može biti stoga što se od menadžmenta zahtijeva, ili je menadžment odabrao, da sastavi financijske izvještaje u skladu s oba okvira, u kojem su slučaju oba primjenjivi okviri financijskog izvještavanja. Takav je opis primjeren samo ako su financijski izvještaji u skladu sa svakim okvirom pojedinačno. Kako bi se moglo smatrati da su sastavljeni u skladu s oba okvira, financijski izvještaji trebaju istodobno biti u skladu s oba okvira i bez potrebe usklađivanja izvještaja. U praksi istodobna sukladnost nije vjerojatna osim ako u zakonodavstvu nije usvojen drugi okvir (na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja) kao vlastiti nacionalni okvir ili su uklonjene sve prepreke za sukladnost s njim.
- A14. Financijski izvještaji koji su sastavljeni u skladu s jednim okvirom financijskog izvještavanja i sadrže bilješku ili dopunski prikaz usklađivanja rezultata s onima koji bi se prikazali prema drugom okviru, nisu sastavljeni u skladu s tim drugim okvirom. To je stoga što financijski izvještaji ne uključuju sve informacije na način zahtjevan tim drugim okvirom.
- A15. Međutim, financijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s jednim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i osim toga u bilješkama uz financijske izvještaje opisivati razmjer u kojem su financijski izvještaji u skladu s drugim okvirom (na primjer, financijski izvještaji sastavljeni u skladu s nacionalnim okvirom koji također opisuju razmjer njihove sukladnosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). Takve bilješke mogu tvoriti dopunske financijske informacije kako je razmatrano u točki 54, i obuhvaćene su revizorovim mišljenjem ako se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja.

Oblik mišljenja

- A16. Mogu postojati slučajevi gdje, iako su financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije, nije postignuta fer prezentacija. Gdje je to slučaj, moguće je da menadžment u financijskim izvještajima uključi dodatna objavljivanja povrh onih koja okvir izričito

zahtjeva ili, u iznimno rijetkim okolnostima, da odstupa od zahtjeva okvira kako bi se postigla fer prezentacija financijskih izvještaja (Vidjeti točku 18.)

- A17. Bit će iznimno rijetko da revizor smatra kako financijski izvještaji, sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti, dovode u zabludu ako je revizor, u skladu s MRevS-om 210, utvrdio da je okvir prihvatljiv²⁴. (Vidjeti točku 19.)

Revizorovo izvješće (Vidjeti točku 20.)

- A18. Pisano izvješće obuhvaća izvješća izdana u papirnatom obliku i ona izdana na elektroničkim medijima.
- A19. Dodatak ovog MRevS-a sadrži ilustracije revizorovih izvješća o financijskim izvještajima, koji uključuju sastavne dijelove navedene u točkama 21-49. Osim za odjeljak mišljenja i odjeljak s osnovom za mišljenje, ovaj MRevS ne ustanovljuje zahtjeve u vezi s redoslijedom elemenata revizorova izvješća. Međutim, ovaj MRevS zahtijeva korištenje određenih podnaslova, kojima je namjena pomoći da su lakše prepoznatljiva revizorova izvješća u vezi s revizijama koje su bile obavljene u skladu s MRevS-ima, naročito u situacijama gdje su elementi revizorova izvješća prezentirani po redoslijedu koji se razlikuje od onog iz ilustracija revizorovih izvješća u Dodatku ovom MRevS-u.

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

Naslov (Vidjeti točku 21.)

- A20. Naslov koji pokazuje da se radi o izvješću neovisnog revizora, primjerice, "Izvješće neovisnog revizora", razlikuje izvješće neovisnog revizora od izvješća koja su izdali drugi.

Naslovnik (Vidjeti točku 22.)

- A21. Zakon, regulativa ili uvjeti angažmana mogu određivati na koga se treba nasloviti revizorovo izvješće u određenoj jurisdikciji. Revizorovo izvješće uobičajeno se naslovljuje na one za koje je izvješće pripremljeno, često ili na dioničare ili na one koji su zaduženi za upravljanje subjektom čiji su financijski izvještaji bili revidirani.

Revizorovo mišljenje (Vidjeti točke 24–26.)

Poziv na financijske izvještaje koji su bili revidirani

- A22. U revizorovu izvješću navodi se, na primjer, da je revizor revidirao financijske izvještaje subjekta, koji obuhvaćaju [navesti naslov svakog financijskog izvještaja sadržanog u cjelovitom skupu financijskih izvještaja

²⁴ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 6(a).

zahtjevan primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, navodeći datum ili razdoblje koje se odnosi na svaki financijski izvještaj] i bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

A23. Kada revizor zna da će revidirani financijski izvještaji biti uključeni u dokument koji sadrži druge informacije, kao što je godišnje izvješće, revizor može razmotriti, ako oblik prezentacije omogućava, navođenje brojeva stranica na kojima su prezentirani revidirani financijski izvještaji. To korisnicima pomaže prepoznati financijske izvještaje na koje se odnosi revizorovo izvješće.

“Fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama” ili „istinito i fer prikazuju”

A24. Fraze „fer prezentira, u svim značajnim odrednicama“ i „istinito i fer prikazuju“ smatraju se jednakovrijednim. Hoće li se u određenoj jurisdikciji koristiti fraza „fer prezentira, u svim značajnim odrednicama“ ili fraza „istinito i fer prikazuju“ određeno je zakonom ili regulativom kojom se uređuje revizija financijskih izvještaja u toj jurisdikciji ili općeprihvaćenom praksom u toj jurisdikciji. Gdje zakon ili regulativa zahtijeva korištenje različite terminologije, to ne utječe na zahtjev iz točke 14. ovog MRevS-a da revizor ocijeni fer prezentaciju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije.

A25. Kada revizor izrazi nemodificirano mišljenje, nije primjereno u vezi s mišljenjem koristiti fraze kao što su „prema prethodnom objašnjenju“ ili „ovisno o“, jer to sugerira da se radi o uvjetovanju mišljenja ili slabljenju ili modificiranju mišljenja.

Opis financijskih izvještaja i područja koja prezentiraju

A26. Revizorovo mišljenje obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja određen primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Na primjer, u slučaju mnogih okvira opće namjene, financijski izvještaji mogu uključivati: izvještaj o financijskom položaju, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici, izvještaj o novčanim tokovima i povezane bilješke, koje uobičajeno sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja. U nekim jurisdikcijama, dodatne informacije mogu se također smatrati sastavnim dijelom financijskih izvještaja.

A27. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, u odjeljku revizorova mišljenja se navodi da financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, ili istinito i fer prikazuju, područja za koja su oblikovani financijski izvještaji da ih prezentiraju. Na primjer, u slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s MSFI-ima, ta područja su *financijski položaj subjekta na kraju razdoblja i subjektova financijska uspješnost i novčani tokovi za tada*

završeno razdoblje. Stoga, dio rečenice u točki 25. i drugdje unutar ovog MRevS-a prikazan kao [...], namijenjen je da bi bio zamijenjen riječima iz prethodne rečenice napisanim kurzivom kada su MSFI-ovi primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili, u slučaju drugih primjenjivih okvira financijskog izvještavanja, da bi bio zamijenjen riječima koja opisuju područja za koja su financijski izvještaji oblikovani da ih prezentiraju.

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i kako on utječe na revizorovo mišljenje

A28. Navođenje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u revizorovom mišljenju je s namjerom informiranja korisnika revizorova izvješća o kontekstu u kojem je izraženo revizorovo mišljenje; ono nije namijenjeno da ograniči ocjenjivanje koje se zahtjeva u točki 14. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja navodi se riječima kao što su:

„... u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja” ili

„... u skladu s računovodstvenim načelima opće prihvaćenim u jurisdikciji X ...“.

A29. Kada primjenjiv okvir financijskog izvještavanja obuhvaća standarde financijskog izvještavanja i zakonske ili regulativne zahtjeve, okvir se navodi riječima kao što su „... u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i zahtjevima iz Zakona o korporacijama jurisdikcije X”. MRevS 210 bavi se okolnostima gdje postoji proturječnost između standarda financijskog izvještavanja i zakonskih ili regulativnih zahtjeva²⁵.

A30. Kako je navedeno u točki A8, financijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s dva okvira financijskog izvještavanja, koji su stoga oba i primjenjivi okviri financijskog izvještavanja. U skladu s tim, svaki okvir sagledava se zasebno pri formiranju revizorova mišljenja o financijskim izvještajima, i revizorovo mišljenje u skladu s točkama 25-27 poziva se na oba okvira, kako slijedi:

- (a) Ako su financijski izvještaji sukladni sa svakim okvirom pojedinačno, dva se mišljenja izražavaju: tj. da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s jednim od primjenjivih okvira financijskog izvještavanja (na primjer, nacionalnim okvirom) i mišljenje da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s drugim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (na primjer, MSFI-ima). Ta mišljenja mogu biti izražena odvojeno ili u jednoj rečenici (na primjer, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama [...], u skladu s računovodstvenim načelima opće prihvaćenim u jurisdikciji X i s MSFI-ima).

²⁵ MRevS 210, točka 18.

- (b) Ako su financijski izvještaji sukladni s jednim okvirom, ali ne i s drugim okvirom, može se dati nemodificirano mišljenje da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s jednim okvirom (na primjer, nacionalnim okvirom), ali se daje modificirano mišljenje, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenom), u vezi s drugim okvirom (na primjer, MSFI-ima).

A31. Kako je navedeno u točki A13, financijski izvještaji mogu biti sukladni s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i, dodatno, sadržati objavu razmjera sukladnosti s nekim drugim okvirom financijskog izvještavanja. Takve dodatne informacije su obuhvaćene revizorovim mišljenjem ako se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja (vidjeti točke 53–54 i povezane materijale za primjenu u točkama A78–86). U skladu s tim,

- (a) Ako objava o sukladnosti s drugim okvirom dovodi u zabludu, modificirano se mišljenje izražava u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenim).
- (b) Ako objava ne dovodi u zabludu, ali revizor prosuđuje da je ona od takve važnosti da je ključna za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja, dodaje se točka za isticanje pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjenom), u kojoj se skreće pozornost na objavu.

Osnova za mišljenje (Vidjeti točku 28.)

A32. Odjeljak osnova za mišljenje daje važan kontekst revizorovu mišljenju. U skladu s tim, ovaj MRevS zahtijeva da u revizorovu izvješću odjeljak osnova za mišljenje slijedi neposredno nakon odjeljka mišljenja.

A33. Poziv na korištene standarde upućuje korisnike revizorova izvješća da je revizija obavljena u skladu s navedenim standardima.

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točku 28(c).)

A34. Navođenje države porijekla relevantnih etičkih zahtjeva povećava transparentnost tih zahtjeva u vezi s određenim revizijskim angažmanom. MRevS 200 objašnjava da relevantni etički zahtjevi uobičajeno obuhvaćaju Dio A i Dio B Kodeksa etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) koji se odnose na reviziju financijskih izvještaja zajedno s nacionalnih zahtjevima koji su restriktivniji²⁶. Kada relevantni etički zahtjevi uključuju one iz IESBA Kodeksa, u izvješću se može staviti poziv na IESBA Kodeks. Ako sve etičke zahtjeve relevantne za reviziju uređuje samo IESBA Kodeks, u izvješću nije potrebno navesti državu porijekla.

A35. U nekim jurisdikcijama, relevantni etički zahtjevi mogu biti sadržani u nekoliko različitih izvora, kao što su etički kodeks(i) i dodatna pravila i

²⁶ MRevS 200, točka A14.

zahtjevi unutar zakona i regulative. Kada su zahtjevi neovisnosti i drugi relevantni etički zahtjevi sadržani u ograničenom broju izvora, revizor može odabrati da imenuje relevantni izvor (na primjer, naziv kodeksa, pravila ili regulative primjenjive u jurisdikciji), ili može koristiti naziv koji je opće prepoznatljiv i koji primjereno generalizira te izvore (na primjer, zahtjevi neovisnosti za revizije privatnih subjekata u Jurisdikciji X.)

- A36. Zakon ili regulativa, nacionalni revizijski standardi ili uvjeti revizijskog angažmana mogu zahtijevati od revizora da osigura u revizorovu izvješću podrobnije informacije o izvorima relevantnih etičkih zahtjeva koji se primjenjuju u reviziji financijskih izvještaja, uključujući i one koji se odnose na neovisnost.
- A37. U određivanju koji je primjereni obujam informacija za uključivanje u revizorovo izvješće kada postoje brojni izvori relevantnih etičkih zahtjeva u vezi s revizijom financijskih izvještaja, važno je sagledati uravnoteživanje transparentnosti i rizika zamagljivanja drugih korisnih informacija u revizorovu izvješću.

Posebna razmatranja za revizije grupe

- A38. U revizijama grupe kada postoje brojni izvori relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući i one koji se odnose na neovisnost, poziv u revizorovu izvješću na jurisdikciju je redovito u vezi s relevantnim etičkim zahtjevima koji su primjenjivi na angažirani tim grupe. To je stoga što su u revizijama grupe, revizori komponente također podložni etičkim zahtjevima koji su relevantni za reviziju grupe²⁷.
- A39. MRevS-i ne ustanovljuju posebne zahtjeve neovisnosti ili etičke zahtjeve spram revizora, uključujući i revizora komponente, i na taj način ne proširuju ili na drugi način zaobilaze zahtjeve neovisnosti u IESBA Kodeksu ili drugim etičkim zahtjevima kojima je podložan angažirani tim grupe, kao što MRevS-i ni ne zahtijevaju da revizori komponente u svim slučajevima budu podložni istim određenim zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi za angažirani tim grupe. Kao posljedica toga, relevantni etički zahtjevi, uključujući i oni koji se odnose na neovisnost, mogu biti vrlo kompleksni u slučaju revizije grupe. MRevS 600²⁸ pruža upute revizorima u obavljanju poslova s financijskim informacijama komponente u reviziji grupe, uključujući i za one situacije gdje revizor komponente ne ispunjava zahtjeve neovisnosti koji su relevantni za reviziju grupe.

²⁷ MRevS 600, točka A37.

²⁸ MRevS 600, točke 19–20.

Ključna revizijska pitanja (Vidjeti točku 31.)

- A40. Zakon ili regulativa mogu zahtijevati komuniciranje o ključnim revizijskim pitanjima u revizijama subjekata koji nisu listani subjekti, na primjer za subjekte koji su takvim zakonom ili regulativom okarakterizirani kao subjekti od javnog interesa.
- A41. Revizor može također odlučiti da komunicira o ključnim revizijskim pitanjima u slučaju drugih subjekata, uključujući i onih koji mogu biti od značajnog javnog interesa, na primjer jer imaju brojne i raznovrsne dionike i s obzirom na vrstu i veličinu poslovanja. Primjeri takvih subjekata mogu uključivati financijske institucije (kao što su banke, osiguravajuća društva i mirovinski fondovi), i drugi subjekti kao što su dobrotvorna društva.
- A42. MRevS 210 zahtijeva da revizor dogovori uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno, i objašnjava da uloge menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u subjektu u dogovaranju uvjeta revizijskog angažmana ovise o strukturi upravljanja subjektom i relevantnom zakonu ili regulativi²⁹. MRevS 210 također zahtijeva da se u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma uključi poziv na očekivani izgled i sadržaj bilo kojeg izvješća koje treba izdati revizor³⁰. Kada se inače ne zahtijeva od revizora da komunicira o ključnim revizijskim pitanjima, MRevS 210³¹ objašnjava da može biti od pomoći revizoru da nagovijesti u uvjetima revizijskog angažmana mogućnost priopćavanja ključnih revizijskih pitanja u revizorovom izvješću i, u određenim jurisdikcijama, može biti nužno da revizor uključi nagovještaj o takvoj mogućnosti kako bi zadržao pravo da ju i ostvari.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A43. Listani subjekti nisu uobičajeno u javnom sektoru. Međutim, subjekti javnog sektora mogu biti značajni uslijed veličine, složenosti ili nekih aspekata javnog interesa. U takvim slučajevima, zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora javnog sektora, ili može inače odlučiti, da priopći ključna revizijska pitanja u revizorovom izvješću.

Odgovornosti za financijske izvještaje (Vidjeti točke 33–35.)

- A44. MRevS 200 objašnjava pretpostavke, u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koje se obavlja revizija u skladu s MRevS-ima³². Menadžment i, gdje je

²⁹ MRevS 210, točke 9 i A21.

³⁰ MRevS 210, točka 10.

³¹ MRevS 210, točka A23a.

³² MRevS 200, točka 13(j).

primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvaćaju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju. Menadžment također prihvaća odgovornost za onakve interne kontrole kakve smatra nužnim za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. Opis odgovornosti menadžmenta u revizorovom izvješću uključuje poziv na obje odgovornosti jer to pomaže da se korisnicima objasne pretpostavke uz koje je revizija obavljena. MRevS 260 (izmijenjen) koristi pojam „oni koji su zaduženi za upravljanje” za opis osobe odnosno osoba ili organizacije odnosno organizacija s odgovornošću za nadziranje subjekta i sadrži razmatranje raznolikosti upravljačkih struktura u jurisdikcijama i subjektima.

- A45. Mogu postojati okolnosti kada je primjereno da revizor proširi opis menadžmentovih odgovornosti iz točki 34-35 kako bi on, u kontekstu određenog zakonodavstva ili vrste subjekta, odražavao dodatne odgovornosti relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja.
- A46. MRevS 210 zahtijeva da revizor usuglasi menadžmentove odgovornosti u pismu o angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma³³. MRevS 210 omogućava fleksibilnost navođenjem da ukoliko zakon ili regulativa propisuje odgovornosti menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, u vezi s financijskim izvještavanjem, revizor može odrediti da zakon ili regulativa uključuje odgovornosti koje, po njegovoj prosudbi, imaju isti učinak kao i one navedene u MRevS-u 210. Za takve odgovornosti koje su ekvivalentne, revizor može koristiti tekst iz zakona ili regulative za njihovo opisivanje u pismu o angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma. U takvim slučajevima taj se tekst može također koristiti u revizorovom izvješću za opisivanje menadžmentove odgovornosti, koje je zahtijevano točkom 34(a) ovog MRevS-a. U drugim okolnostima, uključujući tamo gdje revizor odluči ne koristi tekst zakona ili regulative u pismu o angažmanu, koristi se tekst iz točke 34(a) ovog MRevS-a. Osim uključivanja opisa menadžmentove odgovornosti u revizorovom izvješću kako se zahtijeva točkom 34, revizor može navesti detaljniji opis tih odgovornosti uključivanjem poziva na mjesto gdje se takve informacije mogu pribaviti (na primjer, u godišnjem izvješću subjekta ili na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela).
- A47. U nekim jurisdikcijama, zakon koji uređuje menadžmentove odgovornosti, ili takva regulativa, može izričito navoditi odgovornost za primjerenost računovodstvenih evidencija i poslovnih knjiga ili računovodstvenog sustava. Budući da su evidencije, knjige i sustavi sastavni dio internih

³³ MRevS 210, točka 6(b)(i)–(ii).

kontrola (kako je definirano u MRevS-u (izmijenjenom) 315³⁴), opis u MRevS-u 210 i točki 34 ne sadrži poseban poziv na njih..

A48. Dodatak ovom MRevS-u sadrži ilustraciju o tome kako bi se primijenio zahtjev iz točke 34(b) kada su MSFI-i primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Ako bi se koristio neki primjenjivi okvir financijskog izvještavanja različit od MSFI-ova, ilustrativni prikaz naveden u Dodatku ovom MRevS-u trebao bi se prilagoditi kako bi u tim okolnostima odražavao primjenu drugog okvira financijskog izvještavanja.

Nadziranje procesa financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 35.)

A49. Kada su neke, ali ne i sve, osobe uključene u nadziranje procesa financijskog izvještavanja također uključene i u sastavljanje financijskih izvještaja, opis zahtijevan točkom 35 ovog MRevS-a treba modificirati kako bi primjereno odražavao stvarne okolnosti subjekta. Kada su osobe odgovorne za nadziranje procesa financijskog izvještavanja ujedno i one koje su odgovorne za sastavljanje financijski izvještaji, ne zahtijeva se navođenje odgovornosti nadziranja.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja (Vidjeti točke 37–40.)

A50. Opis revizorove odgovornosti zahtijevan točkama 37–40 ovog MRevS može se prepraviti kako bi odražavao određenu vrstu subjekta, na primjer, kada se revizorovo izvješće odnosi na konsolidirane financijske izvještaje. Ilustracija 2 u Dodatku ovog MRevS-a uključuje primjer kako se to može učiniti.

Ciljevi revizora (Vidjeti točku 38(a).)

A51. U revizorovu izvješću se objašnjava da su ciljevi revizora steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza zbog prijevare ili pogreške i izdati revizorovo izvješće koje uključuje revizorovo mišljenje. To je suprotno odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijske izvještaje.

Opis značajnosti (Vidjeti točku. 38(c).)

A52. Dodatak ovom MRevS-u sadrži ilustracije o tome kako bi se primijenio zahtjev iz točke 38(c), da se osigura opis značajnosti, kada su MSFI-i primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Ako se koristi neki primjenjivi okvir financijskog izvještavanja različit od MSFI-ova, ilustrativni prikaz prezentiran u Dodatku ovom MRevS-u treba se prilagoditi kako bi odražavao primjenu drugog okvira financijskog izvještavanja u danim okolnostima.

³⁴ MRevS 315, *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 4 (c).

Revizorove odgovornosti u vezi s MRevS-om 701 (Vidjeti točku 40(c).)

A53. Revizor može također smatrati da je korisno dati dodatne informacije u opisu revizorove odgovornosti povrh onoga što zahtijeva točka 40(c). Na primjer, revizor se može pozvati na zahtjev iz točke 9 MRevS-a 701 da utvrdi pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora u obavljanju revizije, uzimanjem u obzir, područja s većim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja ili značajnim rizicima prepoznatim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjenom); važne prosudbe revizora u vezi s područjima financijskih izvještaja koji sadrže značajne prosudbe menadžmenta, uključujući i računovodstvene procjene za koje je bilo prepoznato da su izvedene uz visoku neizvjesnost procjenjivanja; i učinke na reviziju značajnih događaja ili transakcija nastalih tijekom razdoblja.

Smještaj opisa revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja (Vidjeti točke 41, 50(k).)

A54. Koristan način pojednostavljivanja sadržaja revizorova izvješća može biti uključivanje u dodatak revizorova izvješća informacija zahtijevanih točkama 39–40 ovog MRevS-a ili, kada zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju, pozivanje na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži takve informacije. Međutim, pošto opis revizorove odgovornosti sadrži informacije koje su nužne za obavještavanje o onome što korisnici očekuju od revizije obavljene u skladu s MRevS-ima, u revizorovom izvješću treba biti uključen tekst u kojem se navodi gdje se može pristupiti tim informacijama.

Smještaj u dodatku (Vidjeti točke 41(b), 50(k).)

A55. Točka 41 dopušta revizoru da uključi navode zahtijevane točkama 39–40 opisujući revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja u dodatku revizorova izvješća, pod uvjetom da je odgovarajuće usmjerenje dano u tekstu revizorova izvješća na smještaj dodatka. U nastavku je ilustracija kako se u revizorovu izvješću može dati usmjerenje na dodatak:

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja 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. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajna ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju,

utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Daljnji opis naše odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja se nalazi u dodatku X ovog revizorova izvješća. Taj opis, koji je smješten na *[navesti broj stranice ili drugu specifičnu oznaku lokacije opisa]*, predstavlja dio našeg revizorova izvješća.

Poziv na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela (Vidjeti točke 41(c), 42.)

- A56. Točka 41 objašnjava da se revizor može pozvati na opis revizorove odgovornosti smješten na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela samo ako je to izričito dopušteno zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Informacije na web stranici, koje se uključuju u revizorovo izvješće pomoću posebnog poziva na lokaciju web stranice gdje se takve informacije mogu pronaći, mogu šire opisivati revizorov posao ili reviziju u skladu s MRevS-ima, ali ne smiju biti proturječne opisu zahtijevanom točkama 39–40 ovog MRevS. To znači da tekst opisa revizorove odgovornosti na web stranici može biti detaljniji ili se može baviti drugim pitanjima u vezi s revizijom financijskih izvještaja, pod uvjetom da takav tekst odražava i nije proturječan pitanjima navedenim u točkama 39–40.
- A57. Odgovarajuće nadležno tijelo mogu biti tijelo nadležno za donošenje nacionalnih revizijskih standarda, regulator ili tijelo za nadziranje revizija. Takva tijela su u dobroj mogućnosti osigurati točnost, potpunost i trajnu raspoloživost standardiziranih informacija. Ne bi bilo primjereno da revizor održava takvu web stranicu. U nastavku je ilustracija kako se u revizorovu izvješću može dati usmjerenje na web stranicu:

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja 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. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajna ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Daljnji opis naše odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja se nalazi na web stranici [*Organizacija*] na: [*adresa web stranice*]. Taj opis predstavlja dio našeg revizorova izvješća.

Druge odgovornosti izvješćivanja (Vidjeti točke 43–45.)

- A58. U nekim jurisdikcijama, revizor može imati dodatne odgovornosti da izvijesti o drugim pitanjima, koje su dopuna revizorovoj odgovornosti prema MRevS-ima. Na primjer, od revizora se može tražiti da izvijesti o određenim pitanjima, ako ih uoči tijekom revizije financijskih izvještaja. Za razliku od toga, od revizora se može tražiti da obavi određene posebne postupke i izvijesti o njima ili da izrazi mišljenje o određenim pitanjima, kao što je primjerenost računovodstvenih evidencija i poslovnih knjiga, internih kontrola nad financijskim izvještavanjem ili drugim informacijama. Revizijski standardi u određenoj jurisdikciji često pružaju upute o odgovornostima revizora u vezi s određenim dodatnim odgovornostima izvješćivanja u toj jurisdikciji.
- A59. U nekim slučajevima, relevantni zakon ili regulativa može zahtijevati ili dopuštati revizoru da izvijesti o tim drugim odgovornostima unutar revizorova izvješća o financijskim izvještajima. U drugim slučajevima, može se zahtijevati ili dopuštati da revizor izvijesti o njima u zasebnom izvješću.
- A60. Točke 43–45 ovog MRevS dopuštaju kombinirano prezentiranje drugih odgovornosti izvješćivanja i revizorove odgovornosti prema MRevS-ima samo kada se odnose na iste teme i u tekstu revizorova izvješća se jasno razdvajaju druge odgovornosti izvješćivanja od onih prema MRevS-ima. Takvo jasno razlikovanje može dovesti do toga da je nužno u revizorovu izvješću se pozvati na izvor drugih odgovornosti izvješćivanja i navesti da su takve odgovornosti povrh onih zahtijevanih prema MRevS-ima. Inače, zahtijeva se da se druge odgovornosti izvješćivanja razmatraju u odvojenom dijelu revizorova izvješća pod podnaslovom „Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima“ ili drugačijim primjerenim sadržaju tog dijela. U takvim slučajevima, točka 44 zahtijeva da revizor uključi odgovornosti izvješćivanja prema MRevS-ima ispod podnaslova „Izvješće o reviziji financijskih izvještaja“.

Ime angažiranog partnera (Vidjeti točku 46.)

- A61. MSKK 1³⁵ zahtijeva da društvo ustanovi politike i postupke koje će pružiti razumno jamstvo da se angažmani obavljaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Neovisno

³⁵ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točka 32.

o tim zahtjevima MSKK-a 1, navođenje imena angažiranog partnera u revizorovu izvješću je s namjerom da se osigura dodatna transparentnost korisnicima revizorova izvješća o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene listanog subjekta.

A62. Zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi mogu zahtijevati da se u revizorovo izvješće uključi ime angažiranog partnera odgovornog za revizije različite od revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene listanih subjekata. Od revizora se također može zahtijevati zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima, ili on može odlučiti, da u revizorovo izvješće uključi dodatne informacije povrh imena angažiranog partnera kako bi dodatno identificirao angažirani partner, na primjer, navođenjem broja iz profesionalne licence angažiranog partnera koja je relevantna u jurisdikciji u kojoj revizor djeluje.

A63. U rijetkim okolnostima, revizor može prepoznati informacije ili imati iskustvo koje ukazuje na vjerojatnost prijetnje osobnoj sigurnosti koja, ako se objavi identitet angažiranog partnera može imati za posljedicu fizičku ugrozu angažiranog partnera, drugih članova angažiranog tima ili drugih blisko povezanih osoba. Međutim, takva prijetnja ne uključuje, na primjer prijetnje s osnove zakonske odgovornosti ili zakonskih, regulatornih ili profesionalnih sankcija. Rasprave s onima koji su zaduženi za upravljanje o okolnostima koje mogu imati za posljedicu fizičku ugrozu mogu pružiti dodatne informacije o vjerojatnosti ili ozbiljnosti značajne prijetnje osobnoj sigurnosti. Zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi mogu ustanoviti dodatne zahtjeve koji su relevantni za određivanje može li se ispustiti objavljivanje imena angažiranog partnera.

Potpis revizora (Vidjeti točku 47.)

A64. Revizorov potpis je ili u ime revizorskog društva ili osobno ime revizora ili i u ime revizorskog društva i osobno ime revizora, već prema tome što je primjereno u određenom zakonodavstvu. Osim revizorovog potpisa, u određenim jurisdikcijama od revizora se može zahtijevati da u revizorovom izvješću navede svoju oznaku pripadnosti revizijskoj profesiji ili činjenicu da revizor ili društvo, već prema tome što je primjereno, ima dozvolu za rad koju je izdalo mjerodavno tijelo u toj jurisdikciji.

A65. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa mogu dopuštati korištenje elektroničkog potpisa u revizorovu izvješću.

Datum revizorova izvješća (Vidjeti točku 49.)

A66. Datum revizorova izvješća informira korisnike revizorova izvješća da je revizor sagledao učinak događaja ili transakcija koje je spoznao i nastali su

do tog datuma. Revizorova odgovornost za događaje i transakcije nakon datuma revizorova izvješća uređuje se u MRevS-u 560³⁶.

- A67. Budući da se revizorovo mišljenje daje o financijskim izvještajima i odgovornost za financijske izvještaje snosi menadžment, revizor nije u položaju da zaključi kako su dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi sve dok nije dobiven dokaz da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke i da je menadžment prihvatio odgovornost za njih.
- A68. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa navodi osobe ili tijela (na primjer, upravu) koji su odgovorni za stvaranje zaključka da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, te određuje potreban postupak odobravanja. U takvim slučajevima, dobiva se dokaz o takvom odobravanju prije datiranja izvješća o financijskim izvještajima. U drugim jurisdikcijama, međutim, postupak odobravanja nije propisan zakonom ili regulativom. U takvim slučajevima, postupci po kojima subjekt provodi pripremanje i finaliziranje svojih financijskih izvještaja sagledava se u kontekstu njegovog menadžmenta i strukture upravljanja kako bi se prepoznale osobe ili tijela s ovlastima zaključivanja da su sastavljeni svi izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući i s njima povezane bilješke. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa navodi točku u postupku izvještavanja o financijskim izvještajima u kojoj se očekuje da je dovršena revizija.
- A69. U nekim jurisdikcijama, zahtijeva se da dioničari konačno odobre financijske izvještaje prije nego što se javno objave financijski izvještaji. U takvim jurisdikcijama revizoru nije potrebno konačno odobrenje dioničara da bi zaključio kako su dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi. Datum odobravanja financijskih izvještaja za svrhu MRevS-ova je raniji datum s kojim su oni s priznatom ovlašću utvrdili da su sastavljeni svi izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući i povezane bilješke i kada su oni s priznatom ovlašću potvrdili da su preuzeli odgovornost za njih.

Revizorovo izvješće propisano je zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 50.)

- A70. MRevS 200 objašnjava da se od revizora može zahtijevati da osim s MRevS-ovima bude u skladu i sa zakonskim i regulativnim zahtjevima³⁷. Kada se razlike između zakonskih ili regulativnih zahtjeva i MRevS-ova odnose samo na izgled i terminologiju revizorova izvješća, zahtjevi u točki 50(a)–(o) navode minimum dijelova koji trebaju biti uključeni u revizorovo izvješće da bi se moglo pozivati na Međunarodne revizijske standarde. U takvim okolnostima, zahtjevi u točkama 21-49 koji nisu uključeni u točku

³⁶ MRevS 560, *Naknadni događaji*, točke 10–17.

³⁷ MRevS 200, točka A55.

50(a)–(o) ne trebaju se ispuniti uključujući i, na primjer, zahtijevano smještanje odjeljka mišljenja i odjeljka osnova za mišljenje.

A71. Gdje posebni zahtjevi u određenom zakonodavstvu nisu u suprotnosti s MRevS-ima, izgled i terminologija zahtijevani točkama 21-49 ovog MRevS-a pomažu korisnicima revizorova izvješća da lakše prepoznaju revizorovo izvješće kao izvješće o reviziji obavljenoj u skladu s MRevS-ima.

Informacije zahtijevane MRevS-om 701 (Vidjeti točku 50(h).)

A72. Zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora da osigura dodatne informacije o reviziji koja je obavljena, koje mogu uključivati one koje su u skladu s ciljevima MRevS-a 701 ili može propisivati sadržaj i obujam priopćavanja o takvim pitanjima.

A73. MRevS-i ne nadilaze zakon ili regulativu koja uređuje reviziju financijskih izvještaja. Kada je primjenjiv MRevS 701, poziv na MRevS-ove se može dati u revizorovom izvješću samo ako, primjenjivanjem zakona ili regulative, odjeljak zahtijevan točkom 50(h) ovog MRevS-a nije proturječan zahtjevima izvješćivanja iz MRevS-a 701. U takvim okolnostima, revizor može trebati prepraviti u revizorovom izvješću određene aspekte priopćavanja ključnih revizijskih pitanja zahtijevanih MRevS-om 701, na primjer:

- mijenjanjem podnaslova „Ključna revizijska pitanja”, ako zakon ili regulativa propisuje određeni podnaslov;
- objašnjavanjem zašto su dane u revizorovom izvješću informacije zahtijevane zakonom ili regulativom, na primjer pozivom na relevantni zakon ili regulativu i opisivanjem kako su te informacije povezane s ključnim revizijskim pitanjima;
- dodavanjem propisanih informacija, gdje zakon ili regulativa propisuje sadržaj i obujam opisa, kako bi se postigao cjelovit opis svakog ključnog revizijskog pitanja koji je u skladu sa zahtjevom iz točke 13 MRevS 701.

A74. MRevS 210 bavi se s okolnostima gdje zakon ili regulativa relevantne jurisdikcije propisuje izgled ili tekst revizorova izvješća s pojmovima koji su značajno različiti od zahtjeva MRevS-a, što osobito uključuje revizorovo mišljenje. U tim okolnostima, MRevS 210 zahtijeva da revizor ocijeni:

- (a) mogu li korisnici pogrešno shvatiti uvjerenje koje se dobiva temeljem revizije financijskih izvještaja i, ako je tako,
- (b) može li dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću spriječiti moguće pogrešno shvaćanje.

Ako revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću ne može spriječiti moguće pogrešno shvaćanje, MRevS 210 zahtijeva da revizor neće prihvatiti revizijski angažman, osim ako zakon ili regulativa ne zahtijeva da to učini. Prema MRevS-u 210, revizija u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije sukladna s MRevS-ovima. U skladu s tim, revizor neće unutar revizorova izvješća uključiti bilo kakvu izjavu da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ima³⁸.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A75. Revizori subjekata javnog sektora može također imati mogućnost temeljem zakona ili regulative da javno izvijesti o određenim pitanjima ili u revizorovom izvješću ili u dopunskom izvješću, što može uključivati informacije koje su u skladu s ciljevima MRevS-a 701. U takvim okolnostima, revizor može trebati prepraviti u revizorovom izvješću određene aspekte priopćavanja ključnih revizijskih pitanja zahtijevanih MRevS-om 701 ili uključiti u revizorovo izvješće poziv na opis pitanja u dopunskom izvješću.

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu i s revizijskim standardima određene jurisdikcije i s Međunarodnim revizijskim standardima (Vidjeti točku 51.)

A76. Revizor može navesti u revizorovu izvješću da je revizija bila obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima kao i s nacionalnim revizijskim standardima kada je revizor ne samo postupio u skladu s relevantnim nacionalnim revizijskim standardima, nego i sa svakim MRevS-om relevantnim za reviziju³⁹.

A77. Poziv i na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde nije primjeren ako postoji proturječnost zahtjeva iz MRevS-ova s onima iz nacionalnih revizijskih standarda koja će dovesti do toga da revizor formira različita mišljenja ili ne uključi točku za isticanje pitanja koja je u određenim okolnostima potrebna prema MRevS-ovima. U takvom slučaju, u revizorovu izvješće se poziva samo na revizijske standarde (ili Međunarodne revizijske standarde ili nacionalne revizijske standarde) u skladu s kojima je bilo sastavljeno revizorovo izvješće.

Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima (Vidjeti točke 53–54.)

A78. U nekim se okolnostima zakonom, regulativom ili standardima od subjekta može zahtijevati, ili on može dobrovoljno izabrati, da prezentira zajedno s financijskim izvještajima dopunske informacije koje nisu zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Na primjer, dopunske

³⁸ MRevS 210, točka 21.

³⁹ MRevS 200, točka A56.

informacije mogu biti prezentirane kako bi korisnicima olakšale razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili pružile dodatna objašnjenja za određene stavke financijskih izvještaja. Takve su informacije uobičajeno prezentirane ili u dopunskim tabelama ili kao dopunske bilješke.

A79. Točka 53 ovog MRevS objašnjava da revizorovo mišljenje pokriva dopunske informacije koje su sastavni dio financijskih izvještaja zbog svog sadržaja ili načina na koji su prezentirane. Ta ocjena je iz područja profesionalne prosudbe. Za ilustraciju:

- Kada bilješke uz financijske izvještaje uključuju objašnjenje ili usklađivanje razmjera u kojem su financijski izvještaji sukladni s nekim drugim okvirom financijskog izvještavanja, revizor može smatrati da su one dopunske informacije koje se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja. Revizorovo mišljenje pokrit će bilješke ili dopunske tabele koje su unakrsno povezane s financijskim izvještajima.
- Kada je dodatni račun dobiti i gubitka, koji objavljuje određene stavke rashoda, objavljen kao odvojena tabela uključena u dodatak financijskim izvještajima, revizor može smatrati da su to dopunske informacije koje se mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja.

A80. Dopunske informacije pokrivena revizorovim mišljenjem ne treba posebno navoditi u revizorovom izvješću kada je primjeren poziv na bilješke u opisu izvještaja koji obuhvaćaju financijske izvještaje.

A81. Zakon ili regulativa mogu nezahtijevati da se revidiraju dopunske informacije i menadžment može odlučiti da od revizora zatraži neuključivanje dopunskih informacija u djelokrug revizije financijskih izvještaja.

A82. Revizorovo ocjenjivanje jesu li nerevidirane dopunske informacije prezentirane na način da se može smatrati kako su pokrivena revizorovim mišljenjem, uključuje, na primjer, jesu li te informacije prezentirane povezano s financijskim izvještajima i nekim revidiranim dopunskim informacijama, i jesu li jasno označene kao „nerevidirane“.

A83. Menadžment može mijenjati prezentaciju nerevidiranih dopunskih informacija za koje se može izvesti da su pokrivena revizorovim mišljenjem, na primjer:

- uklanjanjem svih poveznica iz financijskih izvještaja na nerevidirane dopunske tabele ili nerevidirane bilješke tako da razgraničenje bude dostatno jasno između onog što je revidirano, odnosno nije revidirano;
- smještajem nerevidiranih dopunskih informacija izvan financijskih

izvještaja ili, ako to u danim okolnostima nije moguće, kao minimum smještanje svih nerevidiranih bilješki zajedno na kraju potrebnih bilješki uz financijske izvještaje i njihovim jasnim označavanjem kao nerevidiranih. Nerevidirane bilješke koje su pomiješane s revidiranim bilješkama mogu se pogrešno protumačiti kao da su bile revidirane.

- A84. Činjenica da dopunske informacije nisu revidirane ne oslobađa revizora odgovornosti opisane u MRevS-u 720 (Izmijenjenom)⁴⁰.

⁴⁰ MRevS 720, *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*.

Dodatak

(Vidjeti točku A19.)

Ilustracije Izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima listanog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima listanog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima subjekta različitog od listanog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije (gdje se poziv upućuje na sadržaj koji je smješten na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela)
- Ilustracija 4: Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima subjekta različitog od listanog subjekta sastavljenog u skladu s okvirom sukladnosti opće namjene.

Ilustracija 1 – Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima listanog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije

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

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., „čisto“) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji obuhvaćaju Kodeks etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe zajedno s etičkim zahtjevima u vezi s revizijom u jurisdikciji, i revizor se poziva na jedne i druge.
- 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).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i nije još uočio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvešće o reviziji financijskih izvještaja¹

Mišljenje

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

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

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s *Kodeksom etike za profesionalne računovođe* Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (*IESBA Kodeksom*) kao i 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 i IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju 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.

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

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

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

¹ Podnaslov „Izvešće o reviziji financijskih izvještaja“ nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov „Izvešće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima“.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje²

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima³ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza 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 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.

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) ovog MRevS-a objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) objašnjava da kada zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju, može se dati poziv 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 sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- prepoznavamo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze

² Naskroz ovih ilustrativnih revizorovih izvješća, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenju jurisdikciji.

³ Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: „Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...“.

koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijave je veći od rizika nastalog 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 bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.⁴
- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost 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 poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorovu izvješću na povezane objave u financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, 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 s nastavljanjem poslovanja po vremenski neograničenom poslovanju.
- 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, planiranom djelokrugom i vremenskom rasporedu revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i 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 financijskih izvještaj 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

⁴ Ova rečenica bi se izmijenila, kako je primjerenom, u okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

posljedice priopćavanja nadmašile dobrobiti javnog interesa od takvog priopćavanja.

Izvjешće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja propisanih zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Pitanja uređena drugim zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardom (nazvane „druge odgovornosti izvješćivanja“) navodit će se unutar ovog dijela, osim ako se druge odgovornosti izvješćivanja bave istim temama kao što su one koje se prezentiraju prema odgovornostima izvješćivanja zahtijevanim MRevS-ima kao sastavni dio unutar podnaslova Izvjешće o reviziji financijskih izvješćaja. Izvjешćivanja o drugim odgovornostima izvješćivanja koja se bave istim temama kao što su one zahtijevane MRevS-ima mogu se kombinirati (tj., uključiti u Izvjешće o reviziji financijskih izvješćaja pod odgovarajućim podnaslovima) pod uvjetom da se korištenim riječima u revizorovu izvješću jasno odvoje druge odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja koje je zahtijevano MRevS-ima gdje takve razlike postoje.]

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

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

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 2 – Revizorovo izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima listanog subjekta sastavljeno u skladu s okvirom fer prezentacije

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

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija subjekta s podružnicama (tj., MRevS 600 se primjenjuje).
- Konsolidirane financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., „čisto“) mišljenje.
- *Kodeks etike za profesionalne računovode* Odbora za međunarodne standarde etike za računovode sadrži sve relevantne etičke zahtjeve koji su primjenjivi u reviziji.
- 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).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i nije još uočio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Povrh revizije konsolidiranih financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁵

Mišljenje

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

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

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Grupe u skladu s *Kodeksom etike za profesionalne računovođe* Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (*IESBA Kodeksom*) i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s *IESBA Kodeksom*. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije konsolidiranih financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima.

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

⁵ Podnaslov „Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja“ nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov „Izvešće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima“..

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

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

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁶

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima⁷ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Grupe 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 ili namjerava likvidirati Grupu 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 ustanovila Grupa.

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li konsolidirani 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 konsolidiranih financijskih izvještaja.

⁶ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁷ Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: „Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...“.

Točka 41(b) ovog MRevS-a objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) objašnjava da kada zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju, može se dati poziv 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 sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- prepoznajemo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza konsolidiranih financijskih izvještaja, zbog 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 tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Grupe.⁸
- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost 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 Grupe da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorovu izvješću na povezane objave u konsolidiranim financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, 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 Grupa prekine s nastavljanjem poslovanja po vremenski neograničenom poslovanju.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj konsolidiranih financijskih izvještaja, uključujući i objave, kao i odražavaju li konsolidirani financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.
- pribavljamo dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s financijskim informacijama subjekata ili poslovnih aktivnosti unutar Grupe kako bi izrazili mišljenje o to konsolidiranim financijskim izvještajima. Mi smo odgovorni za

⁸ 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 konsolidiranih financijskih izvještaja.

usmjeravanje, nadziranje i izvođenje revizije grupe. Mi smo isključivo odgovorni za naše revizijsko mišljenje.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranom djelokrugu i vremenskom rasporedu revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i 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 konsolidiranih financijskih izvještaj 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.

Izvešće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja propisanih zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Pitanja uređena drugim zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardom (nazvane „druge odgovornosti izvješćivanja“) navodit će se unutar ovog dijela, osim ako se druge odgovornosti izvješćivanja bave istim temama kao što su one koje se prezentiraju prema odgovornostima izvješćivanja zahtijevanim MRevS-ima kao sastavni dio unutar podnaslova Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja. Izvješćivanja o drugim odgovornostima izvješćivanja koja se bave istim temama kao što su one zahtijevane MRevS-ima mogu se kombinirati (tj., uključiti u Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja pod odgovarajućim podnaslovima) pod uvjetom da se korištenim riječima u revizorovu izvješću jasno odvoje druge odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja koje je zahtijevano MRevS-ima gdje takve razlike postoje.]

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

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

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 3 – Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima subjekta različitog od listanog subjekta sastavljeno u skladu s okvirom fer prezentacije

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

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane 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).
- Od revizora ne zahtijeva se i nije drugačije odlučio da priopćava ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i nije još uočio značajni pogrešni prikaz ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.
- Revizor je odabrao pozvati se na opis revizorove odgovornosti sadržan na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Mišljenje

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

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

Osnova za mišljenje

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

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

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

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁹

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima¹⁰ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su

⁹ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹⁰ Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: „Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...“.

potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza 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 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.

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.

Daljnji opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja se nalazi na web stranici [*Organizacija*] na: [*adresa web stranice*]. Taj opis predstavlja dio našeg revizorova izvješća.

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

[*Revizorova adresa*]

[*Datum*]

Ilustracija 4 – Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima opće namjene subjekta različitog od listanog subjekta sastavljeno u skladu s okvirom sukladnosti

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

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ zakon) jurisdikcije X (to je okvir financijskog izvještavanja koji obuhvaća zakon ili regulativu, oblikovan da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika, ali koji nije okvir fer prezentacije).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane 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).
- Od revizora ne zahtijeva se i nije drugačije odlučio da priopćava ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i nije još uočio značajni pogrešni prikaz ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor nema druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Mišljenje

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

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji su sastavljeni, u svim značajnim odrednicama u skladu s XYZ Zakona 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 Društva u skladu 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.

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

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

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje ¹¹

Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s XYZ Zakonom jurisdikcije X ¹² i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su

¹¹ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹² Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: „Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...“.

potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza 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 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.

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) ovog MRevS-a objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) objašnjava da kada zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju, može se dati poziv 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 sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- prepoznamo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja, zbog 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 tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilazanje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.¹³

¹³ 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.

- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost 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 poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorovu izvješću na povezane objave u financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, 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 s nastavljanjem poslovanja po vremenski neograničenom poslovanju.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranom djelokrugu i vremenskom rasporedu revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

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

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ovaj *Međunarodni revizijski standard (MRevS) 700 (izmijenjeni) - Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u siječnju 2015. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u studenom 2016. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda *Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 700 (izmijenjeni) - Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Odobreni tekst *Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 700 (izmijenjeni) - Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodnog revizijskog standarda 700 (izmijenjeni) - Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima* © 2015. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku *International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements* © 2016. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*, ISBN 978-1-60815-203-2.

ISBN:

978-953-8153-01-3