

**MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 705
(IZMIJENJEN)
MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG
REVIZORA**

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

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS	1
Vrste modificiranih mišljenja	2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Okolnosti kada se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja	6
Određivanje vrste modifikacije revizorova mišljenja	7–15
Oblik i sadržaj revizorova izvješća kada je mišljenje modificirano	16–29
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	30
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Vrste modificiranih mišljenja	A1
Okolnosti kada se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja	A2–A12
Određivanje vrste modifikacije revizorova mišljenja	A13–A16
Oblik i sadržaj revizorova izvješća kada je mišljenje modificirano	A17–A26
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	A27
Dodatak: Ilustracije revizorovih izvješća s modifikacijama mišljenja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 (izmijenjeni), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora* treba čitati zajedno s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost da izda odgovarajuće izvješće u okolnostima kada, pri formiranju mišljenja u skladu s MRevS-om 700¹, revizor zaključi da je potrebna modifikacija revizorova mišljenja o financijskim izvještajima. On također uređuje kako na oblik i sadržaj revizorova izvješća utječe kada revizor izrazi modificirano mišljenje. U svim slučajevima, primjenjuju se zahtjevi izvješćivanja iz MRevS-a 700 (izmijenjenog) i ne ponavljaju se u ovom MRevS-u osim kada se zahtjevima ovog MRevS-a oni izravno uređuju ili mijenjaju.

Vrste modificiranih mišljenja

2. Ovaj MRevS ustanovljuje tri vrste modificiranih mišljenja i to: mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržano mišljenje. Odluka u vezi s tim koja je vrsta modificiranog mišljenja odgovarajuća ovisi o:
vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju, tj. jesu li financijski izvještaji značajno pogrešni ili, u slučaju nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, mogu li biti značajno pogrešni; i
revizorovoj prosudbi o tome koliko su učinci prožimajući ili o mogućim učincima problema na financijske izvještaje. (Vidjeti točku A1.)

Datum stupanja na snagu

3. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj revizora je da jasno izrazi odgovarajuće modificirano mišljenje o financijskim izvještajima koje je nužno kada:
 - (a) revizor zaključi da, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili
 - (b) revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

¹ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

- (a) Prožimajući – pojam se koristi u kontekstu pogrešnih prikaza za opisivanje učinaka ili mogućih učinaka pogrešnih prikaza na financijske izvještaje, koja su, ako ih ima, neotkrivena zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Prožimajući učinci na financijske izvještaje su oni koji po prosudbi revizora:
 - (i) nisu ograničeni na određeni element, račun ili stavku financijskih izvještaja;
 - (ii) u slučaju da su ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio financijskih izvještaja; ili
 - (iii) u vezi s objavljivanjima, od ključne su važnosti za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.
- (b) Modificirano mišljenje – mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje o financijskim izvještajima.

Zahtjevi

Okolnosti kada se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja

- 6. Revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću kada:
 - (a) revizor zaključi da, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikaza; ili (Vidjeti točke A2-A7.)
 - (b) revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza. (Vidjeti točke A8-A12.)

Određivanje vrste modifikacije revizorova mišljenja

Mišljenje s rezervom

- 7. Revizor će izraziti mišljenje s rezervom kada:
 - (a) revizor, nakon što je dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju, značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje; ili
 - (b) revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući.

Negativno mišljenje

8. Revizor će izraziti negativno mišljenje kada revizor, nakon što je dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju, i značajni i prožimajući za financijske izvještaje.

Suzdržano mišljenje

9. Revizor će suzdržati mišljenje kada ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, i revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući.
10. Revizor će suzdržati mišljenje kada, u iznimno rijetkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvjesnosti, revizor zaključi da, unatoč tome što je dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa svakom pojedinom neizvjesnošću, nije moguće formirati mišljenje o financijskim izvještajima zbog moguće interakcije neizvjesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog učinka na financijske izvještaje.

Posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman

11. Ako, nakon prihvaćanja angažmana, revizor spozna da je menadžment nametnuo ograničenje djelokruga revizije za koje revizor smatra da će vjerojatno imati za posljedicu potrebu da se izrazi mišljenje s rezervom ili suzdržati mišljenje o financijskim izvještajima, revizor će zatražiti da menadžment ukloni ograničenje.
12. Ako menadžment odbije ukloniti ograničenje navedeno u točki 11 ovog MRevS-a, revizor će to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako su oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom,² i odrediti je li moguće obaviti alternativne postupke kako bi se dobili dostatni i primjereni revizijski dokazi.
13. Ako revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će utvrditi posljedice toga, kako slijedi:
 - (a) ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući, revizor će izraziti mišljenje s rezervom; ili
 - (b) ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući tako da izražavanje mišljenja s rezervom ne bilo primjereno ozbiljnosti situacije, revizor će:

² MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

- (i) povući se iz revizije, gdje je to izvedivo i moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi (Vidjeti točku A13.); ili
 - (ii) ako povlačenje iz revizije prije izdavanja revizorova izvješća nije izvedivo ili moguće, suzdržati mišljenje o financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A14.)
14. Ako se revizor povuče kako je navedeno u točki 13(b)(i), prije povlačenja, revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje svako pitanje u vezi s pogrešnim prikazima utvrđeno tijekom revizije koje bi uzrokovalo modifikaciju mišljenja. (Vidjeti točku A15.)

Ostala razmatranja u vezi s negativnim mišljenjem ili suzdržanim mišljenjem

15. Kada revizora smatra da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini, revizorovo izvješće također neće uključiti nemodificirano mišljenje u vezi s istim okvirom financijskog izvještavanja o pojedinom financijskom izvještaju ili jednom ili više određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja. Kada bi se u takvim okolnostima uključilo takvo nemodificirano mišljenje u istom izvješću³, to bi bilo kontradiktorno revizorovom negativnom mišljenju ili suzdržanom mišljenju o financijskim izvještajima kao cjelini. (Vidjeti točku A16.)

Oblik i sadržaj revizorova izvješća kada je mišljenje modificirano

Revizorovo mišljenje

16. Kada revizor modificira svoje mišljenje, revizor će za odjeljak mišljenja koristiti podnaslov "Mišljenje s rezervom", "Negativno mišljenje" ili "Suzdržano mišljenje", već prema tome što je odgovarajuće. (Vidjeti točke A17-A19.)

Mišljenje s rezervom

17. Kada revizor izrazi mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikaza u financijskim izvještajima, revizor će navesti da, prema revizorovom mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom:
- (a) kada izvješćuje sukladno okviru fer prezentacije, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) [...] u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja]; ili

³ MRevS 805, *Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja* bavi se okolnostima gdje je revizor angažiran kako bi izrazio odvojeno mišljenje o jednom ili više elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja.

- (b) kada izvješćuje u skladu s okvirom sukladnosti, priloženi financijski izvještaji su sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja].

Kada modifikacija nastaje uslijed nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će za modificiranje mišljenja koristiti pripadajuću frazu "osim za moguće učinke pitanja ...". (Vidjeti točku A22.)

Negativno mišljenje

- 18. Kada revizor izrazi negativno mišljenje, revizor će navesti da, prema revizorovom mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje:
 - (a) kada izvješćuje u skladu s okvirom fer prezentacije, priloženi financijski izvještaji ne prikazuju na fer način (ili ne prikazuju istinito i fer) [...] u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja]; ili
 - (b) kada izvješćuje u skladu s okvirom sukladnosti, priloženi financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja].

Suzdržano mišljenje

- 19. Kada revizor suzdržava mišljenje zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će:
 - (a) navesti da revizor ne izražava mišljenje o priloženim financijskim izvještajima;
 - (b) navesti da zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje, revizor nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi osigurao osnovu za revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima; iizmijeniti navod zahtijevan točkom 24(b) MRevS-a 700 (izmijenjenog), koji ukazuje da su financijski izvještaji bili revidirani tako da se navede da je revizor bio angažiran kako bi obavio reviziju financijskih izvještaja.

Osnova za mišljenje

20. Kada revizor modificira mišljenje o financijskim izvještajima, revizor će, osim određenih elemenata zahtijevanih prema MRevS-u 700 (izmijenjenom): (Vidjeti točku A17.)
 - (a) izmijeniti podnaslov „Osnova za mišljenje“ zahtijevan točkom 28. MRevS-a 700 (izmijenjenog) u „Osnova za mišljenje s rezervom“, "Osnova za negativno mišljenje" ili "Osnova za suzdržano mišljenje", i uključiti unutar tog odjeljka opis pitanja koje uzrokuje modifikaciju.
21. Ako postoji značajni pogrešni prikaz financijskih izvještaja koji se odnosi na određene iznose u financijskim izvještajima (uključujući kvantitativne objave), revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti opis i kvantifikaciju financijskih učinaka pogrešnog prikaza, osim ako nije izvedivo. Ako nije izvedivo kvantificirati financijske učinke, revizor će to navesti u odjeljku s osnovom za modifikaciju. (Vidjeti točku A22.)
22. Ako postoji značajni pogrešni prikaz financijskih izvještaja koji se odnosi na tekstualne objave, revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti objašnjenje kako su objave pogrešno prikazane.
23. Ako postoji značajni pogrešni prikaz financijskih izvještaja koji se odnosi na neobjavljivanje informacije koju je trebalo objaviti, revizor će:
 - (a) raspraviti neobjavljivanje s onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - (b) opisati u odjeljku s osnovom za modifikaciju vrstu ispuštene informacije; i
 - (c) osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, uključiti ispuštenu objavu, pod uvjetom da je to izvedivo i da je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o ispuštenoj informaciji. (Vidjeti točku A23.)
24. Ako je modifikacija posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će u odjeljak s osnovom za modifikaciju uključiti razloge koji stvaraju tu nemogućnost.
25. Kada revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, revizor će izmijeniti navod, zahtijevan točkom 28(d) MRevS-a 700 (izmijenjenog), o tome jesu li pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorovo mišljenje, uključivanjem riječi „s rezervom“ ili „negativno“, već prema tome što je primjereno.
26. Kada revizor suzdrži mišljenje o financijskim izvještajima, u revizorovo izvješće neće se uključiti dijelovi zahtijevani točkama 28(b) i 28(d) MRevS-a 700 (izmijenjenog). Ti dijelovi su:

- (a) poziv na odjeljak revizorova izvješća u kojem su opisane revizorove odgovornosti; i
 - (b) navod o tome jesu li pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorovo mišljenje.
27. Čak i ako je revizor izrazio negativno mišljenje ili suzdržao mišljenje o financijskim izvještajima, revizor će u odjeljku s osnovom za mišljenje opisati razloge za bilo koje ostalo pitanje za koje je revizor spoznao da bi zahtijevalo modifikaciju mišljenja, i njegove učinke. (Vidjeti točku A24.)

Opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja kada se revizor suzdrži mišljenje o financijskim izvještajima

28. Kada se revizor suzdrži mišljenje o financijskim izvještajima zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će izmijeniti opis revizorovih odgovornosti zahtijevan točkama 38-40 MRevS-a 700 (izmijenjenog) tako što će uključiti samo slijedeće:
- (a) navod da je revizorova odgovornost obaviti reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i izdati revizorovo izvješće;
 - (b) navod da, međutim, zbog pitanja opisanog, odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje, revizor nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji bi osigurali osnovu za revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima; i
 - (c) navod o revizorovoj neovisnosti i drugim etičkim odgovornostima zahtijevan točkom 28(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog).

O čemu treba voditi računa kada revizor suzdrži mišljenje o financijskim izvještajima

29. Osim ako ne zahtijeva zakon ili regulativa, kada revizor suzdrži mišljenje o financijskim izvještajima, revizorovo izvješće neće sadržati odjeljak za ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 ili odjeljak za ostale informacije u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenom).^{4,5} (Vidjeti točku A26.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

30. Kada revizor očekuje modificiranje mišljenja u revizorovom izvješću, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o okolnostima koje vode k očekivanoj modifikaciji i nacrt teksta modifikacije. (Vidjeti točku A25.)

⁴ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točke 11–13.

⁵ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*, točka A54.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Vrste modificiranih mišljenja (Vidjeti točku 2.)

- A1. Niže prikazana tablica ilustrira kako revizorova prosudba o vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju i prožetosti njegovih učinaka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje, utječe na vrstu mišljenja koju treba izraziti.

<i>Vrsta pitanja koje uzrokuje modifikaciju</i>	<i>Revizorova prosudba o prožetosti učinaka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje</i>	
	<i>Značajni ali ne i prožimajući</i>	<i>Značajni i prožimajući</i>
Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani	Mišljenje s rezervom	Negativno mišljenje
Nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza	Mišljenje s rezervom	Suzdržano mišljenje

Okolnosti kada se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja

Vrste značajnih pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 6(a).)

- A2. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizor, kako bi formirao mišljenje o financijskim izvještajima, zaključi je li stečeno razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza.⁶ U stvaranju tog zaključka uzima se u obzir revizorova ocjena neispravljenih pogrešnih prikaza financijskih izvještaja, ako ih ima, u skladu s MRevS-om 450.⁷
- A3. MRevS 450 definira pogrešni prikaz kao razliku između izvještavanog iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave u financijskim izvještajima i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji su za njih zahtijevani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U skladu s tim, značajna pogrešni prikazi financijskih izvještaja mogu nastati u vezi s:
- (a) primjerenošću odabranih računovodstvenih politika;
 - (b) primjenom odabranih računovodstvenih politika; ili
 - (c) primjerenošću ili adekvatnošću objava u financijskim izvještajima.

⁶ MRevS 700 (izmijenjen), točka 11.

⁷ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*, točka 11.

Primjerenost odabranih računovodstvenih politika

- A4. U vezi s primjerenošću računovodstvenih politika koje je odabrao menadžment, značajni pogrešni prikaz financijskih izvještaja može nastati kada:
- (a) odabrana računovodstvena politika nije u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
 - (b) financijski izvještaji neispravno opisuju računovodstvenu politiku u vezi s važnom stavkom u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama u glavnici ili izvještaju o novčanim tokovima; ili
 - (c) financijski izvještaji ne reprezentiraju ili objavljuju transakcije i događaje na način na koji se postiže fer prezentacija.
- A5. Okviri financijskog izvještavanja često sadrže zahtjeve obračunavanja i objavljivanja promjena u računovodstvenim politikama. Gdje je subjekt promijenio svoj izbor važnih računovodstvenih politika, značajni pogrešni prikazi financijskih izvještaja mogu nastati kada subjekt nije postupio u skladu s tim zahtjevima.

Primjena odabranih računovodstvenih politika

- A6. U vezi s primjenom odabranih računovodstvenih politika, značajni pogrešni prikazi financijskih izvještaja mogu nastati:
- (a) kada menadžment nije primijenio odabrane računovodstvene politike dosljedno s okvirom financijskog izvještavanja, uključujući kada menadžment nije primijenio odabrane računovodstvene politike dosljedno kroz obračunska razdoblja ili na slične transakcije i događaje (dosljednost u primjeni); ili
 - (b) zbog metode primjene odabranih računovodstvenih politika (kao što je nenamjerna pogreška u primjeni).

Primjerenost ili adekvatnost objava u financijskim izvještajima

- A7. U vezi s primjerenošću ili adekvatnošću objava u financijskim izvještajima, značajni pogrešni prikazi financijskih izvještaja mogu nastati kada:
- (a) financijski izvještaji ne uključuju sve objave zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
 - (b) objave u financijskim izvještajima nisu prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; ili

- (c) financijski izvještaji ne osiguravaju dodatne objave nužne za postizanje fer prezentacije povrh objava koje se izričito zahtijevaju primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Vrste nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza (Vidjeti točku 6(b))

A8. Revizorova nemogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze (također se naziva i ograničenje djelokruga revizije) može nastati iz:

- (d) okolnosti izvan kontrole subjekta;
- (e) okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom revizorova posla; ili
- (f) ograničenja koja nametne menadžment.

A9. Nemogućnost obavljanja određenog postupka ne predstavlja ograničenje djelokruga revizije ako revizor može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze obavljanjem alternativnih postupaka. Ako to nije moguće, primjenjuju se zahtjevi točke 7(b) i 9-10 kako je odgovarajuće. Ograničenja koja nametne menadžment mogu imati druge posljedice na reviziju, kao što su posljedice na revizorovu procjenu rizika prijeara i razmatranje zadržavanja angažmana.

A10. Primjeri okolnosti izvan kontrole subjekta uključuju situacije kada su:

- računovodstvene evidencije subjekta bile uništene; ili
- državna tijela trajno zaplijenila računovodstvene evidencije značajnog sastavnog dijela subjekta.

A11. Primjeri okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom revizorova posla uključuju situacije kada:

- subjekt zahtjeva korištenje metode udjela za računovodstveno iskazivanje ulaganja u pridružena društva i revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o financijskim informacijama tih društava kako bi ocijenio je li metoda udjela bila ispravno primijenjena; ili
- datum revizorova imenovanja je takav da revizor ne može prisustvovati fizičkom popisu zaliha; ili
- revizor utvrdi da obavljanje samo dokaznih postupaka nije dovoljno, ali subjektove kontrole nisu učinkovite.

A12. Primjeri nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, koji nastaju zbog ograničenja djelokruga revizije koje nameće menadžment, uključuju situacije kada:

- menadžment sprječava revizora u prisustvovanju fizičkom popisu zaliha; ili
- menadžment sprječava revizora u traženju eksternih konfirmacija za određena stanja računa.

Određivanje vrste modifikacije revizorova mišljenja

Posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman (Vidjeti točku 13(b)(i)–14)

A13. Izvedivost povlačenja iz revizije može ovisiti o stupnju dovršenosti angažmana u vrijeme kada menadžment nametne ograničenje djelokruga. Ako je revizor gotovo pred dovršenjem revizije, on može prije povlačenja odlučiti dovršiti reviziju u mjeri u kojoj je to moguće, suzdržati mišljenje i objasniti djelokrug ograničenja u odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje.

A14. U određenim okolnostima povlačenje iz revizije nije moguće, ako zakon ili regulativa zahtijeva od revizora da nastavi revizijski angažman. To može biti slučaj kada je revizor imenovan za reviziju financijskih izvještaja subjekata javnog sektora. Također to je mogući slučaj u jurisdikciji gdje je revizor imenovan za reviziju financijskih izvještaja koji obuhvaćaju određeno razdoblje ili je imenovan za određeno razdoblje i zabranjeno je povlačenje prije dovršavanja revizije tih financijskih izvještaja ili prije kraja tog razdoblja. Revizor može također razmotriti potrebu uključivanja točke za ostala pitanja u revizorovo izvješće.⁸

A15. Kada revizor zaključi da je povlačenje iz revizije nužno zbog ograničenja djelokruga, može postojati profesionalni, zakonski ili regulativni zahtjev da revizor priopći regulatorima ili vlasnicima subjekta pitanja u vezi s povlačenjem iz angažmana.

Ostala razmatranja u vezi s negativnim mišljenje ili suzdržanim mišljenjem (Vidjeti točku 15)

A16. Primjeri okolnosti izvješćivanja, koja neće proturječiti revizorovom negativnom mišljenju ili suzdržanom mišljenju, su sljedeći:

- izražavanje nemodificiranog mišljenja o financijskim izvještajima sastavljenim prema danom okviru financijskog izvještavanja i, unutar

⁸ MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka A10.

istog izvješća, izražavanje negativnog mišljenja o istim financijskim izvještajima prema drugom okviru financijskog izvještavanja⁹; i

- izražavanje suzdržanog mišljenja u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i pozitivnog mišljenja u vezi s financijskim položajem (vidjeti MRevS 510¹⁰). U tom slučaju revizor nije izrazio suzdržano mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini.

Oblik i sadržaj revizorova izvješća kada je mišljenje modificirano

Ilustrativna revizorova izvješća (Vidjeti točku 16.)

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

A18. Ilustracija 3 u Dodatku sadrži revizorovo izvješće s mišljenjem s rezervom budući da revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Ilustracija 4 sadrži suzdržano mišljenje zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio financijskih izvještaja. Ilustracija 5 sadrži suzdržano mišljenje zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o više sastavnih dijelova financijskih izvještaja. U svakom od posljednja dva slučaja, mogući učinci na financijske izvještaje nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza su i značajni i prožimajući. Dodaci drugim MRevS-ima koji sadrže zahtjeve izvješćivanja, uključujući i MRevS 570 (izmijenjen)¹¹ također sadrže ilustracije revizorovih izvješća s modificiranim mišljenjem.

Revizorovo mišljenje (Vidjeti točku 16.)

A19. Mijenjanjem naslova odjeljka jasno se pokazuje korisnicima da je revizorovo mišljenje modificirano i ukazuje na vrstu modifikacije.

Mišljenje s rezervom (Vidjeti točku 17.)

A20. Kada revizor izrazi mišljenje s rezervom, ne bi bilo primjereno koristiti u odjeljku mišljenja izraze kao što su „ovisno o“ ili „uz prethodno objašnjenje“ budući da oni nisu dovoljno jasni ili snažni.

⁹ Vidjeti točku A31 MRevS-a 700 (izmijenjenog) u vezi s opisom tih okolnosti.

¹⁰ MRevS 510, *Početni revizijski angažmani – početna stanja*, točka 10.

¹¹ MRevS 570 (izmijenjen) *Vremenska neograničenost poslovanja*.

Osnova za mišljenje (Vidjeti točke 20, 21, 23, 27)

- A21. Konzistentnost u revizorovu izvješću pomaže korisnicima u razumijevanju i prepoznavanju neuobičajenih okolnosti kada one nastanu. U skladu s tim, iako može biti nemoguće postići jednolikost u formulaciji modificiranog mišljenja i u opisu razloga za modifikaciju, poželjna je dosljednost i u obliku i u sadržaju revizorova izvješća.
- A22. Primjer financijskih učinaka značajnih pogrešnih prikaza koje revizor može opisati u odjeljku s osnovom za mišljenje u revizorovom izvješću jest kvantifikacija učinaka na porez na dobit, dobit prije poreza, neto dobit i glavnica ako su zalihe precijenjene.
- A23. Objavljivanje ispuštenih informacija u odjeljku s osnovom za mišljenje ne bi bilo izvedivo ako:
- (a) menadžment nije pripremio objavu ili objave nisu na drugi način lako dostupne revizoru; ili
 - (b) prema revizorovoj prosudbi, objava bi bila prekomjerno opsežna u odnosu na revizorovo izvješće.
- A24. Negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje u vezi s određenim pitanjem opisanim u odjeljku s osnovom za mišljenje ne opravdava ispuštanje opisa ostalih otkrivenih pitanja koja bi inače zahtijevala modifikaciju revizorova mišljenja. U takvim slučajevima, objave o takvim ostalim pitanjima koje je revizor spoznao mogu biti relevantne korisnicima financijskih izvještaja.

Opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja kada revizor suzdržava mišljenje o financijskim izvještajima (Vidjeti točku 28.)

- A25. Kada revizor suzdržava mišljenje o financijskim izvještajima, bolje se pozicioniraju u revizorovom izvješću unutar odjeljka o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja, kako je ilustrirano u Ilustracijama 4 i 5 u Dodatku ovog MRevS-a, slijedeći navodi:
- navod zahtijevan točkom 28(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog), promijenjen tako da navodi da je revizorova odgovornost obaviti reviziju financijskih izvještaja subjekta u skladu s MRevS-ima; i
 - navod zahtijevan točkom 28(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog) o neovisnosti i drugim etičkim odgovornostima.

Razmatranja kada revizor suzdržava mišljenje o financijskim izvještajima (Vidjeti točku 29.)

- A26. Prema tome, točka 29 ovog MRevS-a zabranjuje da odjeljak za ključna revizijska pitanja ili odjeljak za ostale informacije bude uključen u revizorovo izvješće kada revizor suzdržava mišljenje o financijskim izvještajima, osim ako inače se zahtijeva zakonom ili regulativom da revizor

priopći ključna revizijska pitanja ili izvijesti o ostalim informacijama. Objavljivanje u revizorovom izvješću u odjeljku osnova za suzdržano mišljenje razloga revizorove nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze pruža korisne informacije korisnicima za shvaćanje zašto je revizor suzdržao mišljenje o financijskim izvještajima i može dodatno štiti od neprimjerenog oslanjanja na njih. Međutim, priopćavanje bilo kojeg ključnog revizijskog pitanja različitog od onog koje uzrokuje suzdržano mišljenje, odnosno onih koja uzrokuju suzdržano mišljenje, može stvoriti dojam da su financijski izvještaji kao cjelina u vezi s tim pitanjima pouzdaniji nego što bi bilo primjereno u danim okolnostima i bilo bi proturječno suzdržavanju mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini. Slično tome, ne bi bilo primjereno uključiti odjeljak za ostale informacije u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenom) koje se odnosi na revizorova razmatranja sukladnosti ostalih informacija s financijskim izvještajima. U skladu s tim, točka 29 ovog MRevS-a zabranjuje uključivanje u revizorovom izvješću odjeljka za ključna revizijska pitanja kada revizor suzdržava mišljenje, osim ako se od revizora inače zahtijeva zakonom ili regulativom da priopći ključna revizijska pitanja.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 30.)

A27. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o okolnostima koje vode k očekivanoj modifikaciji revizorova mišljenja i o nacrtu formulacije modifikacije omogućava:

- (a) revizoru da obavijesti, one koji su zaduženi za upravljanje, o namjeravanoj modifikaciji, odnosno namjeravanim modifikacijama i razlozima (ili okolnostima) za modifikaciju, odnosno modifikacije;
- (b) revizoru da traži od onih koji su zaduženi za upravljanje suglasnost za činjenice o pitanju koje uzrokuje očekivanu modifikaciju ili da potvrdi pitanja o kojima se ne slaže s menadžmentom; i
- (c) onima koji su zaduženi za upravljanje da imaju mogućnost, gdje je odgovarajuće, dati revizoru daljnje informacije i objašnjenja u vezi s pitanjem koje uzrokuje očekivanu modifikaciju, odnosno pitanjima koja uzrokuju očekivane modifikacije.

Dodatak

(Vidjeti točke A17–A18, A25)

Ilustracije revizorova izvješća s modifikacijama mišljenja

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće sadrži mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja.
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće sadrži negativno mišljenje zbog značajnog pogrešnog prikaza konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće sadrži mišljenje s rezervom zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za inozemno pridruženo društvo.
- Ilustracija 4: Revizorovo izvješće sadrži suzdržano mišljenje zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Ilustracija 5: Revizorovo izvješće sadrži suzdržano mišljenje zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za više sastavnih dijelova financijskih izvještaja.

Ilustracija 1 – Mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja

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., ne primjenjuje se MRevS 600¹).
- 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 210².
- Zalihe su pogrešno prikazane. Pogrešni prikaz smatra se značajnim, ali ne i prožimajućim za financijske izvještaje (tj. mišljenje s rezervom je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom o konsolidiranim (?) financijskim izvještajima utječe također i na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Osim za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

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

² MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana.*

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvjeshće o reviziji financijskih izvještaja³

Mišljenje s rezervom

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

Osnova za mišljenje s rezervom

Zalihe društva iskazane su u izvještaju o financijskom položaju u iznosu od xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže, nego isključivo po trošku što predstavlja odstupanje od MSFI-ova. Evidencije društva pokazuju da bi bio potreban ispravak zaliha u iznosu od xxx za njihovo svođenje na neto nadoknadivu vrijednost da je menadžment bio iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx i porez na dobit, neto dobit i dionička glavnica bi se smanjili xxx, xxx i xxx, svaki.

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 s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno poput "Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima"]

[Izješćivanje u skladu sa zahtjevima izješćivanja iz MRevS-a 720 (izmijenjenog) –

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

vidjeti *Ilustraciju 6 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjenog)*. Zadnju točku odjeljka za ostale informacije u *Ilustraciji 6 treba prilagoditi kako bi se opisalo ono pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom koje također utječe in a ostale informacije.*]

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. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku osnova za mišljenje s rezervom* odredili smo da će niže navedena pitanja biti ključna revizijska pitanja koje trebamo priopćiti u našem izvješću.

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

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

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).*]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).*]

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).*]

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

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

[*Revizorova adresa*]

[*Datum*]

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

Ilustracija 2 – Negativno mišljenje zbog značajnog pogrešnog prikaza konsolidiranih financijskih izvještaja

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 grupe, subjekta i ovisnih društava (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.
- Konsolidirani financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani zbog nekonsolidiranja ovisnog društva. Smatra se da je značajna pogreška prožimajuća za konsolidirane financijske izvještaje. Učinci pogrešnog prikaza na konsolidirane financijske izvještaje nisu bili utvrđeni jer to nije bilo izvedivo (tj. negativno mišljenje je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom).
- MRevS-om 701 se primjenjuje. Međutim, revizor je odredio da nema drugih ključnih revizijskih pitanja osim pitanja opisanog u odjeljku osnova za negativno mišljenje.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima utječe također i na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Osim za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]]

Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁵

Negativno mišljenje

Obavili smo reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo) i njegovih ovisnih društava (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, zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje*, priloženi konsolidirani financijski izvještaji ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) 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 negativno mišljenje

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, Grupa nije konsolidirala financijske izvještaje ovisnog društva XYZ kojeg je Grupa stekla tijekom 20X1.godine, a zbog toga što na dan stjecanja još nije mogla utvrditi fer vrijednosti određene značajne imovine i obveza ovisnog društva. To je ulaganje stoga iskazano po trošku. Prema MSFI-ima, Društvo je trebalo konsolidirati ovisno društvo i iskazati stjecanje po privremenom iznosu. Da je ovisno društvo XYZ bilo konsolidirano to bi značajno utjecalo na mnoge sastavne dijelove priloženih konsolidiranih financijskih izvještaja. Učinci propusta konsolidiranja na konsolidirane financijske izvještaje nisu bili utvrđeni.

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 etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju konsolidiranih 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 negativno mišljenje.

⁵ Podnaslov "Izvešće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvešće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno poput “Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima”]

[Izvyješćivanje u skladu sa zahtjevima izvješćivanja iz MRevS-a 720 (izmijenjenog) – vidjeti Ilustraciju 7 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjenog). Zadnju točku odjeljka za ostale informacije u Ilustraciji 7 treba prilagoditi kako bi se opisalo ono pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje koje također utječe i na ostale informacije.]

Ključna revizijska pitanja

Osim za pitanje opisano u *Odjeljku osnova za negativno mišljenje*, odredili smo da nema drugih ključnih revizijskih pitanja za priopćiti u našem izvješću.

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

[Izvyješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

[Izvyješćivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

Izvyješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvyješćivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

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

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

[Revizorova adresa]

[Datum]

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

Ilustracija 3 – Mišljenje s rezervom zbog revizorove nemogućnosti da dobije dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s inozemnim pridruženim društvom

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 grupe, subjekta i ovisnih društava (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 nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s ulaganjem u inozemno pridruženo društvo. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza značajni, ali ne i prožimajući za konsolidirane financijske izvještaje (tj. mišljenje s rezervom je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom)..
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorova izvješća i pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom o konsolidiranim financijskim izvještajima utječe također i na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Osim za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvjeshće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja ⁷

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo) i njegovih ovisnih društava (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, osim za moguće učinke pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom*, 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 s rezervom

Ulaganje Grupe u inozemno pridruženo društvo XYZ stečeno tijekom godine i obračunato po metodi udjela iskazano je u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. u iznosu xxx i udio Društva ABC u neto dobiti Društva XYZ u iznosu od xxx uključen je u dobit Društva ABC za tada završenu godinu. Nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja Društva ABC u Društvu XYZ sa stanjem na 31. prosinca 20X1. i udjelu Društva ABC u neto dobiti za godinu Društva XYZ jer nam je bio uskraćen pristup do financijskih informacija, menadžmenta i revizora Društva XYZ. U skladu s tim, nismo mogli utvrditi jesu li bila potrebna neka prepravljajanja tih iznosa.

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 etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja u [*jurisdikciji*] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

⁷ Podnaslov "Izvjeshće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvjeshće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno poput “Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima”]

[Izvrješćivanje u skladu sa zahtjevima izvrješćivanja iz MRevS-a 720 (izmijenjenog) – vidjeti Ilustraciju 6 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjenog). Zadnju točku odjeljka za ostale informacije u Ilustraciji 6 treba prilagoditi kako bi se opisalo ono pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom koje također utječe i na ostale informacije.]

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. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku osnova za mišljenje s rezervom* odredili smo da će niže navedena pitanja biti ključna revizijska pitanja koje trebamo priopćiti u našem izvješću.

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

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁸

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

Izvrješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

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

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

[Revizorova adresa]

[Datum]

⁸ Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Ilustracija 4 – Suzdržano mišljenje zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio konsolidiranih financijskih izvještaja

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

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja subjekta različitog od listanog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, subjekta i ovisnih društava (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 nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o pojedinačnom sastavnom dijelu konsolidiranih financijskih izvještaja, tj. revizor također nije mogao dobiti revizijske dokaze o financijskim informacijama o zajedničkom pothvatu koji predstavlja preko 90% neto imovine društva. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i značajni i prožimajući za konsolidirane financijske izvještaje (tj. suzdržano mišljenje je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- U odjeljku s revizorovim odgovornostima zahtijeva se ograničeniji opis.
- Osim za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁹

Suzdržano mišljenje

Angažirani smo za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC i njegovih ovisnih društava (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.

Ne izražavamo mišljenje o priloženim konsolidiranim financijskim izvještajima Grupe. Zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje*, nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima.

Osnova za suzdržano mišljenje

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

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

[Izveščivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

⁹ Podnaslov "Izvešće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvešće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

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

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

Naša je odgovornost obaviti reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Grupe u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i izdati revizorovo izvješće. Međutim, zbog pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje* nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima.

Neovisni smo od Grupe 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.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).*]

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

[*Revizorova adresa*]

[*Datum*]

Ilustracija 5 – Suzdržano mišljenje zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za više sastavnih dijelova financijskih izvještaja

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., ne primjenjuje se MRevS 600).
- 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 nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o više sastavnih dijelova financijskih izvještaja, tj. revizor također nije mogao dobiti revizijske dokaze o zalihama i potraživanjima iz poslovanja. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i značajni i prožimajući za financijske izvještaje (tj. suzdržano mišljenje je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- U odjeljku s revizorovim odgovornostima zahtijeva se ograničeniji opis.
- Osim za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja¹¹

Suzdržano mišljenje

Angažirani smo za reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj

¹¹ Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

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.

Ne izražavamo mišljenje o priloženim financijskim izvještajima Društva. Zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje*, nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Osnova za suzdržano mišljenje

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

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje¹²

[Izveščivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naša je odgovornost obaviti reviziju financijskih izvještaja Društva u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i izdati revizorovo izvješće. Međutim, zbog pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje* nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

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.

¹² Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Izješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izješćivanje u skladu s MRevS-om700 (izmijenjenom) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjenom).]

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

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ovaj *Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 (izmijenjen) - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, 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) 705 (izmijenjen) - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, 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) 705 (izmijenjen) - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 705 (izmijenjen) - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora* © 2015. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku *International Standard on Auditing (ISA) 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report* © 2016. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Standard on Auditing (ISA) 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*, ISBN 978-1-60815-205-6.

ISBN:

978-953-8153-03-7