

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 805 (IZMIJENJEN)
POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE POJEDINAČNIH FINANCIJSKIH
IZVJEŠTAJA I ODREĐENIH ELEMENATA, RAČUNA ILI STAVAKA
FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

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

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-3
Datum stupanja na snagu	4
Cilj	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Razmatranja pri prihvaćanju angažmana	7-9
Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije	10
Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju	11-17
Primjena i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1-A4
Razmatranja pri prihvaćanju angažmana	A5-A9
Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije	A10-A15
Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju	A16–A28
 Dodatak 1: Primjeri određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja	
Dodatak 2: Ilustracije revizorova izvješća o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskih izvještaja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 805 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) iz serije 100-700 primjenjivi su u reviziji financijskih izvještaja i moraju se prilagoditi, kako to zahtijevaju dane okolnosti, ako se primjenjuju u reviziji drugih povijesnih financijskih informacija. Ovaj MRevS bavi se posebnim razmatranjima u svrhu uređivanja primjene tih MRevS-ova u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja. Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element, račun ili stavka financijskog izvještaja mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene ili okvirom posebne namjene. Ako su sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene, u reviziji se također primjenjuje MRevS 800 (izmijenjen).¹ (Vidjeti točke A1-A4.)
2. Ovaj se MRevS ne primjenjuje na izvješće revizora komponente, izdano kao posljedica rada obavljenog za financijske informacije komponente po zahtjevu angažiranog tima grupe za svrhu revizije financijskih izvještaja grupe. (Vidjeti MRevS 600².)
3. Ovaj MRevS ne derogira zahtjeve drugih MRevS-ova; niti je zamišljeno da se bavi sa svim posebnim razmatranjima koja mogu biti relevantna u danim okolnostima angažmana.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma. U slučaju revizija pojedinačnih financijskih izvještaja ili određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja na određeni datum, ovaj MRevS je na snazi za revizije takvih informacija sastavljenih na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je da, kada primjenjuje MRevS-ove u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja, primjereno postupi u skladu s posebnim razmatranjima koja su relevantna za:
 - (a) prihvaćanje angažmana;
 - (b) planiranje i izvođenje tog angažmana; i
 - (c) formiranje mišljenja i izvješćivanje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu, računu ili stavki financijskog izvještaja.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) "Element financijskog izvještaja" ili "element" znači "element, račun ili stavku financijskog izvještaja";
 - (b) "Međunarodni standardi financijskog izvještavanja" znače Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI-e) koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde; i

¹ MRevS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljeni u skladu s okvirima posebne namjene.*

² MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti).*

- (c) Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja uključuje povezana objavljivanja. (Vidjeti točku A2.) Povezana objavljivanja uobičajeno sadrže objašnjavajuće i druge opisne informacije relevantne za financijski izvještaj ili element (Vidjeti točku A2.)

Zahtjevi

Razmatranja pri prihvaćanju angažmana

Primjena MRevS-ova

7. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupi u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.³ U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, ovaj zahtjev se primjenjuje neovisno o tome je li revizor ujedno angažiran za reviziju subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. Ako revizor ujedno nije angažiran u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja, revizor će utvrditi je li izvediva revizija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa tih financijskih izvještaja u skladu s MRevS-ovima. (Vidjeti točke A5-A6.)

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja

8. MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u sastavljanju financijskih izvještaja.⁴ U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, to će uključiti utvrđivanje hoće li primjena okvira financijskog izvještavanja imati za posljedicu prezentaciju koja osigurava odgovarajuća objavljivanja kako bi namjeravani korisnici razumjeli informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu, te učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu. (Vidjeti točku A7.)

Oblik mišljenja

9. MRevS 210 zahtijeva da dogovoreni uvjeti revizijskog angažmana uključe očekivani oblik svakog izvješća koje će izdati revizor.⁵ U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor će razmotriti hoće li očekivani oblik mišljenja biti primjeren u danim okolnostima. (Vidjeti točke A8-A9.)

Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije

10. MRevS 200 navodi da su MRevS-ovi napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja; potrebno ih je prilagoditi, kako zahtijevaju dane okolnosti, kada se primjenjuju u reviziji drugih povijesnih financijskih informacija.^{6,7} U planiranju i obavljanju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor će prilagoditi sve MRevS-ove koji su relevantni za reviziju, na način koji zahtijevaju dane okolnosti angažmana. (Vidjeti točke A10-A15.)

³ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 18.

⁴ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 6(a).

⁵ MRevS 210, točka 10(e).

⁶ MRevS 200, točka 2.

⁷ MRevS 200, točka 13(f), objašnjava da se pojam "financijski izvještaji" uobičajeno odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja kako je određeno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju

11. Kada formira mišljenje i izvješćuje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja, revizor će primijeniti zahtjeve iz MRevS-a 700 (izmijenjenog)⁸ i, kada je primjenjivo, MRevS-a 800 (izmijenjenog) prilagođeno kako je nužno u danim okolnostima angažmana. (Vidjeti točke A16-A22.)

Izvješćivanje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja i o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu tih financijskih izvještaja

12. Ako revizor obavlja angažman radi izvješćivanja o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja povezano s angažmanom da se revidira subjektov cjeloviti skup financijskih izvještaja, revizor će izraziti odvojeno mišljenje za svaki angažman.
13. Revidirani pojedinačni financijski izvještaj ili revidirani određeni element financijskog izvještaja može biti objavljen zajedno sa subjektivim revidiranim cjelovitim skupom financijskih izvještaja. Ako revizor zaključi da prezentacija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja nije dovoljno razdvojena od cjelovitog skupa financijskih izvještaja, revizor će od menadžmenta tražiti da to ispravi. Podložno točkama 15 i 16, revizor će također razdvojiti mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja od mišljenja o cjelovitom skupu financijskih izvještaja. Revizor neće izdati revizorovo izvješće koje sadrži mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja dok ne bude zadovoljan s razdvajanjem.

Razmatranje posljedica određenih pitanja uključenih u revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja subjekta na pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja i na revizorovo izvješće o njemu

14. Ako revizorovo izvješće o revidiranom subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja uključuje:
 - (a) modificirano mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenim)⁹;
 - (b) točku za isticanje pitanja ili točku za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjenim);¹⁰
 - (c) odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenim);¹¹
 - (d) priopćenje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701;¹² ili
 - (e) navod koji opisuje neispravljeni značajni pogrešni prikaz ostalih informacija u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenim);¹³

revizor će razmotriti implikacije, ako ih ima, koje te okolnosti imaju na pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskih izvještaja i na revizorovo izvješće o njemu. (Vidjeti točke A23-A27.)

⁸ MRevS 700, *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*.

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

¹⁰ MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*.

¹¹ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točka 22.

¹² MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 13.

¹³ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacija*, točka 22(e)(ii).

Negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje u revizorovu izvješću o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja

15. Ako revizor zaključi da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini, MRevS 705 (izmijenjeni) ne dopušta revizoru uključiti u isto revizorovo izvješće nemodificirano mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu tih financijskih izvještaja.¹⁴ To je stoga što bi takvo nemodificirano mišljenje proturječilo negativnom mišljenju ili suzdržanom mišljenju o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini. (Vidjeti točku A28.)
16. Ako revizor zaključi da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini ali, u kontekstu odvojene revizije određenog elementa tih financijskih izvještaja, revizor ipak smatra da je primjereno izraziti nemodificirano mišljenje o tom elementu, revizor će to i učiniti samo ako:
 - (a) zakonom ili regulativom nije mu zabranjeno da to učini;
 - (b) to mišljenje je izraženo u revizorovom izvješću koje nije objavljeno zajedno s revizorovim izvješćem koje sadrži negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje; i
 - (c) određeni element ne čini značajan dio subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja.
17. Revizor neće izraziti nemodificirano mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju cjelovitog skupa financijskih izvještaja ako je revizor izrazio negativno mišljenje ili suzdržano mišljenja o cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini. Ovo vrijedi čak i u slučaju ako revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju nije objavljeno zajedno s revizorovim izvješćem koje sadrži negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje. To je zbog toga što se smatra da pojedinačni financijski izvještaj tvori značajan dio tih financijskih izvještaja.

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku 1.)

- A1. MRevS 200 definira pojam "povijesne financijske informacije" kao informacije izražene u financijskim pojmovima u vezi s određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz računovodstvenog sustava tog subjekta, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim stanjima ili okolnostima u vremenskim točkama u prošlosti.¹⁵
- A2. MRevS 200 definira pojam "financijski izvještaji" kao strukturirani prikaz povijesnih financijskih informacija, uključujući objavljivanja, namijenjene za priopćavanje o subjektivim ekonomskim resursima ili obvezama u vremenskoj točki ili njihovim promjenama za razdoblje u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Pojam „financijski izvještaji“ se uobičajeno odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja kako je određeno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Objavljivanja obuhvaćaju objašnjavajuće ili opisne informacije, koje su navedene kao zahtijevane, izričito dopuštene ili drugačije dopuštene primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja u obrascu financijskog izvještaja ili u bilješkama ili su uključene u njih pomoću unakrsnog povezivanja¹⁶. Kako je navedeno u točki 6(c) poziv na pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskih izvještaja uključuje povezana objavljivanja.

¹⁴ MRevS 705 (izmijenjen), točka 15.

¹⁵ MRevS 200, točka 13(g).

¹⁶ MRevS 200, točka 13(f)

- A3. MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja;¹⁷ te moraju biti prilagođeni na način koji je nužan u danim okolnostima ako se primjenjuju u reviziji drugih povijesnih financijskih informacija, kao što je pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja. Ovaj MRevS pomaže u vezi s tim. (Dodatak 1 sadrži popis primjera takvih drugih povijesnih financijskih informacija.)
- A4. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja koji je različit od revizije povijesnih financijskih informacija obavlja se u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjenim).¹⁸

Razmatranja pri prihvaćanju

Primjena MRevS-ova (Vidjeti točku 7.)

- A5. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupi u skladu (a) s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost, povezanim s revizijskim angažmanima za financijske izvještaje i (b) sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju. On također zahtijeva da revizor postupi u skladu sa svakim zahtjevom pojedinog MRevS-a osim ako, u danim okolnostima revizije, cijeli MRevS nije relevantan ili zahtjev nije relevantan jer se odnosi na uvjet koji ne postoji. U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnih zahtjeva nekog MRevS-a obavljanjem alternativnih revizijskih postupaka radi postizanja cilja tog zahtjeva.¹⁹
- A6. Sukladnost sa zahtjevima MRevS-ova relevantnim za reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja ne može biti izvediva ako revizor ujedno nije angažiran i u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. U takvim slučajevima, revizor često nema istu razinu razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i internih kontrola, kao što ima revizor koji također revidira subjektov cjelovit skup financijskih izvještaja. Revizor također nema revizijske dokaze o općoj kvaliteti računovodstvenih evidencija ili drugim računovodstvenim informacijama koji bi se pribavili u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. U skladu s tim, revizoru mogu biti potrebni daljnji dokazi za potkrjepljivanje revizijskih dokaza stečenih iz računovodstvenih evidencija. U slučaju revizije određenog elementa financijskih izvještaja, određeni MRevS-ovi zahtijevaju revizijski posao koji može biti nerazmjernan u odnosu na element koji se revidira. Primjerice, iako će zahtjevi MRevS-a 570 (izmijenjenog) vjerojatno biti relevantni u okolnostima revizije popisa potraživanja, postupanje u skladu s tim zahtjevima može biti nepraktično zbog opsega revizijskog posla koji se zahtijeva. Ako revizor zaključi da revizija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja u skladu s MRevS-ima nije praktična, revizor može raspraviti s menadžmentom o tome je li praktično obaviti drugu vrstu angažmana.

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 8.)

- A7. Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja može biti sastavljen u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja koji je temeljen na okviru financijskog izvještavanja koji je ustanovila ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda za sastavljanje cjelovitog skupa financijskih izvještaja (primjerice, na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). Ako je to slučaj, utvrđivanje prihvatljivosti

¹⁷ MRevS 200, točka 2.

¹⁸ Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Standard on Assurance Engagements – ISAE) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*.

¹⁹ MRevS 200, točke 14, 18 i 22-23.

primjenjivog okvira može uključivati razmatranje o tome uključuje li taj okvir sve zahtjeve na kojima je temeljen koji su relevantni za prezentaciju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja koji osigurava odgovarajuća objavljivanja.

Oblik mišljenja (Vidjeti točku 9.)

A8. Oblik mišljenja koji treba izraziti revizor ovisi o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativi.²⁰ U skladu s MRevS-om 700 (izmijenjenim):²¹

(a) ako izražava nemodificirano mišljenje o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorovo mišljenje, osim ako nije drugačije zahtijevano zakonom ili regulativom, koristi jednu od sljedećih formulacija:

- i. financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]; ili
- ii. financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s [primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]; i

(b) ako izražava nemodificirano mišljenje o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom sukladnosti, revizorovo mišljenje navodi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivi okvir financijskog izvještavanja].

A9. U slučaju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne mora eksplicitno uređivati prezentaciju financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskih izvještaja. To može biti slučaj ako je primjenjivi okvir financijskog izvještavanja temeljen na okviru financijskog izvještavanja koji je ustanovila ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda za sastavljanje cjelovitog skupa financijskih izvještaja (primjerice, na MSFI-ima). Revizor zbog toga razmatra je li primjeren očekivani oblik mišljenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Čimbenici koji mogu utjecati na revizorovo razmatranje da li koristiti u revizorovom mišljenju formulacije "fer prezentira, u svim značajnim odrednicama" ili "pružaju istinit i fer prikaz" uključuju:

- je li primjena primjenjivog okvira financijskog izvještavanja implicitno ili eksplicitno ograničena na sastavljanje cjelovitog skupa financijskih izvještaja;
- hoće li pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja:
 - biti u potpunosti u skladu sa svakim od tih zahtjeva okvira koji je relevantan za određeni financijski izvještaj ili određeni element, i za prezentaciju financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskih izvještaja, uključujući i za povezana objavljivanja; i
 - ako je nužno za postizanje fer prezentacije, osigurati objavljivanja povrh onih koji su određeni zahtjevima okvira ili, u iznimnim okolnostima, odstupiti od zahtjeva okvira.

Revizorova odluka u vezi s očekivanim oblikom mišljenja pitanje je profesionalne prosudbe. Na nju može utjecati je li u određenoj jurisdikciji općeprihvaćena uporaba fraze "fer prezentira, u svim značajnim odrednicama" ili "pruža istinit i fer prikaz" u revizorovom mišljenju o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja koji su sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije.

²⁰ MRevS 200, točka 8.

²¹ MRevS 700 (izmijenjen), točke 25-26.

Razmatranja pri planiranju i obavljanju (Vidjeti točku 10.)

- A10. Relevantnost svakog MRevS-a zahtijeva pažljivo razmatranje. Čak i kada je samo određeni element financijskih izvještaja podvrgnut reviziji, načelno su relevantni MRevS-ovi kao što su MRevS 240²², MRevS 550²³ i MRevS 570 (izmijenjen). To je stoga što element može biti pogrešno prikazan zbog prijave, učinaka povezanih s transakcijama s povezanim strankama ili neispravne primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
- A11. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor odredi unutar subjektive strukture upravljanja odgovarajuću osobu odnosno osobe s kojima će komunicirati²⁴. MRevS 260 (izmijenjen) navodi da, u nekim slučajevima, u kojima su svi oni zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, i primjena zahtjeva o komuniciranju se modificira radi prilagodbe takvoj situaciji²⁵. Ako subjekt sastavlja također i cjelovit skup financijskih izvještaja, ona osoba odnosno osobe koje su odgovorne za nadziranje sastavljanja pojedinačnog financijskog izvještaja ili elementa ne moraju biti iste kao i one zadužene s odgovornošću upravljanja koje nadziru sastavljanje cjelovitog skupa financijskih izvještaja.
- A12. Nadalje, MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja; njih treba prilagoditi danim okolnostima, ako se primjenjuju u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja²⁶ ili određenog elementa financijskog izvještaja. Primjerice, pisana izjava menadžmenta o cjelovitom skupu financijskih izvještaja bi se zamijenila pisanom izjavom o prezentaciji financijskog izvještaja ili elementa u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- A13. Pitanja koja su uključena u revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja mogu imati posljedice na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili elementa financijskog izvještaja (vidjeti točku 14.) Pri planiranju i obavljanju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja povezano s revizijom subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja, revizor može u reviziji financijskog izvještaja ili elementa biti u mogućnosti koristiti revizijske dokaze pribavljene u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. Međutim, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor planira i obavi reviziju financijskog izvještaja ili elementa kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze za temeljenje mišljenja o financijskom izvještaju ili o elementu.
- A14. Pojedinačni financijski izvještaji, sadržani u cjelovitom skupu financijskih izvještaja i mnogi određeni elementi tih financijskih izvještaja, uključujući njihova povezana objavljivanja, međusobno su povezani. U skladu s tim, moguće je da u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor neće moći izolirano sagledati financijski izvještaj ili element. Posljedično, revizor će možda morati obaviti postupke u vezi s međusobno povezanim stavkama kako bi ispunio cilj revizije.
- A15. Nadalje,, značajnost utvrđena za pojedinačni financijski izvještaj ili za određeni element financijskog izvještaja može biti niža od značajnosti utvrđene za subjektov cjelovit skup financijskih izvještaja; to će utjecati na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka te ocjenjivanje neispravljenih pogrešaka.

²² MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*.

²³ MRevS 550, *Povezane stranke*.

²⁴ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*.

²⁵ MRevS 260 (izmijenjen), točka 10(b), 13, A1 (treća stavka), A2 i A8.

²⁶ MRevS 200, točka 2.

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju (Vidjeti točke 11, 14)

- A16. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizor, pri formiranju mišljenja, ocijeni osiguravaju li financijski izvještaji primjerena objavljivanja kako bi omogućile namjeravanim korisnicima da razumiju učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima.²⁷ U slučaju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, važno je da taj financijski izvještaj ili element, u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, osigurava primjerena objavljivanja kako bi namjeravanim korisnicima omogućio da razumiju informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu i učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu.
- A17. Dodatak 2 sadrži ilustracije izvješća neovisnog revizora o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskog izvještaja. Druge ilustracije revizorovih izvješća mogu biti relevantne za izvješćivanje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja. (Vidjeti, na primjer, Dodatke MRevS-a 700 (izmijenjenog), MRevS-a 705 (izmijenjenog), MRevS-a 570 (izmijenjenog), MRevS-a 720 (izmijenjenog) i MRevS-a 706 (izmijenjenog)).

Primjena MRevS-a 700 (izmijenjenog) pri izvješćivanju o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja

- A18. Točka 11 ovog MRevS-a objašnjava da se od revizora zahtijeva da primijeni MRevS 700 (izmijenjen), uz prilagodbe koje su nužne u okolnostima angažmana, pri formiranju mišljenja i izvješćivanja o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskih izvještaja. Pri tome od revizora se također zahtijeva da primijeni zahtjeve o izvješćivanju iz ostalih MRevS-ova, uz prilagodbu koja je nužna u okolnostima angažmana, pri čemu može ustanoviti da mu mogu biti od pomoći posebna razmatranja navedena niže u točkama A19-A21.

Vremenska neograničenost poslovanja

- A19. Ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji je primijenjen u sastavljanju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, može biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi opis menadžmentovih odgovornosti²⁸ u revizorovu izvješću koji se odnosi na vremenski neograničeno poslovanje. Opis revizorovih odgovornosti²⁹ u revizorovu izvješću može također biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi ovisno o tome kako se MRevS 570 (izmijenjeni) primjenjuje u okolnostima angažmana.

Ključna revizijska pitanja

- A20. MRevS 700 (izmijenjeni) zahtijeva da revizor priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u revizijama cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata³⁰. U revizijama pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, MRevS 701 se primjenjuje samo ako se priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorovu izvješću o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja zahtijeva zakonom ili regulativom ili kada revizor inače odluči priopćiti ključna revizijska pitanja. Ako se ključna revizijska pitanja priopćavaju u revizorovu

²⁷ MRevS 700 (izmijenjen), točka 13(e).

²⁸ Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 34(b) i A48.

²⁹ Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 39(b)(iv).

³⁰ MRevS 700 (izmijenjen), točka 30.

izvješću o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja, MRevS 701 se primjenjuje u cijelosti.³¹

Ostale informacije

A21. MRevS 720 (izmijenjen) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama. U kontekstu ovog MRevS-a, izvješća koja sadrže pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja ili su uz njih priložena – svrha kojih je da pruže vlasnicima (ili sličnim dionicima) informacije o pitanjima prezentiranim u pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja – smatraju se godišnjim izvješćima za svrhe MRevS-a 720 (izmijenjenog). Ako revizor utvrdi da subjekt planira izdati takvo izvješće, zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjenog) primjenjuju se u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja.

Ime angažiranog partnera

A22. Zahtjev iz MRevS-a 700 (izmijenjenog) da revizor uključi ime angažiranog partnera u revizorovo izvješće također se primjenjuje i u revizijama pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja uvrštenih subjekata.³² Zakon ili regulativa mogu zahtijevati da revizor uključi ime angažiranog partnera u revizorovo izvješće ili revizor može inače odlučiti da to učini kada izvješćuje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja neuvrštenih subjekata.

Izješćivanje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja i o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu tih financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14.)

Razmatranje implikacija određenih pitanja uključenih u revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja subjekta na pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja i na revizorovo izvješće o njemu

A23. Točka 14 zahtijeva da revizor razmotriti implikacije, ako ih ima, određenih pitanja uključenih u revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja na pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja i na revizorovo izvješće o njemu. Razmatranje je li pitanje uključeno u revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja relevantno u kontekstu angažmana radi izješćivanja o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja uključuje profesionalno prosuđivanje.

A24. Čimbenici koji mogu biti relevantni u razmatranju tih implikacija uključuju:

- vrsti pitanja opisanog u revizorovu izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja i mjeri u kojoj se ono odnosi na ono što je uključeno u pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja;
- koliko je prožimajuće pitanje opisano u revizorovu izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja;
- vrsti i opsegu između primjenjivih okvira financijskog izvještavanja;
- opseg razlike između jednog ili više razdoblja koje obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja u usporedbi s jednim ili više razdoblja ili datuma pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja; i
- protek vremena od datuma revizorova izvješća o cjelovitom skupu financijskih izvještaja.

³¹ MRevS 700 (izmijenjen), točka 31.

³² Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 46 i A61-A63.

- A25. Na primjer, u slučaju kada postoji mišljenje s rezervom u vezi s računima potraživanja u revizorovu izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja i pojedinačni financijski izvještaj uključuje račune potraživanja, vjerojatno je da će to imati posljedice na reviziju. S druge strane, ako se mišljenje s rezervom o cjelovitom skupu financijskih izvještaja odnosi na klasifikaciju dugoročnog duga, tada je manje vjerojatno da bi to imalo posljedice na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja koji je račun dobiti ili gubitka ili ako se određeni element financijskog izvještaja odnosi na račune potraživanja.
- A26. Ključna revizijska pitanja koja su priopćena u revizorovu izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja mogu imati posljedice na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja. Informacije, uključene u odjeljak za ključna revizijska pitanja, o tome kako se u vezi s određenim pitanjem postupalo u reviziji cjelovitog skupa financijskih izvještaja mogu biti korisne za revizorovo određivanje kako da postupi s pitanjem kada je ono relevantno za reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja.

Uključivanje poziva na revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja

- A27. Čak ako određena pitanja uključena u revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja nemaju posljedice na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor može smatrati da je primjereno pozvati se na pitanje u točki za ostala pitanja u revizorovu izvješću o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja. (Vidjeti MRevS 706 (izmijenjen).)³³ Na primjer, revizor može smatrati da je primjereno pozvati se u revizorovu izvješću o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja na odjeljak o značajnoj neizvjesnosti u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem koji je uključen u revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja.

Negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje u revizorovom izvješću o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja (Vidjeti točku 15.)

- A28. U revizorovom izvješću o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja, izražavanje suzdržanog mišljenja u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, ako je relevantno, i nemodificirano mišljenje u vezi s financijskim položajem dopušteno je budući da se suzdržano mišljenje izdaje samo u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, a ne i u vezi s financijskim izvještajima kao cjelinom.³⁴

³³ Vidjeti MRevS 706 (izmijenjen), točke 10-11.

³⁴ MRevS 510, *Početni revizijski angažmani – Početna stanja*, točka A8 i MRevS 705 (izmijenjen), točka A16.

Dodatak 1

(Vidjeti točku A3.)

Primjeri određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja

- Računi potraživanja, ispravak sumnjivih potraživanja, zalihe, obveze za obračunata primanja iz privatnog mirovinskog plana, evidentirana vrijednost identificirane nematerijalne imovine ili obveze za nastale ali ne i primljene odštetne zahtjeve u portfelju osiguranja, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz imovine i prihoda privatnog mirovinskog plana kojima se eksterno upravlja, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz neto materijalne imovine, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz isplata u vezi s najmom nekretnine, uključujući objašnjavajuće bilješke.
- Prikaz raspodjele dobiti ili bonusa zaposlenicima, uključujući objašnjavajuće bilješke.

Ilustracije revizorovih izvješća o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskog izvještaja

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom opće namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće o određenom elementu financijskog izvještaja uvrštenog subjekta koji je pripremljen u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

Ilustracija 1: Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom opće namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorovog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija bilance (tj. pojedinačnog financijskog izvještaja) neuvrštenog subjekta.
- Bilancu je sastavio menadžment subjekta u skladu sa zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u Jurisdikciji X relevantnim za sastavljanje bilance.
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika.
- Revizor je utvrdio da je u revizorovom mišljenju primjereno koristiti frazu "fer prezentira, u svim značajnim odrednicama".
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom).
- Od revizora ne zahtijeva se, i nije drugačije odlučio, da priopćava ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije bilance.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjenog).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaja revizor nema druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju bilance Društva ABC („Društvo“) na 31. prosinca 20X1. godine i bilješki uz financijske izvještaje, uključujući i sažetka značajnih računovodstvenih politika. (zajedno "financijski izvještaj").

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaj fer prezentira, u svim značajnim odrednicama, financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. godine u skladu s onim zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u Jurisdikciji X koji su relevantni za sastavljanje takvog financijskog izvještaja. [Odjeljak s mišljenjem je stavljen na početak sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjenog)].

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 financijskog izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim

zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskog 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. [Prva i zadnja rečenica u ovom odjeljku bile su ranije u odjeljku o odgovornosti revizora. Također, odjeljak za osnovu mišljenja je stavljen odmah nakon odjeljka s mišljenjem sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjenog)].

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem

Skrećemo pozornost na Bilješku 6 u financijskom izvještaju u kojoj je navedeno da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ tijekom godine završene 31. prosinca 20X1. i na taj datum tekuće obveze Društva premašile su njegovu ukupnu imovinu za iznos od YYY. Kako je navedeno u Bilješci 6, ti događaji ili okolnosti, uz ostala pitanja navedena u Bilješci 6, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje³⁵

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskog izvještaja u skladu s onim zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u Jurisdikciji X koji su relevantni za sastavljanje ovakvog financijskog izvještaja i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskog izvještaja koji je bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskog izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

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

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskog izvještaja

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

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorovo izvješće, pod uvjetom da se opis na web stranici bavi i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

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

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te

³⁵ Kroz ova ilustrativna revizorova izvješća, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje, možda će biti potrebno zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

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 prijevare može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva³⁶.
- ocjenjujemo primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorio menadžment.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorovu izvješću na povezana objavljivanja u financijskom izvještaju ili, ako takva objavljivanja 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 vremenski neograničenog poslovanja.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskog izvještaja, uključujući i objavljivanja, kao i odražava li financijski izvještaj transakcije i događaje na kojima je zasnovan na način kojim se postiže fer prezentacija.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

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

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

[Datum]

³⁶ Ova rečenica bi bila primjerenom modificirana, u okolnostima u kojima revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

Ilustracija 2: Revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta različitog koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorovog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija izvješća o novčanim priljevima i odljevima (tj. pojedinačnog financijskog izvještaja) neuvrštenog subjekta.
- Nije izdano revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja;
- Financijski izvještaj je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu priljeva i odljeva novca kako bi ispunio zahtjev, dobiven od vjerovnika, da se daju informacije o novčanim tokovima. Menadžment ima mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan da ispuni potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika.³⁷
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., „čisto“) mišljenje.
- Revizor je utvrdio da je u revizorovom mišljenju primjereno koristiti frazu "fer prezentira, u svim značajnim odrednicama".
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Distribucija ili upotreba revizorova izvješća nije ograničena.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom).
- Od revizora se ne zahtijeva i nije drugačije odlučio da priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije izvješća o novčanim priljevima i odljevima.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjenog)).
- Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskog izvještaja i nadzor postupka financijskog izvještavanja za sastavljanje ovog financijskog izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor nema druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju izvješća o novčanim priljevima i odljevima Društva ABC („Društva“) za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. i bilješki uz izvješće o novčanim priljevima i odljevima, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika. (zajedno "financijski izvještaj").

³⁷ MRevS 800 (izmijenjen) sadrži zahtjeve i upute o obliku i sadržaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaj fer prezentira, u svim značajnim odrednicama, priljeve i odljeve novca Društva za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. u skladu s računovodstvenom osnovicom po načelu novčanih tokova opisanom u Bilješci X. [Odjeljak s mišljenjem je stavljen na početak sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjenog)].

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 financijskog izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskog 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. [Prva i zadnja rečenica u ovom odjeljku bile su ranije u odjeljku o odgovornosti revizora. Također, odjeljak za osnovu mišljenja je stavljen odmah nakon odjeljka s mišljenjem sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjenog)].

Isticanje pitanja - računovodstvena osnovica

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijski izvještaj, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Financijski izvještaj je sastavljen kako bi se pružile informacije vjerovniku XYZ. Kao posljedica toga, financijski izvještaj može biti neprikladan za ostale svrhe. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje³⁸

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskog izvještaja u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu novčanih tokova opisanom u Bilješci X; ovo uključuje utvrđivanje je li računovodstvena osnova po načelu novčanih tokova prihvatljiva osnova za sastavljanje financijskog izvještaja u danim okolnostima i odgovornost za one interne kontrole koje menadžment smatra nužnim za sastavljanje financijskog izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskog izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskog izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li financijski izvještaj 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 tog financijskog izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorovo izvješće, pod uvjetom da se opis na web stranici bavi i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

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

³⁸ Ili su primjereni drugi nazivi u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji..

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevare može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva³⁹.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorovu izvješću na povezana objavljivanja u financijskom izvještaju ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorova izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem vremenski neograničenog poslovanja.
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskog izvještaja, uključujući i objavljivanja, kao i odražava li financijski izvještaj transakcije i događaje na kojima je zasnovan na način kojim se postiže fer prezentacija.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

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

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

[Datum]

³⁹ Ova rečenica bi se modificirala, kako je primjereno, u okolnostima u kojima revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

Ilustracija 3: Revizorovo izvješće o određenom elementu financijskog izvještaja uvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorovog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija popisa potraživanja (tj. elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja).
- Financijske informacije je sastavio menadžment subjekta u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator kako bi se ispunili zahtjevi regulatora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti oblikovan da ispuni potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika.⁴⁰
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., „čisto“) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Distribucija revizorova izvješća je ograničena.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom).
- Od revizora se ne zahtijeva i nije drugačije odlučio da priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije popisa potraživanja.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjenog).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor nema druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Dioničarima društva ABC ili drugi primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju popisa potraživanja Društva ABC („Društva“) na 31. prosinca 20X1. godine ("popis").

Prema našem mišljenju, financijske informacije u popisu Društva na 31. prosinca 20X1. godine sastavljene su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [opis odredbi za financijsko izvještavanje

⁴⁰ MRevS 800 sadrži zahtjeve i upute o obliku i sadržaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

koje je ustanovio regulator]. [Odjeljak s mišljenjem je stavljen na početak sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjenog)].

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 popisa*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju popisa 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. [Prva i zadnja rečenica u ovom odjeljku bile su ranije u odjeljku o odgovornosti revizora. Također, odjeljak za osnovu mišljenja je stavljen odmah nakon odjeljka s mišljenjem sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjenog)].

Isticanje pitanja - Računovodstvena osnovica i ograničenje distribucije

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz popis, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Popis je sastavljen kako bi pomogao Društvu da ispuni zahtjeve Regulatora DEF. Kao posljedica toga, popis može biti neprikladan za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Društvu i Regulatoru DEF te se ne smije distribuirati ostalim strankama. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje⁴¹

Menadžment je odgovoran za sastavljanje popisa u skladu sa [opis odredbi za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator] i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja popisa koji je bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju popisa, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

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

Revizorova odgovornost za reviziju popisa

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li popis 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. 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 ovog popisa.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorova izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjenog) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorovo izvješće, pod uvjetom da se opis na web stranici bavi i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

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

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja popisa uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo

⁴¹ Ili su primjereni drugi nazivi u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji..

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 zaobilaznje internih kontrola.

- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva⁴².
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorovu izvješću na povezana objavlivanja u popisu ili, ako takva objavlivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorova izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem vremenski neograničenog poslovanja.
- ocjenjujemo primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena i povezanih objavlivanja koje je stvorio menadžment.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

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.

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

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

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

[Datum]

⁴² Ova rečenica bi se modificirala, kako je primjereno, u okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 805 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u prosincu 2016. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u listopadu 2018. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog revizijskog standarda 805 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Odobreni tekst Međunarodnog revizijskog standarda 805 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 805 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.* © 2016. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 805 (izmijenjen) - *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.* © 2018. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Standard on Auditing (ISA) 805 (Revised), Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statements, 2016.-2017. Edition, ISBN 978-1-60815-318-3.*

ISBN: 978-953-8153-09-9