



---

Hrvatska revizorska komora

**Smjernica 4:** Smjernica u vezi sa Zakonom o finansijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi

Zagreb, studeni 2012.

## ***Smjernica u vezi sa Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi***

1. Ova Smjernica je u vezi s provođenjem Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi (Narodne novine 108/12) u dijelu u kojem se odnosi na obveze revizora kada su prihvatili angažiranje u provođenju postupka predstečajne nagodbe.
2. Na obavljanje revizijskih poslova povezanih s provođenjem postupka predstečajne nagodbe primjenjive su odredbe Zakona o reviziji (Narodne novine 146/05 i 139/08) (u daljnjem tekstu – ZoRev) jer revizija obuhvaća, između ostalog, i poslove predviđene posebnim propisom<sup>1</sup>. Posebni propis u ovom slučaju je Zakon o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi koji propisuje da se revizija obavlja sukladno propisima koji uređuju reviziju i revizijskim standardima primjenjivim na angažmane koje opisuje taj zakon<sup>2</sup>.
3. U kontekstu prethodno iznijetog:
  - (a) revizijske usluge povezane s angažmanom u provođenju postupka predstečajne nagodbe mogu pružati jedino revizorska društva i samostalni revizori koji su u skladu s odredbom članka 4. ZoRev-a ovlaštene obavljati revizije u skladu s ZoRev-om i drugim propisima;
  - (b) na prihvaćanje angažmana u provođenju postupka predstečajne nagodbe primjenjiva su ograničenja iz stavka (2) članka 11., članaka 21., 22. i 26. ZoRev-a;
  - (c) za revizijske usluge povezane s angažmanom u provođenju postupka predstečajne nagodbe, prema odredbi članka 18. ZoRev-a, revizorsko društvo i/ili samostalni revizor su dužni osigurati se od odgovornosti za štetu koju bi trećim osobama mogli počinuti obavljanjem takve usluge;
  - (d) revizorsko društvo odnosno samostalni revizor koji prihvati angažman u provođenju postupka predstečajne nagodbe mora ga, u skladu s odredbom članka 5. ZoRev-a, obaviti neovisno, samostalno i objektivno u skladu s tim Zakonom, Međunarodnim revizijskim standardima koje je prevela i objavila Komora, pravilima revizijske struke, te drugim pravilima i propisima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora; i
  - (e) revizorsko društvo odnosno samostalni revizor koji prihvati angažman u provođenju postupka predstečajne nagodbe i namjerava ga realizirati uključivanjem vanjskog stručnjaka koji nije ovlašten revizor mora u skladu s odredbom članka 13. ZoRev-a za to pribaviti pisanu suglasnost od pravne osobe<sup>3</sup> i o tome obavijestiti Hrvatsku revizorsku komoru.
4. Revizijske usluge povezane s angažmanom u provođenju postupka predstečajne nagodbe, prema odredbi stavka (1) članka 47. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, rezultiraju sastavljanjem izvješća neovisnog revizora koje bi trebalo sadržavati:
  - (a) izvješće revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe,
  - (b) izvješće revizora o realnosti i objektivnosti priloženog popisa obveza, i
  - (c) izvješće revizora o procijenjenoj vrijednosti društva o planu financijskog i operativnog restrukturiranja.

---

<sup>1</sup> članak 2. stavak (2) ZoRev-a

<sup>2</sup> članak 47. stavak (2) Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi

<sup>3</sup> pravna osoba u kontekstu ove Smjernice je klijent koji je angažirao revizorsko društvo ili samostalnog revizora za provođenje postupka predstečajne nagodbe

5. Prema strukovnoj revizijskoj regulativi, izvješća sastavljena temeljem angažmana s izražavanjem uvjerenja nikada nisu samostalna izvješća i uz njih se uvijek prilaže ono što je bilo predmetom tog revizorovog angažmana. U tom kontekstu se ovom Smjernicom preporučuje revizorskom društvu odnosno samostalnom revizoru da u vezi s angažmanom u provođenju postupka predstečajne nagodbe ne sastavljaju jedno izvješće neovisnog revizora koje bi, kako je navedene u stavku (1) članka 47. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, sadržavalo tri izvješća, nego da umjesto toga sastave četiri odvojena izvješća i uz svako prilože ono što je bilo predmetom ispitivanja o kojem se izvješćuje u pojedinom od tih izvješća.
6. U skladu s preporukom iz točke 5. ove Smjernice, revizorsko društvo odnosno samostalni revizor izdat će temeljem angažmana u provođenju postupka predstečajne nagodbe:
  - (a) izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe i uz njega priložiti financijske izvještaje propisane u točki 1. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi;
  - (b) izvješće neovisnog revizora o realnosti i objektivnosti priloženog popisa obveza i uz njega priložiti popis obveza prema vjerovnicima propisan u točki 4. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi;
  - (c) izvješće neovisnog revizora o procijenjenoj vrijednosti društva u skladu sa zahtjevom iz točke 5. stavka (1) članka 41. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi i uz njega priložiti planiranu bilancu na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja propisanu u točki 6. stavka (1) članka 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi; i
  - (d) izvješće neovisnog revizora o planu financijskog i operativnog restrukturiranja u skladu sa zahtjevom iz točke 5. stavka (1) članka 41. Zakona o financijskom poslovanju i uz njega priložiti plan financijskog i operativnog restrukturiranja propisan u članku 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.

Međutim, sastavljanje izvješća navedenih gore u točkama (a) do (c) ima smisla samo ako se u izvješću neovisnog revizora o planu financijskog i operativnog restrukturiranja može izraziti pozitivno mišljenje jer je, prema točki 5. stavka (1) članka 41. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, baš takvo mišljenje obavezni sadržaj prijedloga za otvaranje postupka predstečajne nagodbe.

7. U obostranom interesu revizijske profesije i klijenta je da se ugovori mogućnost obustavljanja svih revizijskih postupaka u onom trenutku kada se prikupi dovoljno primjerenih revizijskih dokaza da se neće moći izraziti pozitivno mišljenje u izvješću neovisnog revizora o planu financijskog i operativnog restrukturiranja propisanom u članku 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.

***Izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe (točka 6(a) ove Smjernice)***

8. Na obavljanje revizije financijskih izvještaja priloženih uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe primjenjivi su, u kontekstu Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, svi Međunarodni revizijski standardi (u daljnjem tekstu – MRevS-ovi) u cjelini i Kodeks etike profesionalnih računovođa, dok su za sastavljanje izvješća neovisnog revizora o tim financijskim izvještajima posebno značajni:
  - (a) MRevS 710 *Usporedne informacije - podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*,
  - (b) MRevS 510 *Početni revizijski angažmani - Početna stanja*,

- (c) MRevS 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*,
  - (d) MRevS 560 *Naknadni događaji*,
  - (e) MRevS 705 *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*
  - (f) MRevS 706 *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora, i*
  - (g) MRevS 720 *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje.*
9. U operativnom smislu, izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe trebalo bi biti zadnje izvješće koje revizor sastavlja u vezi s svojim angažmanom u provođenju postupka predstečajne nagodbe. To onda podrazumijeva da je do početka sastavljanja ovog izvješća:
- (a) podnositelj zahtjeva za provođenje postupka predstečajne nagodbe (revizorov klijent koji se, po terminologiji Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, naziva – dužnik) je:
    - (i) sastavio, u skladu s točkom 1. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, financijske izvještaje u skladu sa Zakonom o računovodstvu koji nisu stariji od tri mjeseca od dana podnošenja zahtjeva za provođenje postupka predstečajne nagodbe;
    - (ii) sastavio, u skladu s točkom 3. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, popis tražbina radnika;
    - (iii) sastavio popis obveza prema vjerovnicima u skladu s točkom 4. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi;
    - (iv) pripremio, u skladu s točkom 6. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, izračun prosječnih mjesečnih troškova redovnog poslovanja dužnika u posljednjih godinu dana prije datuma sastavljanja financijskog izvješća iz točke 9(a)(i) ove Smjernice;
    - (v) sastavio, u skladu s točkom 7. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, popis dužnikovih dužnika s naznakom tvrtke ili naziva, sjedišta i poslovne adrese, odnosno imena i prezimena, poslovne adrese i adrese prebivališta te OIB dužnikovih dužnika za svaku pojedinačnu obvezu i ukupni iznos duga;
    - (vi) sastavio, u skladu s člankom 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, plan financijskog i operativnog restrukturiranja; i
  - (b) neovisni revizor je sastavio:
    - (i) u skladu s točkom 5. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, izvješće o realnosti i objektivnosti popisa obveza navedenog u točki 9(a)(iii) ove Smjernice,
    - (ii) u skladu s točkom 5. stavka (1) članka 41. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, izvješće o procijenjenoj vrijednosti društva; i
    - (iii) u skladu s točkom 5. stavka (1) članka 41. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, izvješće o planu financijskog i operativnog restrukturiranja navedenom u točki 9(a)(vi) ove Smjernice.
10. Prema članku 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, u obavezne dijelove izvješća o financijskom stanju i poslovanju dužnika ubrajaju se, između ostalih,

izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe kao i financijski izvještaji na temelju kojih treba biti sastavljeno to revizorovo izvješće. U tom se kontekstu izvješće o financijskim stanju i poslovanju dužnika treba smatrati dokumentom kojeg treba revidirati u skladu s MRevS-om 720 *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*. Dijelovi izvješća o financijskom stanju i poslovanju dužnika na koje je primjenjiv MRevS 720 *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje* su:

- (a) popis tražbina radnika naveden u točki 9(a)(ii) ove Smjernice;
- (b) izračun visine prosječnih mjesečnih troškova redovnog poslovanja dužnika u posljednjih godinu dana prije datuma sastavljanja financijskog izvješća, naveden u točki 9(a)(iv) ove Smjernice; i
- (c) popis dužnikovih dužnika naveden u točki 9(a)(v) ove Smjernice.

Neovisni revizor, iako nije obavezan sastaviti posebna izvješća o prethodno navedenim dijelovima izvješća o financijskom stanju i poslovanju dužnika, treba ih, u skladu s MRevS-om 720 *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*, preispitati kako bi mogao utvrditi jesu li u njima sadržane značajne proturječnosti u odnosu na sadržaj revidiranih financijskih izvještaja i/ili su sadržana značajna pogrešna prikazivanja činjenica.

MRevS 720 *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje* sadrži jasne upute za postupanje revizora u slučajevima kada se ustanovi postojanje značajnih proturiječnosti i/ili pogrešnih prikazivanja činjenica, a koje obveznik financijskog izvještavanja, iz bilo kojeg razloga, ne želi ispraviti.

11. MRevS 720 *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje* ne treba primijeniti na način naveden u točki 10. ove Smjernice i na popis obveza prema vjerovnicima naveden u točki 9(a)(iii) ove Smjernice, iako je i taj popis obavezni sastavni dio izvješća o financijskom stanju i poslovanju dužnika. Naime, popis obveza naveden u točki 9(a)(iii) ove Smjernice je predmet posebnog revidiranja temeljem kojeg se treba izdati izvješće neovisnog revizora o realnosti i objektivnosti priloženog popisa obveza. Detaljnije o tom izvješću vidjeti točke 29 do 33 ove Smjernice.
12. Izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe treba se sastaviti na temelju revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu sa Zakonom o računovodstvu koji nisu stariji od tri mjeseca od dana podnošenja zahtjeva za provođenje postupka predstečajne nagodbe. Iako u Zakonu o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi nije izričito navedeno, radi se o godišnjim financijskim izvještajima u kojima zaključni datum bilance ne smije biti stariji od tri mjeseca od datuma podnošenja zahtjeva za provođenje postupka predstečajne nagodbe, dok početni datum te bilance mora biti 12 mjeseci raniji u odnosu na zaključni datum bilance. Račun dobiti i gubitka odnosno izvještaj o novčanim tokovima trebaju sadržavati informacije koje se odnose na razdoblje između početnog i zaključnog datuma bilance. Sadržaj bilješki uz financijske izvještaje ovisit će o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni uz primjenu MSFI-ova ili HSFI-ova.  
  
Koje će sve dijelove morati sadržati ti financijski izvještaji ovisit će o klasifikaciji dužnika prema Zakonu o računovodstvu i primijenjenom okviru financijskog izvještavanja.
13. S kojim datumom će biti sastavljeni financijski izvještaji koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe ovisit će o odluci revizorovog klijenta koji, po

terminologiji Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, je dužnik. S gledišta revizora, prihvatljiv je svaki datum bilanciranja koji osigurava da zaključni datum bilance nije stariji od tri mjeseca od dana podnošenja zahtjeva za provođenje postupka predstečajne nagodbe. Najpovoljnija situacija bila bi kada bi financijski izvještaji koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe bili oni koji se odnose na dužnika koji je obveznik revizije prema ZoRev-u i koji obuhvaćaju godišnje razdoblje koje završava s 31. prosincem jer bi tada postojalo manje problema s početnim stanjima sadržanim u tim financijskim izvještajima koji se razmatraju u točkama 15 do 18 ove Smjernice.

14. Ipak treba odmah konstatirati da bilo kakvim odabirom datuma bilanciranja i najpažljivijim sastavljanjem financijskih izvještaja koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe neće se moći izbjeći da neovisni revizor mora izdati modificirano izvješća o tim financijskim izvještajima.
15. U vezi s revizijom financijskih izvještaja koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe poseban problem mogu stvarati MRevS 710 *Usporedne informacije - podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji* i MRevS 510 *Početni revizijski angažmani - Početna stanja*.
16. Prema točki 14. MRevS-a 710 *Usporedne informacije - podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*, ako financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu bili revidirani, revizor će u odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvješću morati navesti da usporedne informacije nisu bile revidirane. U praksi to će biti slučaj čak i kod dužnika koji su inače obveznici revizije prema ZORev-u, u svim onim slučajevima kada se datum bilanciranja u financijskim izvještajima iz točke 1. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi ne bude poklapao s 31. prosincem.
17. Točka 14. MRevS-a 710 *Usporedne informacije - podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*, osim prethodno iznijetog, nalaže da revizor morati pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze da početna stanja u financijskim izvještajima ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, čime ga se obvezuje da ispuni i zahtjeve iz MRevS-a 510 *Početni revizijski angažmani - Početna stanja*.
18. Kada neovisni revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima, on treba u skladu s točkom 10. MRevS-a 510 *Početni revizijski angažmani - Početna stanja* izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705 *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*. Kako je navedeno u točki A8 MRevS-a 510 *Početni revizijski angažmani - Početna stanja*, ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, može se izraziti mišljenje koje je s rezervom ili sa suzdržavanjem, već prema tome koje je odgovarajuće, u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i nemodificirano u vezi s financijskim položajem. S obzirom da našim ZoRev-om i našom revizijskom regulativom nije zabranjeno, neovisni revizor može izdati takvo izvješće s tzv. tehničkom kvalifikacijom. Drugim riječima rečeno, revizor će u vezi s revizijom financijskih izvještaja iz točke 1. stavka (1), sukladno točki 2. stavka (1), članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi moći eventualno izraziti pozitivno mišljenje samo o bilanci (izvještaju o financijskom položaju), dok će mišljenje u vezi s računom dobiti i gubitka i izvještajem o novčanim tokovima nužno biti s rezervom ili suzdržano.

Primjer takvog izvješća sadržan je u Ilustraciji br. 2 u dodatku MRevS-a 510 *Početni revizijski angažmani - Početna stanja*.

19. Za reviziju financijskih izvještaja koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe posebno je značajan MRevS 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*. Ovaj je primjenjiv neovisno od toga jesu li financijski izvještaji koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe sastavljeni uz primjenu MSFI-ova ili HSFI-ova jer oba ta okvira financijskog izvještavanja podrazumijevaju primjenu temeljne računovodstvene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.
20. Prema pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja, za subjekt se smatra da će nastaviti s poslovanjem kroz doglednu budućnost. Dogledna budućnost u kontekstu Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi je petogodišnje razdoblje od datuma bilanciranja jer je odredbom točke 5. članka 43. tog zakona dužnik obvezan sastavi plan poslovanja za razdoblje od pet godina.
21. Sastavljanjem plana poslovanja iz točke 5. članka 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, revizorov klijent koji se, po terminologiji Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, naziva – dužnik, de facto iznosi tvrdnje da nema namjeru likvidirati društvo, prestati poslovati ili da ima realnih alternativa da to izbjegne. Ako su takve tvrdnje utemeljene, tada je moguća i primjena temeljne računovodstvene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja na sastavljanje financijskih izvještaja koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe. Kada je primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, imovina i obveze iskazuju se uz pretpostavku da će subjekt biti sposoban iskoristiti svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom tijeku poslovanja.
22. Revizor će u skladu s točkom 21. MRevS-a 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*, izraziti negativno mišljenje o financijskim izvještajima koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe, ako na osnovi revizijskih postupaka u vezi s planom financijskog i operativnog restrukturiranja propisanog člankom 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, zaključi da nije primjerena klijentova (dužnikova) primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja pri sastavljanju tih financijskim izvještajima. S obzirom da se odredbom točke 1. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi izričito nalaže da financijski izvještaji koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe moraju biti u skladu sa Zakonom o računovodstvu, koji pak obvezuje na primjenu ili HSFI-ova ili MSFI-ova, u navedenim okolnostima nije moguće izbjeći izražavanje negativnog mišljenja.
23. Treba istaknuti da prema točki A25 MRevS-a 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*, revizor mora izraziti negativno mišljenje neovisno o tome uključuju li financijski izvještaji ili ne uključuju objavu o neprimjerenosti klijentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.
24. Revizor će u skladu s točkom 20. MRevS-a 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*, izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o financijskim izvještajima koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe, već prema tome što je odgovarajuće u skladu s MRevS-om 705 *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, ako postoji značajna neizvjesnost primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja koja nije primjereno objavljena u bilješkama uz financijske izvještaje koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe. Revizor će u takvim slučajevima navesti u svom izvješću da postoji značajna neizvjesnost koja može stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja i pri sastavljanju takvih izvješća koristiti upute sadržane u točkama A23 i A24. MRevS-a 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*.
25. Revizor može u skladu s točkom A22. MRevS-a 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*, suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima koji se podnose uz zahtjev

za pokretanje predstečajne nagodbe, ako postoje višestruke značajne neizvjesnosti koje su bitne za financijske izvještaje kao cjelinu, čak i kada su one primjereno objavljene u bilješkama uz financijske izvještaje koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe (vidjeti točku 26. ove Smjernice). Na sastavljanje izvješća neovisnog revizora su u takvim slučajevima primjenjive upute sadržane u MRevS-u 705 *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*.

26. Primjerena objava značajnih neizvjesnosti, prema točki 18. MRevS-a 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*, postoji u financijskim izvještajima ako oni:
- (a) opisuju na odgovarajući način glavne događaje ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u klijentovu sposobnost nastavljanja s vremenski neograničenim poslovanjem, kao i klijentove planove koji se odnose na te događaje i okolnosti; i
  - (b) sadrže jasni navod da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u klijentovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja i slijedom toga, klijent može biti nesposoban iskoristiti svoju imovinu i podmirivati svoje obveze u normalnim uvjetima poslovanja.
27. Kada neovisni revizor smatra da je primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i utvrdi da su značajne neizvjesnosti, koje nemaju svojstvo navedeno u točki 25. ove Smjernice, primjereno objavljene na način kako je navedeno u točki 26. ove Smjernice, sastavit će modificirano izvješće u skladu s MRevS-om 706 *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, u kojem će izraziti pozitivno mišljenje i uključiti odjeljak za isticanje pitanja kako bi:
- (a) istaknuo postojanje značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u klijentovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja; i
  - (b) skrenuo pozornost na bilješku u financijskim izvještajima koja objavljuje pitanja navedena u točki 26. ove Smjernice.

U točke A21 MRevS-a 570 sadržan je primjer odjeljka za isticanje pitanja koji se može primijeniti kada se smatra da je primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i da su primjereno objavljene značajne neizvjesnosti.

28. Za reviziju financijskih izvještaja koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe značajan je i MRevS 560 *Naknadni događaji*, koji zahtijeva da neovisni revizor pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li se primjereno odrazili u financijskim izvještajima koji se podnose uz zahtjev za pokretanje predstečajne nagodbe, događaji nastali između datuma tih financijskih izvještaja i datuma izvješća neovisnog revizora o tim financijskim izvještajima, a koji prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja zahtijevaju prepravljavanje tih financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima.

### ***Izvješće neovisnog revizora o realnosti i objektivnosti priloženog popisa obveza (točka 6(b) ove Smjernice)***

29. Na obavljanje revizije popisa obveza prema vjerovnicima kojeg klijent (dužnik) treba sastaviti u skladu s točkom 4. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi (u daljnjem tekstu – popis obveza) primjenjiv je MRevS 805 *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja*.
30. Neovisni revizor treba zahtijevati da se uz popis obveza prezentiraju i bilješke uz popis obveza, po uzoru na bilješke koje se sastavljaju uz cjelovite financijske izvještaje. Ove bilješke su posebno značajne u kontekstu činjenice da se u popisu obveza pojedinačne



obveze klasificiraju prema kriterijima sadržanim u alineji 4. točke 4. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.

31. Na sastavljanje izvješća neovisnog revizora o realnosti i objektivnosti popisa obveza primjenjiv je model izvješća sadržan u ilustraciji 3 Dodatka 2 MRevS 805 *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja* s tim što će se revizor pozvati na kriterije klasifikacije obveza navedene u točki 30. ove Smjernice.
32. U vezi s izvješćem neovisnog revizora o realnosti i objektivnosti popisa obveza mogli bi se pojaviti nesporazumi zbog činjenice da najvećem dijelu korisnika tog izvješća nije poznato značenje fraze – realno i objektivno. Kao što je poznato ta fraza ne podrazumijeva točnost pa revizor u skladu sa svojom procjenom značajnosti može izraziti pozitivno mišljenje o predmetu ispitivanja u slučajevima kada taj predmet sadrži netočnosti i propuste objavljivanja, ali uz uvjet da to nije značajno u kontekstu predmeta ispitivanja. Kako bi se izbjegla pogrešna percepcija javnosti da je revizor ispitao popis obveza do posljednje lipe, vjerojatno bi bilo razborito da revizor u svom izvješću navede iznos značajnosti za provedbu koji je primijenio pri sastavljanju svog izvješća o realnosti i objektivnosti priloženog popisa obveza. Model za moguće izvješće neovisnog revizora s pozitivnim mišljenjem neovisnog revizora je u Prilogu-1 ove Smjernice.
33. Iako je u točki 9(b)(i) ove Smjernice navedeno da će se, u operativnom smislu, izvješće neovisnog revizora o realnosti i objektivnosti popisa obveza sastaviti prije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe, ipak će se pri dovršavanju izvješća o priloženom popisu obveza morati voditi računa i o točkama 14 do 17 *MRevS-a 805 Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja*. Te odredbe onemogućavaju da revizor izda nemodificirano izvješće o realnosti i objektivnosti priloženog popisa, ako je sastavljeno modificirano izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe koje sadrži suzdržanost od mišljenja ili negativno mišljenje. Ukoliko je revizor sastavio modificirano izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima priloženim uz zahtjev za provođenje postupka predstečajne nagodbe koje sadrži mišljenje s rezervom i/ili odjeljak za isticanje pitanja i/ili odjeljak za ostala pitanja, revizor će u skladu s točkom 14 i A17 *MRevS-a 805* razmotriti prikladnost izdavanja nemodificiranog izvješća o realnosti i objektivnosti popisa obveza.

#### ***Izvješće neovisnog revizora o procijenjenoj vrijednosti društva (točka 6(c) ove Smjernice)***

34. Izvješće neovisnog revizora o procijenjenoj vrijednosti društva treba se sastaviti u skladu sa zahtjevom iz točke 5. stavka (1) članka 41. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi i uz njega se mora priložiti planirana bilanca na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja koja je propisana u točki 6. stavka (1) članka 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.
35. Pri preuzimanju angažmana koji se odnosi na procjenu vrijednosti društva neovisni revizor mora voditi računa o zahtjevima Kodeksa etike ovlaštenih računovođa prema kojima je nužna procjena je li neovisni revizor dovoljno kompetentan za preuzimanje obveze obavljanja takvog angažmana. U onim slučajevima kada neovisni revizor nije dovoljno osposobljen za samostalno izvršavanje obveza povezanih s njegovim angažmanom koji se odnosi na procijenjenu vrijednost društva morat će slijediti upute iz *MRevS-a 620 Korištenje radom revizorovog eksperta*.
36. Izvješće neovisnog revizora o procijenjenoj vrijednosti društva treba sastaviti u skladu s točkama 27 do 32 *MSIU-a 3400 Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija*. Model

za moguće izvješće s pozitivnim mišljenjem neovisnog revizora je u Prilogu-2 ove Smjernice.

***Izvješće neovisnog revizora o planu financijskog i operativnog restrukturiranja (točka 6(d) ove Smjernice)***

37. Izvješće neovisnog revizora o planu financijskog i operativnog restrukturiranja treba se sastaviti u skladu sa zahtjevom iz točke 5. stavka (1) članka 41. Zakona o financijskom poslovanju i uz njega priložiti plan financijskog i operativnog restrukturiranja propisan u članku 43. tog Zakona. Za razliku od plana financijskog restrukturiranja koji je u članku 44. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi definiran kao plan mjera koje je potrebno provesti da bi dužnik postao likvidan i solventan, plan operativnog restrukturiranja se pobliže ne uređuje navedenim zakonom.
38. Prema stavku (3) članka 47. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, u izvješću revizora o planu financijskog i operativnog restrukturiranja prema stavku (3) članka 47. moraju biti izraženi stavovi (mišljenje) o:
  1. nelikvidnosti i insolventnosti društva na dan sastavljanja financijskih izvještaja,
  2. postojanju razumnog uvjerenja o tome da li će provedba financijskog i operativnog restrukturiranja omogućiti likvidnost i solventnost društva,
  3. da li će i u kojoj mjeri provedba predstečajne nagodbe omogućiti vjerovnicima i kojoj kategoriji vjerovnika bolje uvjete namirenja njihovih tražbina od uvjeta koje bi imali od onih da je nad dužnikom pokrenut stečaj.
39. Izvješće revizora mora, prema stavku (4) članka 47. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, sadržavati mišljenje koje može biti pozitivno, negativno ili izraženo uz određena ograničenja koja utječu na mišljenje revizora, odnosno na njegovo razumno uvjerenje. Pozitivno mišljenje ovlaštenu revizor donosi kad utvrdi da je dužnik nelikvidan ili insolventan, i sa stupnjem vjerojatnosti koji prelazi 50 posto, ocijeni da će provedba plana financijskog restrukturiranja omogućiti likvidnost i solventnost dužnika, dok negativno mišljenje ovlaštenu revizor donosi kad utvrdi da je dužnik likvidan i solventan, ili sa stupnjem vjerojatnosti koji prelazi 50 posto, ocijeni da provedba plana financijskog restrukturiranja neće omogućiti likvidnost i solventnost dužnika.
40. Na obavljanje angažmana u vezi s planom financijskog i operativnog restrukturiranja primjenjivi su:
  - (a) Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, i,
  - (b) Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3400 *Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija* (u daljnjem tekstu – MSIU 3400),jer se radi o angažmanu s izražavanjem uvjerenja različitom od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije.
41. Prihvatanje angažmana s izražavanjem uvjerenja različitim od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije moguće je samo ako su ispunjeni uvjeti navedeni u točki 17. Međunarodnog okvira za angažmane s izražavanjem uvjerenja. S tim u vezi dvojbeni su kriteriji na osnovi kojih bi revizor trebao izraziti mišljenje prema članku 47. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.
42. Izvješće neovisnog revizora o planu financijskog i operativnog restrukturiranja treba sastaviti u skladu s točkama 27 do 32 MSIU-a 3400 *Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija*. Model za moguće izvješće s pozitivnim mišljenjem neovisnog revizora je u Prilogu-3 ove Smjernice.

43. Prijevod Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3400 *Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija* može se pronaći na internetskoj stranici HRK – [http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/6\\_2010-msiu-3000-ur.pdf](http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/6_2010-msiu-3000-ur.pdf), dok se prijevod Međunarodnog okvira za angažmane s izražavanjem uvjerenja može pronaći na internetskoj stranici HRK – [http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/4\\_2010-Medunarodni-okvir-za-angazmane-s-izrazavanjem-ur.pdf](http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/4_2010-Medunarodni-okvir-za-angazmane-s-izrazavanjem-ur.pdf). Prijevodi navedenih standarda su objavljeni i u Narodnim novinama br.13/11.

Prilozi:

Prilog 1. – Izvješće neovisnog revizora o realnosti i objektivnosti popisa obveza društva ABC

Prilog 2. – Izvješće neovisnog revizora o procijenjenoj vrijednosti društva ABC

Prilog 3. – Izvješće neovisnog revizora o planu financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC

U Zagrebu, 30. studeni 2012.godine

Predsjednik  
Hrvatske revizorske komore

Zdenko Balen

## **IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O REALNOSTI I OBJEKTIVNOSTI POPIISA OBVEZA DRUŠTVA ABC**

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priloženog popisa obveza društva ABC na xx. xxxxx 201X. godine s pripadajućim bilješkama uz popis obveza društva ABC prema vjerovnicima (u daljnjem tekstu – popis obveza). Popis obveza je sastavila uprava na temelju točke 4. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.

### **Odgovornost uprave**

Uprava je odgovorna za sastavljanje popisa obveza u skladu sa zahtjevima iz točke 4. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi i za one interne kontrole koje smatra nužnim za sastavljanje popisa obveza bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

### **Revizorova odgovornost**

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tom popisu obveza temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome je li popis obveza bez značajnog pogrešnog prikazivanja, što podrazumijeva da ne sadrži pogrešna prikazivanja veće od xxxxx kn.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u popisu obveza. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja prikaza uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju popisa obveza kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena uprave, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije popisa obveza.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

### **Mišljenje**

Prema našem mišljenju, financijske informacije u popisu obveza društva ABC na xx. xxxxx 201X. godine sastavljene su, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima iz točke 4. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi .

### **Računovodstvena osnovica**

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pozornost na bilješku X uz popis obveza, koja opisuje kriterije za klasifikaciju obveza prema vjerovnicima koji su primijenjeni kako bi se ispunili zahtjevi iz alineje 4. točke 4. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.

Revizorsko društvo

Petar Perić, direktor

[Potpis uprave]

[Revizorova adresa]

[Datum revizorova izvješća]

Mato Matić, ovlaštenu revizor

[Potpis ovlaštenog revizora]

## **IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O PROCIJENJENOJ VRIJEDNOSTI DRUŠTVA ABC**

[Primjereni naslovnik]

Ispitali smo priloženu planiranu bilancu društva ABC na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja, u skladu s Međunarodnim standardom za izražavanje uvjerenja 3400 Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija.

### **Odgovornost uprave**

Uprava društva ABC je odgovorna, u skladu s točkom 6. članka 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, za utvrđivanje planirane bilance društva ABC na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja, uključujući i za pretpostavke na kojima se ona temelji, a koje su sadržane u detaljnom obrazloženju razloga za utvrđivanje svake pozicije plana sastavljenom u skladu s točkom 5. članka 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi i prikazanom u planu financijskoj i operativnog restrukturiranja društva ABC.

Planirana bilanca društva ABC na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja pripravljena je u svrhu dokazivanja primjerenosti primjene načela vremenske neograničenosti poslovanja definiranog Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi. Budući da se društvo nalazi tek na početku planiranog petogodišnjeg razdoblja poslovanja, planirana bilanca društva ABC na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja je pripravljena na osnovi skupa pretpostavki, koje uključuju i hipotetske pretpostavke o budućim događajima i djelovanju uprave ali za koje se nužno ne očekuje da će i nastati. Zbog toga, upozoravaju se čitatelji da ova planirana bilanca društva ABC na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja nije prikladna u druge svrhe osim prethodno navedene.

### **Mišljenje**

Temeljeno na našem ispitivanju dokaza koji podupiru pretpostavke, ništa nije skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako te pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za planiranu bilancu društva ABC na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja. Nadalje, prema našem mišljenju planirana bilanca društva ABC na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja je ispravno pripravljena na temelju ranije navedenih pretpostavki i prezentirana na način dosljedan s povijesnom bilancom prikazanom, u skladu s točkom 1. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi, u financijskim izvještajima sukladnim sa Zakonom o računovodstvu koji nisu stariji od tri mjeseca od dana podnošenja zahtjeva za provođenje postupka predstečajne nagodbe.

Čak ako i nastanu događaji predviđeni na osnovi hipotetskih pretpostavki, stvarni će rezultati i dalje, vjerojatno, biti drugačiji od prikazanih u planiranoj bilanci društva ABC na zadnji dan petogodišnjeg razdoblja za koje je sastavljen plan poslovanja, s obzirom na to što drugi anticipirani događaji često ipak ne nastaju onako kako se očekivalo pa i odstupanje može biti značajno.

Revizorsko društvo

Petar Perić, direktor

[Potpis uprave]

[Revizorova adresa]

[Datum revizorova izvješća]

Mato Matić, ovlaštenu revizor

[Potpis ovlaštenog revizora]

## **IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O PLANU FINACIJSKOG I OPERATIVNOG RESTRUKTURIRANJA DRUŠTVA ABC**

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo ispitivanje plana financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC za razdoblje od xx. xxxxx 201X. godine do xx. xxxxx 201X+5. godine s pratećim detaljnim obrazloženjem razloga za utvrđivanje svake pozicije plana priloženog u bilješkama uz plan financijskog i operativnog restrukturiranja u skladu s Međunarodnim standardom za izražavanje uvjerenja 3400 Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija.

### **Odgovornost uprave**

Uprava društva ABC je odgovorna za utvrđivanje plana financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC za razdoblje od xx. xxxxx 201X. godine do xx. xxxxx 201X+5. godine i za pretpostavke na kojima se on temelji navedene u pratećem detaljnom obrazloženju razloga za utvrđivanje svake pozicije plana u bilješkama uz plan financijskog i operativnog restrukturiranja u skladu s točkom 5. članka 43. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.

Plan financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC za razdoblje od xx. xxxxx 201X. godine do xx. xxxxx 201X+5. godine s pratećim detaljnim obrazloženjem razloga za utvrđivanje svake pozicije plana pripremljen je u svrhu dokazivanja primjerenosti primjene načela vremenske neograničenosti poslovanja definiranog Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi. Budući da se Društvo nalazi tek na početku planiranog petogodišnjeg razdoblja poslovanja, plan financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC za petogodišnje razdoblje je sastavljen na osnovi skupa pretpostavki, koje uključuju mjere iz članka 44. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi i hipotetske pretpostavke o budućim događajima i djelovanju uprave ali za koje se nužno ne očekuje da će i nastati. Zbog toga, upozoravaju se čitatelji da plan financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC za razdoblje od xx. xxxxx 201X. godine do xx. xxxxx 201X+5. godine s pratećim detaljnim obrazloženjem razloga za utvrđivanje svake pozicije plana nije prikladan u druge svrhe osim prethodno navedene.

### **Mišljenje**

Temeljeno na našem ispitivanju dokaza koji podupiru pretpostavke, potvrđujemo stanje nelikvidnosti i insolventnosti društva ABC na dan sastavljanja financijskih izvještaja i ništa nije skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako te pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za plan financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC za razdoblje od xx. xxxxx 201X. godine do xx. xxxxx 201X+5. godine. Nadalje, prema našem mišljenju plan financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC za razdoblje od xx. xxxxx 201X. godine do xx. xxxxx 201X+5. godine je ispravno pripremljen na temelju ranije navedenih pretpostavki u skladu s točkom 1. stavka (1) članka 42. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi.

Čak ako i nastanu događaji predviđeni na osnovi hipotetskih pretpostavki, stvarni će rezultati i dalje, vjerojatno, biti drugačiji od prikazanih u planu financijskog i operativnog restrukturiranja društva ABC za razdoblje od xx. xxxxx 201X. godine do xx. xxxxx 201X+5. godine, s obzirom na to što drugi anticipirani događaji često ipak ne nastaju onako kako se očekivalo pa i odstupanje može biti značajno.

Revizorsko društvo

Petar Perić, direktor

[Potpis uprave]

[Revizorova adresa]

[Datum revizorova izvješća]

Mato Matić, ovlaštenu revizor

[Potpis ovlaštenog revizora]