

Smjernica 8: Sastavljanje revizorskog izvješća o obavljenom uvidu u financijske izvještaje neprofitne organizacije

- **izmjene i dopune Smjernice 8 (prosinac 2015.)**

Zagreb, **lipanj 2024.**

Na temelju odredbe članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (Narodne novine, br. 127/17 i 27/24), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore je na sjednici održanoj 21. lipnja 2024., usvojilo izmijenjenu i dopunjenu smjernicu¹:

Smjernica 8 – Sastavljanje revizorskog izvješća o obavljenom uvidu u financijske izvještaje neprofitne organizacije

1. Prema odredbi članka 32. stavka 3. *Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija* (Narodne novine, br. 121/14 i 114/22, dalje: **ZoFPiRNPO**) neprofitna organizacija koja je obvezna podvrgnuti uvidu svoje godišnje financijske izvještaje treba najkasnije do 30. lipnja tekuće godine objaviti na svojoj mrežnoj stranici revizorsko izvješće o obavljenom uvidu u **godišnje** financijske izvještaje **za prethodnu godinu**.
2. Revizorsko izvješće o obavljenom uvidu u financijske izvještaje iz točke 1. ove Smjernice obavezno sadrži:
 - (a) Izvješće neovisnog revizora o uvidu,
 - (b) Bilancu na 31. prosinca 20XX. godine (Obrazac BIL-NPF),
 - (c) Izvještaj o prihodima i rashodima za 20XX. godinu (Obrazac PR-RAS-NPF), i
 - (d) Bilješke.
3. **Okvir financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija određuje ZoFPiRNPO i na njemu temeljeni:**
 - (a) *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija* (Narodne novine, br. 31/15, 67/17, 115/18 i 21/21) kojim je ministar financija u skladu s člankom 30. stavkom 3. ZoFPiRNPO propisao oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se izvještaji sastavljaju, te obvezu i rokove podnošenja;
 - (b) *Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu* (Narodne novine, br. 1/15, 25/17, 96/18, 103/18 i 134/22) kojim je ministar financija, u skladu s člankom 12. stavkom 8. ZoFPiRNPO, propisao raspored, sadržaj i primjenu računa u računskom planu; i
 - (c) *Pravilnik o sustavu financijskog upravljanja i kontrola te izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija* (Narodne novine, br. 119/15 i 134/22) kojim je ministar financija, u skladu s člankom 4. stavkom 9. ZoFPiRNPO, propisao način provođenja samoprocjene funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola neprofitnih organizacija, metodologiju izrade financijskog plana, izmjena i dopuna financijskog plana, kao i način i uvjete izvršavanja financijskog plana.
4. U slučaju kada se može izraziti nemodificirani zaključak, izvješće neovisnog revizora navedeno u točki 2(a) ove Smjernice treba biti sastavljeno u skladu sa ZoFPiRNPO, *Zakonom o reviziji* (Narodne novine, br. 127/17 i 27/24), *Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)* (Narodne novine, br. 11/23) i *Međunarodnim standardom za angažmane uvida* (MSU) 2400 (izmijenjen) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje* (Narodne novine, br. 33/16).
5. MRevS 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima* u točki 13(a) definira primjenjive okvire financijskog izvještavanja navodeći sljedeće:

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

¹ Radi lakšeg praćenja izmjena i dopuna, promjene su istaknute crvenom bojom.

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

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

6. U vezi s izvješćem neovisnog revizora navedenim u točki 2(a) ove Smjernice važna je točka 74. MSU-a 2400 (izmijenjen) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*² prema kojoj, kada se izražava nemodificiran zaključak, moraju se, osim ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti sljedeće formulacije:
- (a) „Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), ... u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja“, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili
 - (b) “Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja“, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).

Ilustracije modela izvješća neovisnog revizora o uvidu temeljene na prethodno navedenim zahtjevima, a koji se alternativno trebaju primijeniti u revizorskom izvješću o obavljenom uvidu u financijske izvještaje neprofitnih organizacija za 20XX. godinu prikazane su u Prilogu-1 i Prilogu-2.

7. Ilustracija izvješća neovisnog revizora o uvidu prikazana u Prilogu-1 ove Smjernice primjenjiva je isključivo u slučajevima kada neprofitna organizacija dobrovoljno, povrh informacija propisanih u članku 9. Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu, objavi u bilješkama spomenutim u točki 2(d) ove Smjernice, sve ostale informacije koje su nužne da bi pružile objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije, **a sukladno čemu će primjenjivi okvir financijskog izvještavanja biti okvir fer prezentacije.**
8. Ilustracija izvješća neovisnog revizora o uvidu prikazana u Prilogu-2 ove Smjernice primjenjiva je u svim slučajevima kada neprofitna organizacija objavi u bilješkama, spomenutim u točki 2(d) ove Smjernice, samo informacije propisane u članku 9. Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu, **sukladno čemu će primjenjivi okvir financijskog izvještavanja biti okvir sukladnosti.**
9. U slučajevima kada se mora izraziti modificirani zaključak, ilustracije izvješća neovisnog revizora o uvidu prikazane u Prilogu-1 i Prilogu-2 ove Smjernice moraju se prilagoditi na način kako uređuju točke 75. do 85. MSU-a 2400 (izmijenjen) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*.

² Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2400 (izmijenjeni) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje* koji se primjenjuje za obavljanje ovih angažmana koristi termin “praktičar”. Ne dovodeći u pitanje navedeno, u ovoj Smjernici se koristi pojam „revizor“ radi izbjegavanja nejasnoće tko je izvršitelj/nositelj ovih angažmana, jer su zakonima isti angažmani adresirani na revizora.

Ilustracija izvješća neovisnog revizora o uvidu primjenjiva u slučajevima kada:

- se izražava nemodificirani zaključak;
- neprofitna organizacija dobrovoljno, povrh informacija propisanih u članku 9. Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu, objavi u bilješkama sve ostale informacije koje su nužne da bi pružile objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije; i
- **primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Neprofitne organizacije ABC za 20XX. godinu, koji obuhvaćaju Bilanca na 31. prosinca 20XX. godine na obrascu: BIL-NPF, Izvještaj o prihodima i rashodima za tada završenu godinu na obrascu: PR-RAS-NPF i Bilješke koje su dopuna podataka iz Bilance i Izvještaja o prihodima i rashodima (nadalje zajedno „**financijski izvještaji**“).

Odgovornost neprofitne organizacije za financijske izvještaje

Zakonski zastupnik neprofitne organizacije odgovoran je za **sastavljanje i fer prezentaciju tih** financijskih izvještaja u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14 i 114/22), kao i za one interne kontrole za koje on odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Odgovornost neovisnog revizora

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, jer obavljamo postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita zakonskom zastupniku neprofitne organizacije i drugima unutar neprofitne organizacije, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjujemo pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci u uvidu su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo **revizorsko** mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Zaključak

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji Neprofitne organizacije ABC za 20XX. godinu ne pružaju objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14 i 114/22).

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis **zakonskog zastupnika** u ime revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

[Datum]

[Adresa revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

Ilustracija izvješća neovisnog revizora o uvidu primjenjiva u slučajevima kada:

- se izražava nemodificirani zaključak;
- neprofitna organizacija objavi u bilješkama samo informacije propisane u članku 9. Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu; i
- **primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Nefitne organizacije ABC za 20XX. godinu, koji obuhvaćaju Bilanca na 31. prosinca 20XX. godine na obrascu: BIL-NPF, Izvještaj o prihodima i rashodima za tada završenu godinu na obrascu: PR-RAS-NPF i Bilješke koje su dopuna podataka iz Bilance i Izvještaja o prihodima i rashodima (nadalje zajedno „**financijski izvještaji**“).

Odgovornost neprofitne organizacije za financijske izvještaje

Zakonski zastupnik neprofitne organizacije odgovoran je za **sastavljanje i fer prezentaciju tih** financijskih izvještaja u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14 i 114/22), kao i za one interne kontrole za koje on odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Odgovornost neovisnog revizora

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, jer obavljamo postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita zakonskom zastupniku neprofitne organizacije i drugima unutar neprofitne organizacije, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjujemo pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci u uvidu su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo **revizorsko** mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Zaključak

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji Nefitne organizacije ABC za 2015. godinu nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14 i 114/22).

Ostala pitanja

Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14 i 114/22) primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja Nefitne organizacije ABC za godinu završenu 31. prosinca 20XX. i na koje se odnosi naše izvješće, predstavlja okvir sukladnosti kojim se zahtijeva objavljivanje samo onih informacija koje propisuje taj Zakon. Zbog toga, sukladno tom Zakonu nisu u bilješkama objavljene sve informacije **koje su inače nužne** za pružanje objektivne i realne

slike financijskog položaja i poslovanja **Neprofitne organizacije ABC**, kao što su primjerice informacije o primijenjenom okviru financijskog izvještavanja, primijenjenim računovodstvenim politikama, **povezanim strankama**, događajima nakon datuma bilance, primjenjivosti **i primjeni** temeljne računovodstvene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, značajnim neizvjesnostima **povezanim** s tom pretpostavkom, kao i druge informacije nužne za fer prezentaciju financijskih izvještaja.

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis ovlaštenog predstavnika u ime revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Izjava o odricanju od odgovornosti

Sadržaj ove Smjernice predstavlja prijedlog minimalnih postupaka, sadržaja i strukture izvješća revizora za ovu vrstu revizijskog angažmana. Revizor će, na osnovu profesionalne prosudbe o konkretnim okolnostima, odlučiti hoće li primijeniti predloženo ili će primijeniti neko drugo primjenjivo rješenje.

Hrvatska revizorska komora ne preuzima nikakvu odgovornost za uporabu ove Smjernice u konkretnom revizijskom angažmanu, niti odgovornost za eventualnu financijsku i materijalnu štetu koja može nastati uporabom iste.

Primjena ove Smjernice ne oslobađa revizora od obveze profesionalnog prosuđivanja i poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije uporabe, odnosno ne oslobađa revizora od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke.