

## NEOVISNOST ZAKONSKOG REVIZORA U ODNOSU NA SUBJEKTE REVIZIJE PREMA ZAKONU O REVIZIJI IZ 2017. GODINE

Prof. dr. sc. Dionis Jurić\*

UDK 657.1(497.5)(094.5)

<https://doi.org/10.30925/zpfsr.39.1.4>

Ur.: 9. siječnja 2018.

Pr.: 12. veljače 2018.

Izvorni znanstveni rad

### Sažetak

*Zakon o reviziji iz 2017. godine uvodi opće zahtjeve za obavljanje zakonskih revizija u svim obveznicima zakonske revizije te posebne zahtjeve koji se primjenjuju na zakonske revizije u subjektima od javnog interesa. Cilj je tih odredbi jačanje neovisnosti i objektivnosti zakonskih revizora u odnosu na subjekte revizije, uzimajući u obzir nedostatke u poslovnoj praksi revizora u razdoblju od 2007. godine do danas. Također se jača javni nadzor Ministarstva financija nad radom ovlaštenih revizora i revizorskih društava. Zakon je usklađen s odredbama Direktive o zakonskim revizijama iz 2014. godine te upućuje na izravnu primjenu odredbi Uredbe o zakonskim revizijama u subjektima od javnog interesa iz 2014. godine.*

**Ključne riječi:** *zakonski revizor, neovisnost, subjekti revizije, subjekti od javnog interesa, Republika Hrvatska, Europska unija.*

### 1. UVOD

Zakonska revizija predstavlja obvezatnu reviziju godišnjih financijskih izvješća i godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća određenih poduzetnika koja je propisana pravom Europske unije (dalje: EU) te domaćim propisima. Njezina je svrha provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvješća, godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća i drugih financijskih izvješća te podataka i metoda korištenih pri njihovom sastavljanju. Na temelju toga, revizori daju neovisno stručno mišljenje o tomu prikazuju li financijska izvješća u svim bitnim odrednicama istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja te novčanih tokova u skladu

\* Dr. sc. Dionis Jurić, redoviti profesor Pravnog fakulteta u Rijeci; [djuric@pravri.hr](mailto:djuric@pravri.hr).

Ovaj rad su sufinancirali Hrvatska zaklada za znanost projektom br. 9366 "Pravni aspekti korporativnih akvizicija i restrukturiranje društava utemeljenih na znanju" te Sveučilište u Rijeci projektom br. 13.08.1.2.01 "Zaštita korisnika na hrvatskom i europskom tržištu financijskih usluga".

s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili, ako je to primjenjivo, jesu li financijska izvješća u skladu s propisima. Pritom izvješće o reviziji služi različitim korisnicima (organima subjekta revizije, njegovim članovima i vjerovnicima, potencijalnim ulagateljima i sl.) kako bi se obavijestili o točnosti financijskih izvješća, solventnosti subjekata revizije, postojanju prijevernih radnji, poštovanju pravnih obveza subjekata revizije te njihovu odgovornom ponašanju u odnosu na zaštitu okoliša i općedruštvena pitanja.<sup>1</sup>

Kada se radi o točnosti financijskih izvješća i solventnosti subjekta revizije, valja naglasiti da odgovornost za potpunost i točnost prikaza financijske situacije u poduzetniku leži na članovima njegovih upravnih i nadzornih organa. Revizor ima zadaću ocijeniti jesu li financijska izvješća izrađena u skladu sa zakonom i računovodstvenim standardima i prikazuju li istinitu i fer sliku financijske situacije poduzetnika, pri čemu konačni sud o izvješću revizora daje nadzorni organ poduzetnika.

Javnost očekuje od revizora utvrditi postojanje prijevernih radnji ili povreda pravnih propisa koje mogu imati za posljedicu netočnosti u financijskim izvješćima koja su predmet revizije. I ovdje je prvenstvena uloga nadzornog organa poduzetnika utvrditi moguća protuzakonita postupanja upravnog organa te obveza upravnog organa izgraditi sustav unutarnje revizije. Obveza je revizora planirati i provoditi reviziju tako da se može razumno očekivati da će utvrditi nedostatke i nepravilnosti u financijskim izvješćima poduzetnika, bilo da su oni izazvani prijevaram, nenamjernim pogreškama ili povredama pravnih propisa.<sup>2</sup> Neutvrđivanje prijevare ili povrede zakona osnova je za uspostavu odgovornosti revizora uz uvjet ispunjenja određenih dodatnih pretpostavki.<sup>3</sup> Konačno, pravilnim i kvalitetnim radom revizora omogućava se uredno funkcioniranje tržišta kapitala te jačanje povjerenja u realnost i objektivnost financijskih izvješća subjekata revizije.

Problematika kvalitete rada i neovisnosti revizora u odnosu na subjekte revizije osobito je postala aktualna u posljednja dva desetljeća. Veliki financijski skandali u američkim trgovačkim društvima doveli su 2002. godine do donošenja *The Corporate Auditing Accountability, Responsibility and Transparency Act*, koji je poznatiji pod imenom *The Sarbanes – Oxley Act* u SAD-u. Ovaj je zakon uveo mehanizme za poboljšanje točnosti i pouzdanosti financijskih izvješća i izvješća revizora te uveo i pooštrio kaznene sankcije za prijevarna postupanja članova organa trgovačkih društava te nepravilan rad revizora pri izradi financijskih izvješća i izvješća o reviziji. Time se željelo zaštititi potencijalne ulagatelje te spriječiti moguće slične financijske

1 European Commission, Green Paper of the Commission 1996, The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditors within the European Union, dostupno na [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/audit/docs/acten.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/acten.pdf), 30. listopada 2003., str. 10.

2 Green Paper of The Commission 1996, str. 13-16.

3 Npr. ako je revizor zbog vlastitog nemara propustio utvrditi prijevaru pouzdajući se u izvješća i rad organa subjekta revizije ili zbog nedovoljnog rada nije utvrdio postojanje prijevare, iako je to mogao učiniti da nije bio nemaran, odnosno ako je utvrdio postojanje prijevare, ali je nije prikazao u svom izvješću što je dovelo do nastanka štete. Vidi u European Commission, A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union, 15 January 2001., [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf), 31. listopada 2003., str. 44-46. i 123-125.

skandale u budućnosti.<sup>4</sup>

Sa sličnim problemima susrela su se i europska trgovačka društva, što je uvjetovalo da tijela EU-a poduzmu odgovarajuće mjere.<sup>5</sup> Tako je 2006. godine donesena Direktiva 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvješća i konsolidiranih financijskih izvješća,<sup>6</sup> a 2005. godine Odluka Komisije 2005/909/EZ o uspostavljanju skupine stručnjaka za savjetovanje Komisije i olakšavanje suradnje između sustava javnog nadzora ovlaštenih revizora i revizorskih društava.<sup>7</sup> Pritom su ciljevi Europske komisije u području zakonodavnog uređenja zakonske revizije bili: a) jačanje neovisnosti revizorskih društva i ovlaštenih revizora u odnosu na subjekte revizije, b) unaprjeđenje obavještavajuće vrijednosti revizorskog izvještavanja u odnosu na ulagatelje i druge dionike, c) olakšavanje prekograničnog pružanja usluga revizije te doprinos dinamičnijem tržištu revizije na unutarnjem tržištu EU-a, d) unaprjeđenje i poboljšavanje revizorskog nadzora te e) promicanje usklađenosti i suradnje u području revizije s trećim državama.<sup>8</sup> Cilj je Direktive iz 2006. godine bio usklađivanje nacionalnih propisa država članica EU-a koji uređuju materiju zakonske revizije.<sup>9</sup> Rješenja Direktive pratila su rješenja iz američkog *Sarbanes – Oxley Act* te su prihvatila tamo određene mehanizme za osiguravanje pravilnog i kvalitetnog rada revizora.<sup>10</sup>

4 Dionis Jurić, Uloga revizora u dioničkom društvu, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 25, br. 1, 2004., str. 323-325. i 347.-349.

5 Ibid., str. 324.-325. i 349.-350.

6 Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju direktive Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktiva Vijeća 84/253/EEZ (tekst značajan za EPG), Službeni list EU, L 157, 9. lipnja 2006., str. 87.–107.

7 Odluka Komisije od 14. prosinca 2005. o uspostavljanju skupine stručnjaka za savjetovanje Komisije i olakšavanje suradnje između sustava javnog nadzora ovlaštenih revizora i revizorskih društava (2005/909/EZ), Službeni list EU, L 329, 16. prosinca 2005., str. 38.–39.

8 European Commission, Auditing of companies' financial statements, [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_en), 5. prosinca 2017., str. 1.

9 Ova je Direktiva izmijenila Četvrtu direktivu 78/660/EEZ od 25. srpnja 1978. godine o godišnjim financijskim izvješćima za određene vrste trgovačkih društava te Sedmu direktivu 83/349/EEZ od 13. lipnja 1983. godine o konsolidiranim financijskim izvješćima koje su propisale reviziju godišnjih financijskih izvješća i konsolidiranih financijskih izvješća od strane ovlaštenih revizora. Također je stavila izvan snage Osmu direktivu 84/253/EEZ od 10. travnja 1984. godine o potvrđivanju osoba odgovornih za provođenje zakonskih revizija računovodstvenih dokumenata koja je propisivala uvjete za davanje odobrenja osobama odgovornima za obavljanje zakonske revizije. Direktiva 2013/34/EU od 26. lipnja 2013. godine o godišnjim financijskim izvješćima, konsolidiranim financijskim izvješćima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća izmijenila je Direktivu o zakonskim revizijama iz 2006. godine te je stavila izvan snage Četvrtu i Sedmu direktivu koje su uređivale materiju godišnjih i konsolidiranih financijskih izvješća trgovačkih društava.

10 Javni i neovisni nadzor rada revizora, uspostava posebnih odbora za reviziju u subjektima revizije, neovisnost revizora u odnosu na subjekte revizije, uvođenje obveze rotacije revizora u obavljanju poslova revizije u jednom te istom subjektu revizije, zabrana revizoru pružati dodatne nerevizorske usluge subjektu revizije te jačanje uloge unutarnje revizije u subjektima revizije.

Republika je Hrvatska uredila materiju izrade godišnjih financijskih izvješća i konsolidiranih godišnjih financijskih izvješća Zakonom o računovodstvu (dalje: ZRač) iz 2015. godine,<sup>11</sup> a reviziju Zakonom o reviziji (dalje: ZRev) iz 2017. godine.<sup>12</sup> Taj Zakon upućuje i na neposrednu primjenu odredbi Uredbe iz 2014. godine kada se radi o zakonskoj reviziji u subjektima od javnog interesa. Navedeni su propisi usklađeni s relevantnim direktivama EU-a. Određena pitanja revizije godišnjih financijskih izvješća i konsolidiranih godišnjih financijskih trgovačkih društava uređuje i Zakon o trgovačkim društvima (dalje: ZTD).<sup>13</sup>

## **2. DIREKTIVA IZ 2014. GODINE O IZMJENI DIREKTIVE O ZAKONSKIM REVIZIJAMA IZ 2006. GODINE I UREDBA O POSEBNIM ZAHTEJEVIMA U SVEZI SA ZAKONSKOM REVIZIJOM SUBJEKATA OD JAVNOG INTERESA IZ 2014. GODINE**

Kriza u financijskom sektoru koja je otpočela 2007. godine uvjetovala je donošenje hitnih mjera radi stabilizacije financijskog sustava. Posebna se pozornost pritom posvetila bankama, fondovima rizičnog kapitala, bonitetnim agencijama, nadzornim tijelima i središnjim bankama, a zanemarena je uloga revizora godišnjih i konsolidiranih financijskih izvješća. Praksa je pokazala da su revizori izdavali pozitivna izvješća o reviziji godišnjih financijskih izvješća kreditnih i financijskih institucija te uvrštenih dioničkih društava tijekom razdoblja od 2007. do 2009. godine, iako su ona prikazivala gubitke bilančnih i unutarbilančnih stavki. To je dovelo do nepovjerenja javnosti i ulagatelja u rad revizora. Povećala su se i očekivanja navedenih dionika u odnosu na rad revizora, koja premašuju njihovu stvarnu ulogu. Konačno, uočena je koncentracija na tržištu revizorskih usluga,<sup>14</sup> što onemogućava širi izbor revizorskih društava subjektima revizije. Time se otežava prekogranično pružanje usluga revizije na unutarnjem tržištu EU-a malim i srednjim revizorskim društvima i ulazak novih sudionika na to tržište.<sup>15</sup>

Radi uklanjanja navedenih nedostataka Europski je parlament i Vijeće EU-a 16. travnja 2016. godine donijelo Direktivu 2014/56/EU o izmjeni Direktive o zakonskim revizijama iz 2006. godine (dalje: Direktiva iz 2014. godine)<sup>16</sup> te Uredbu br. 537/2014 o posebnim zahtjevima u svezi sa zakonskom revizijom subjekata od javnog interesa

11 Zakon o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15, 134/15, 120/16.

12 Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17.

13 Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine, br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15.

14 Prevladavaju četiri velika revizorska društva.

15 Republika Slovenija, Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o revidiranju, EVA 2016-1611-0002, dostupno na <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO7354>, 18. prosinca 2017., str. 10.

16 Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja (tekst značajan za EPG), Službeni list EU, L 158, 27. svibnja 2014., str. 196.–226.

(dalje: Uredba).<sup>17</sup> Cilj je Direktive iz 2014. godine: a) poboljšati kvalitetu zakonske revizije jačanjem neovisnosti revizora te njihove profesionalne skeptičnosti u odnosu na subjekte revizije i njihove organe, b) postaviti zakonodavni okvir za sve zakonske revizije te c) ojačati javni nadzor nad revizorskom djelatnošću i unaprijediti suradnju između nacionalnih nadležnih tijela u EU-u, pri čemu je važna djelatnost Odbora europskih tijela za nadzor revizije (dalje: CEAOB).<sup>18</sup> Države članice su trebale donijeti i objaviti mjere potrebne radi usklađivanja s Direktivom iz 2014. godine do 17. lipnja 2016. godine te o tomu obavijestiti Europsku komisiju (čl. 2. Direktive iz 2014. godine).<sup>19</sup> Kada se radi o zakonskoj reviziji u subjektima od javnog interesa<sup>20</sup> Europska se komisija odlučila za donošenje Uredbe koja se neposredno primjenjuje na području svih država članica EU-a od 17. lipnja 2016. godine (čl. 44. Uredbe). Njome se dopunjuju odredbe Direktive iz 2014. godine kada se radi o zakonskoj reviziji u subjektima od javnog interesa te se ukazuje na osobitu važnost revizije u tim subjektima.

### 3. ZAKONSKA REVIZIJA U HRVATSKOM PRAVU

Zakonska revizija u hrvatskom pravu dijelom je uređena Zakonom o računovodstvu iz 2015. godine, koji određuje pojam subjekata od javnog interesa te obveznike zakonske revizije. Taj je propis usklađen s odredbama relevantnih računovodstvenih direktiva EU-a.<sup>21</sup>

Tako se u članku 3. t. 1. ZRač-a kao subjekti od javnog interesa određuju poduzetnici koji su osnovani u skladu s propisima RH i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište kapitala bilo koje države članice EU-a kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala. U tu kategoriju spadaju i određene kreditne

17 Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ (tekst značajan za EGP), Službeni list EU, L 158, 27. svibnja 2014., str. 77.-112.

18 CEAOB je osnovan 2016. godine radi poboljšanja suradnje nadležnih nadzornih tijela država članica EU-a, čime doprinosi pravilnoj primjeni europskog zakonodavstva u području zakonske revizije te usklađuje nadzorne ovlasti tih tijela u državama članicama EU-a.

19 Države članice primjenjuju te mjere od 17. lipnja 2016. godine.

20 Kreditne i financijske institucije, uvrštena dionička društva te subjekti koje su države članice odredile kao takve, npr. poduzeća koja su zbog prirode svojeg poslovanja, svoje veličine ili broja radnika od velikog javnog značaja.

21 Tu valja osobito izdvojiti Direktivu 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. godine o godišnjim financijskim izvještajima, godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ (tekst značajan za EGP) (Službeni list EU, L 182, 29. lipnja 2013., str. 19.-76.), kako je zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća 2014/102/EU od 7. studenoga 2014. godine o prilagodbi Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća o godišnjim financijskim izvještajima, godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća zbog pristupanja Republike Hrvatske (tekst značajan za EGP) (Službeni list EU, L 334, 21. studenog 2014., str. 253.-310.).

te financijske institucije.<sup>22</sup> Pored njih to su i trgovačka društva te druge pravne osobe od strateškog interesa za RH i trgovačka društva od posebnog interesa, u kojima RH ima udjele manje od 50 %, sukladno odluci Vlade RH kojom se utvrđuje popis trgovačkih društava i drugih pravnih osoba od strateškog i posebnog interesa za RH, osim pravnih osoba koje vode poslovne knjige i sastavljaju financijska izvješća u skladu s propisima kojima se uređuje proračunsko računovodstvo ili računovodstvo neprofitnih organizacija.

U članku 20. ZRač-a određuju se obveznici zakonske revizije godišnjih financijskih izvješća i/ili godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća. To su: a) subjekti od javnog interesa te veliki i srednji poduzetnici koji nisu subjekti od javnog interesa,<sup>23</sup> b) poduzetnici koji su vladajuća društva velikih i srednjih grupa ako nisu obveznici zakonske revizije sukladno točki a),<sup>24</sup> c) dionička društva, komanditna društva i društva s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta: i) iznos ukupne aktive 15.000.000,00 kuna, ii) iznos prihoda 30.000.000,00 kuna te iii) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi

22 To su: a) kreditne institucije, b) institucije za elektronički novac, c) društva za osiguranje, d) društva za reosiguranje, e) leasing-društva, f) društva za upravljanje UCITS fondovima, g) društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, h) UCITS fondovi, i) alternativni investicijski fondovi, j) mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi i mirovinska osiguravajuća društva, k) društva za dokup mirovine, l) faktoring-društva te m) investicijska društva, burze, operateri MTP-a, Središnje klirinško depozitarno društvo, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja.

23 Čl. 20. st. 1. ZRač. Odredbe ZRač-a moraju primjenjivati poduzetnici, a to su: a) trgovačko društvo i trgovac pojedinac određeni ZTD-om (domaći trgovci), b) poslovna jedinica poduzetnika (trgovačko društvo i trgovac pojedinac) sa sjedištem u drugoj državi članici EU-a ili trećoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvješća te poslovna jedinica poduzetnika iz države članice EU-a ili treće države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima kojima se uređuju porezi (predstavništva i podružnice inozemnih trgovaca u RH) te c) podružnica inozemnih poduzetnika u RH, ako ona nije poslovna jedinica, kako je određeno propisima kojima se uređuju trgovačka društva (čl. 4. st. 2. ZRač). U čl. 5. st. 1. ZRač-a poduzetnici se razvrstavaju u mikro, male, srednje i velike prema pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijska izvješća. Ti su pokazatelji: a) iznos ukupne aktive, b) iznos prihoda te c) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine. Srednji poduzetnici su oni koji nisu ni mikro ni mali poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta: a) ukupna aktiva 150.000.000,00 kuna, b) prihod 300.000.000,00 kuna te c) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine je 250 radnika (čl. 5. st. 4. ZRač). Veliki su poduzetnici oni koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta iz čl. 5. st. 4. ZRač-a te kreditne i financijske institucije koje spadaju u subjekte od javnog interesa neovisno o tomu ispunjavaju li uvjete za velike poduzetnike (čl. 5. st. 5. ZTD).

24 Čl. 20. st. 2. ZRač. Srednje grupe poduzetnika su one koje nisu male grupe poduzetnika i koje na datum bilance vladajućeg društva na konsolidiranoj osnovi ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta: a) ukupna aktiva 150.000.000,00 kuna, b) prihod 300.000.000,00 kuna te c) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine je 250 radnika (čl. 6. st. 3. ZTD). Velike grupe poduzetnika su one grupe koje na konsolidiranoj osnovi prelaze granične pokazatelje najmanje u dva uvjeta iz čl. 6. st. 3. ZRač (čl. 6. st. 4. ZRač).

najmanje 25 radnika, a nisu obveznici zakonske revizije sukladno točkama a) i b),<sup>25</sup> d) poduzetnici koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište kapitala, a nisu obveznici zakonske revizije prema točkama a), b) i c)<sup>26</sup> te e) poduzetnici koji su sudjelovali u poslovnim pripajanjima, spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva ako nisu obveznici revizije prema prethodnim točkama.<sup>27</sup> Ostali poduzetnici na koje se primjenjuju odredbe ZRač-a mogu svojim osnivačkim (temeljnim) aktima ili odlukom svojih članova odrediti obvezu revizije godišnjih financijskih izvješća i/ili godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća (dragovoljna revizija).

Zakonom o reviziji iz 2017. godine uređuje se obavljanje revizorskih usluga, osobe ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga, uvjeti za obavljanje revizorskih usluga, izdavanje i ukidanje odobrenja za rad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, registri, revizijski odbor, sustav nadzora i javnog nadzora nad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, nadzor nad drugim subjektima nadzora, Hrvatska revizorska komora te se utvrđuje nadležno tijelo i njegove ovlasti (čl. 1. ZRev). On je usklađen s Direktivom o zakonskim revizijama iz 2006. godine te njezinim izmjenama određenim Direktivom iz 2014. godine, a detaljnije se uređuje i provedba Uredbe iz 2014. godine o posebnim zahtjevima u svezi sa zakonskom revizijom subjekata od javnog interesa (čl. 2. ZRev). Glavne su značajke novoga Zakona da nadležno tijelo za nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava postaje Ministarstvo financija, Odbor za javni nadzor revizije prestaje s radom, a Hrvatska revizorska komora više nema nadzornu ulogu. U okviru svojih ovlasti Ministarstvo financija obavlja sljedeće poslove: a) provodi nadzor i druge postupke nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima te ostalim subjektima nadzora određenim ZRev-om i Uredbom iz 2014. godine te izriče nadzorne mjere i poduzima druge radnje radi uklanjanja utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti, b) izdaje i ukida odobrenja za rad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima te druga odobrenja, suglasnosti i registracije za koje je ovlaštena na temelju ZRev-a, Uredbe iz 2014. godine i drugih propisa, c) vodi registre i druge evidencije u skladu sa ZRev-om i Uredbom iz 2014. godine te izdaje potvrde, d) određuje program ispita osposobljenosti te ga organizira i provodi, e) sudjeluje u postupcima Europske komisije u svezi s usvajanjem Međunarodnih revizijskih standarda, f) donosi provedbene propise potrebne za provedbu i usklađenja s mišljenjima CEAOB-a kada je to potrebno za provedbu ZRev-a i Uredbe iz 2014. godine te g) obavlja i druge poslove u skladu sa ZRev-om, Uredbom iz 2014. godine te drugim propisima (čl. 68. ZRev).<sup>28</sup>

Hrvatska revizorska komora ima sljedeće javne ovlasti: a) prevodi i objavljuje na hrvatskom jeziku Međunarodne revizijske standarde, osim ako je te standarde usvojila Europska komisija, b) donosi nacionalne revizijske standarde za obavljanje drugih

25 Čl. 20. st. 4. ZRač. Time se proširuje obveza zakonske revizije i na navedena trgovačka društva koja nisu subjekti od javnog interesa ili veliki te srednji poduzetnici, odnosno vladajuća društva velikih i srednjih grupa.

26 Čl. 20. st. 5. ZRač.

27 Čl. 20. st. 6. ZRač.

28 Republika Hrvatska, Konačni prijedlog Zakona o reviziji, P.Z.E. br. 172, 22. studenog 2017., str. 74.-75.

revizorskih usluga koje nisu obuhvaćeni Međunarodnim revizijskim standardima i ostalim standardima koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (dalje: IFAC) te daje njihova tumačenja uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija, c) prevodi i objavljuje etičke standarde računovodstvene struke koje izdaje IFAC, d) određuje program revizorskog ispita i iznos naknade uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija, e) organizira i provodi revizorski ispit, f) određuje program posebnog ispita i iznos naknade uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija te g) organizira i provodi poseban ispit (čl. 101. st. 1. ZRev).<sup>29</sup> Upravni nadzor nad radom Hrvatske revizorske komore u obavljanju povjerenih javnih ovlasti provodi Ministarstvo financija (čl. 101. st. 2. ZTD). Hrvatska revizorska komora mora dostaviti godišnje izvješće o svojem radu Ministarstvu financija najkasnije u roku od šest mjeseci od isteka kalendarske godine na koju se to izvješće odnosi, a Ministarstvo financija daje mišljenje o tom izvješću. Nakon toga Hrvatska revizorska komora mora godišnje izvješće o svojem radu dostaviti u roku od 30 dana na odobrenje Vladi Republike Hrvatske (čl. 109. ZRev).<sup>30</sup> Time jača javni nadzor nad radom ovlaštenih revizora i revizorskih društava od strane javnih nadzornih tijela država članica EU-a, a isključuje se nadzorna uloga strukovnih udruženja ovlaštenih revizora i revizorskih društava.

Zakon o reviziji posebnu pozornost posvećuje jačanju neovisnosti ovlaštenih revizora i revizorskih društava u odnosu na subjekte revizije. U tu se svrhu uvode stroži zahtjevi za neovisnost i objektivnost te se propisuju organizacijski zahtjevi koje moraju ispunjavati ovlašteni revizori i revizorska društva.<sup>31</sup> Kada se radi o zakonskoj reviziji u subjektima od javnog interesa, propisuju se posebni zahtjevi koji se odnose na obvezu rotacije ovlaštenih revizora i revizorskih društava, određivanje zabranjenih nerevizorskih usluga, ograničenje iznosa naknada za dopuštene nerevizorske usluge, jačanje uloge i proširenje ovlasti revizijskog odbora u subjektima od javnog interesa te suradnja ovlaštenih revizora i revizorskih društava s javnim nadzornim tijelom.<sup>32</sup>

## **4. OBAVLJANJE REVIZORSKIH USLUGA**

### **4.1. Imenovanje i sklapanje ugovora o reviziji s imenovanim revizorskim društvom**

Obveznici zakonske revizije moraju imenovati revizorsko društvo za zakonsku reviziju najkasnije tri mjeseca prije završetka izvještajnog razdoblja na koje se odnosi

29 Ostale su zadaće Hrvatske revizorske komore: a) promicanje i zaštita interesa članova Komore, b) praćenje provedbe propisa iz područja revizije, davanje inicijative za izmjenu propisa, sudjelovanje u stručnoj raspravi o izmjeni propisa iz područja revizije i računovodstva, c) davanje stručna mišljenja članovima Komore i trećim osobama na njihov zahtjev, d) suradnja s odgovarajućim strukovnim udruženjima iz drugih država članica EU-a i iz trećih država te e) obavljanje drugih poslova u skladu sa statutom Komore koji nisu u suprotnosti sa ZRev-om i Uredbom iz 2014. godine te podzakonskim propisima (čl. 101. st. 6. ZRev).

30 Ibid., str. 75.

31 Ibid., str. 73. i 78.

32 Ibid., str. 74. i 78.-79.



zakonska revizija sukladno ZTD-u (čl. 41. st. 1. ZRev).<sup>33</sup> U dioničkom društvu ovlast imenovanja zakonskog revizora ima glavna skupština društva. Odluku o tome donose dioničari većinom danih glasova (obična većina), osim ako statutom nije određena neka veća većina ili se traži i ispunjavanje dodatnih pretpostavki (čl. 275. st. 1. t. 4. i čl. 290. ZTD).<sup>34</sup> Prijedlog odluke za imenovanje zakonskog revizora sastavlja nadzorni, odnosno upravni odbor društva.<sup>35</sup> Nadzorni, odnosno upravni odbor daje i nalog imenovanom zakonskom revizoru za ispitivanje godišnjih financijskih izvješća društva i konsolidiranih godišnjih financijskih izvješća povezanih društava (čl. 263. st. 2. ZTD). Svaki dioničar može dati i protuprijedlog za imenovanje zakonskog revizora prije ili tijekom održavanja glavne skupštine (čl. 282. i 283. ZTD).<sup>36</sup> U društvu s ograničenom odgovornošću ovlast imenovanja zakonskog revizora imaju članovi društva, odnosno skupština društva.<sup>37</sup> U onim društvima s ograničenom odgovornošću koja nisu obveznici zakonske revizije, svaki član društva može predložiti reviziju posljednjih godišnjih financijskih izvješća. Ako se taj prijedlog odbije odlukom članova društva ili skupštine društva, članovi društva koji zajedno imaju poslovne udjele na koje otpada najmanje 10 % temeljnoga kapitala društva mogu se obratiti sudu radi imenovanja revizora (čl. 450. ZTD).<sup>38</sup> Imenovanje revizorskog društva ne smije biti

33 To znači da u obveznicima zakonske revizije nju mogu provoditi samo revizorska društva, a ne i samostalni revizori. Revizorske usluge mogu pružati i samostalni revizori, pri čemu se na njih na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZRev-a koje se primjenjuju na revizorska društva, osim ako nije drukčije propisano (čl. 6. st. 1. ZRev). U RH je u 2017. godini bilo registrirano 223 revizorskih društava, a nije bilo niti jednoga registriranog samostalnog revizora i zajedničkog revizorskog ureda. Vidi u Republika Hrvatska, Konačni prijedlog Zakona o reviziji, P.Z.E. br. 172, 22. studenog 2017., str. 71.

34 Pri simultanom osnivanju dioničkog društva zakonskog revizora za prvu ili za preostali dio prve poslovne godine imenuju osnivači društva, a pri sukcesivnom osnivanju ga imenuje osnivačka skupština društva (čl. 180. ZTD). Njegova funkcija traje do održavanja prve glavne skupštine društva.

35 Ako je nadzorni, odnosno upravni odbor imenovao komisiju za reviziju kao pomoćno tijelo koje priprema njegove odluke i nadzire njihovu provedbu, u pripremi prijedloga odluke za imenovanje zakonskog revizora sudjeluju i ta komisija (čl. 264. st. 3. ZTD).

36 U tomu slučaju protuprijedlog ne mora biti obrazložen. Uprava, odnosno izvršni direktori ne trebaju protuprijedlog učiniti dostupnim dioničarima ako on ne sadrži podatke koji se moraju objaviti uz prijedlog za imenovanje zakonskog revizora.

37 Ako se odluka o imenovanju donosi u pisanom obliku bez održavanja skupštine, tada se ta odluka donosi većinom koja se određuje na temelju ukupnog broja glasova kojima raspolažu članovi društva (čl. 440. st. 2. ZTD). Ako se odluka o imenovanju donosi na skupštini društva, ona se donosi većinom danih glasova, osim ako društvenim ugovorom nije određeno drukčije (čl. 445. st. 1. ZTD).

38 Sud će tomu zahtjevu udovoljiti samo onda ako se učini vjerojatnim da su učinjene grube povrede zakona ili društvenog ugovora, a manjinski članovi društva koji su podnijeli prijedlog sudu ne mogu tijekom trajanja revizije prenositi svoje poslovne udjele bez suglasnosti društva. Prije imenovanja revizora sud mora saslušati članove uprave i nadzornog odbora, ako ga društvo ima, te može imenovanje revizora uvjetovati davanjem osiguranja koje smatra primjerenim. Revizija će se smatrati neopravdanom, ako se u cijelosti potvrdi ispravnost financijskih izvješća, odnosno ako se utvrdi da su poslovne knjige uredno vođene. U trgovačkim društvima koja su odredila dragovoljnu reviziju godišnjih financijskih izvješća i konsolidiranih financijskih izvješća odluku o imenovanju revizora donose članovi društva sukladno odredbama ZTD-a.

ničim uvjetovano, osim u slučajevima predviđenima ZTD-om te je zabranjena svaka ugovorna odredba kojom se ograničava izbor obvezniku zakonske revizije na način da se obavljanje zakonske revizije mora ugovoriti s određenim revizorskim društvom određene kategorije ili s popisa revizorskih društava. Sve takve odredbe ugovora su ništetne (čl. 41. st. 2. i 3. ZRev).

Imenovanje revizorskog društva u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa obavlja se u skladu s odredbama članka 41. ZRev-a i članka 16. Uredbe iz 2014. godine (čl. 41. st. 4. ZRev). U članku 16. Uredbe iz 2014. godine uređuju se posebnosti imenovanja zakonskih revizora u subjektima od javnog interesa koji moraju imati revizijski odbor. U tomu slučaju revizijski odbor podnosi preporuku nadzornom, odnosno upravnom odboru subjekta revizije za imenovanje revizorskog društva (čl. 16. st. 2. Uredbe iz 2014. godine).<sup>39</sup> Preporuka revizijskog odbora priprema se nakon provedbe javnog natječaja za odabir revizorskog društva od strane subjekta revizije, a za provedbu tog postupka odgovoran je revizijski odbor (čl. 16. st. 3. Uredbe iz 2014. godine).<sup>40</sup> Prijedlog odluke nadzornog, odnosno upravnog odbora za imenovanje revizorskog društva koji je upućen na glavnu skupštinu dioničkog društva, odnosno skupštinu društva s ograničenom odgovornošću ili članovima subjekta revizije mora sadržavati preporuku i opredjeljenje koje je donio revizijski odbor. Ako prijedlog odluke o imenovanju revizorskog društva odstupa od opredjeljenja revizijskog odbora, u prijedlogu se moraju navesti razlozi za odstupanje od preporuke revizijskog odbora (čl. 16. st. 5. Uredbe iz 2014. godine).<sup>41</sup>

U slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa, razrješenje imenovanog revizorskog društva mogu zatražiti: a) dioničari ili članovi koji čine 5 % ili više glasačkih prava, dionica ili udjela u temeljnom kapitalu subjekta od javnog interesa, b) nadzorni odbor, revizijski odbor ili neizvršni članovi upravnog odbora subjekta od javnog interesa te c) Ministarstvo financija (čl. 42. st. 1. ZRev). Prijedlog za razrješenje imenovanog revizorskog društva podnosi se trgovačkom sudu nadležnom prema sjedištu subjekta od javnog interesa, a on će usvojiti taj prijedlog ako za razrješenje postoje opravdani razlozi (čl. 42. st. 2. ZRev). Time se daje sudska zaštita manjinskim dioničarima, odnosno članovima subjekata od javnog interesa te njegovim nadzornim organima i revizijskom odboru u slučaju nepravilnog ili

---

U pravilu će tu odluku u društvima osoba članovi donositi jednoglasno, osim ako društvenim ugovorom nisu odredili da se odluke donose većinom glasova (čl. 85. ZTD).

- 39 Osim u slučaju obnavljanja revizijskog angažmana, preporuka mora biti opravdana i sadržavati barem dva moguća kandidata za revizijski angažman, a revizijski odbor mora izraziti svoje opravdano opredjeljenje za jednog od njih. Revizijski odbor u svojoj preporuci navodi da na sastavljanje preporuke nije utjecala treća osoba te da mu nije nametnuta nikakva ugovorna odredba koja bi mu ograničavala slobodu izbora revizorskog društva.
- 40 Propisuju se minimalni kriteriji koje mora zadovoljiti taj javni natječaj. Subjekt revizije ocjenjuje ponude revizorskih društava u skladu s kriterijima za odabir koji su određeni u natječajnoj dokumentaciji. Subjekt revizije priprema izvješće o zaključcima postupka odabira koji odobrava revizijski odbor. Javni se natječaj ne mora provoditi u slučaju obnavljanja revizijskog angažmana.
- 41 U tom je slučaju revizorsko društvo koje preporučuje nadzorni, odnosno upravni odbor moralo sudjelovati u postupku javnog natječaja za odabir zakonskog revizora. To se ne primjenjuje ako ovlasti revizijskog odbora obavlja nadzorni, odnosno upravni odbor subjekta revizije.

nekvalitetnog rada imenovanog revizorskog društva.

Zakon o reviziji u članku 43. određuje obvezu imenovanja i sklapanja ugovora o reviziji s više revizorskih društava u slučaju zakonske revizije u određenim subjektima od javnog interesa. Time se dodatno osigurava neovisnost zakonskih revizora u obavljanju revizije te osigurava kvaliteta njezine provedbe u određenim subjektima od javnog interesa koje obilježava složenost poslovanja ili su od strateškog interesa za RH.<sup>42</sup> Tako nadzorna tijela ovlaštena za nadzor poslovanja subjekata od javnog interesa čije je obavljanje poslova uređeno posebnim zakonom mogu tim subjektima propisati obvezu ugovaranja zakonske revizije s više međusobno neovisnih revizorskih društava te odrediti uvjete za uređivanje odnosa između revizorskih društava koja su imenovana za obavljanje zajedničke revizije (čl. 43. st. 1. ZRev). To će se odnositi u prvom redu na kreditne i financijske institucije čiji rad nadziru Hrvatska narodna banka (dalje: HNB) i Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga (dalje: HANFA). Pored njih, zakonsku reviziju moraju ugovoriti s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva, a što rezultira podnošenjem zajedničkog revizorskog izvješća i subjekti od javnog interesa koji samostalno ili zajedno sa svojim ovisnim društvima, u poslovnoj godini koja prethodi poslovnoj godini na koju se zakonska revizija odnosi, ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta: a) zapošljavaju prosječno više od 5000 radnika tijekom poslovne godine u RH, b) imaju aktivu veću od 5.000.000.000,00 kuna na zadnji dan poslovne godine (čl. 43. st. 2. ZRev). Ako je vladajuće društvo subjekt od javnog interesa iz članka 43. stavak 2. ZRev-a, obveza zakonske revizije s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva odnosi se na godišnja financijska izvješća i godišnja konsolidirana financijska izvješća vladajućeg društva i svih ovisnih društava (čl. 43. st. 3. ZRev). Obveza ugovaranja zakonske revizije s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva ne odnosi se na subjekte od javnog interesa koji su ovisno društvo vladajućeg društva sa sjedištem u drugoj državi članici EU-a ako u ukupnoj konsolidiranoj aktivni vladajućeg društva sudjeluju s manje od 50 % (čl. 43. st. 4. ZRev). Ovdje se radi o trgovačkim društvima od strateškog interesa za RH. U slučaju ugovaranja zakonske revizije s više revizorskih društava, najdulje vrijeme trajanja revizijskog angažmana iznosi sedam uzastopnih godina, uključujući razdoblje početnog angažmana od najmanje godinu dana te se ne može produljiti sukladno članku 17. stavak 4. točka b) Uredbe iz 2014. godine (čl. 43. st. 5. ZRev).<sup>43</sup>

Nakon imenovanja revizorskog društva subjekt revizije sklapa ugovor o reviziji s tim društvom, kojim se uređuju njihova prava i obveze u svezi sa zakonskom revizijom.<sup>44</sup> Revizorsko društvo mora obavijestiti Ministarstvo financija o prvom

42 Tu mogućnost dopušta čl. 16. st. 7. Uredbe iz 2014. godine, o čemu država članica mora obavijestiti Europsku komisiju i njeno relevantno europsko nadzorno tijelo.

43 Uredba iz 2014. godine u čl. 17. st. 4. točki b. određuje da države članice mogu produljiti najdulje vrijeme trajanja revizijskog angažmana određeno nacionalnim propisom na najdulje razdoblje od dvadeset četiri godine, ako je nakon isteka tog najduljeg vremena trajanja revizijskog angažmana određenog nacionalnim propisom istodobno angažirano više od jednog revizorskog društva pod uvjetom da zakonska revizija rezultira podnošenjem zajedničkog revizorskog izvješća.

44 U ime i za račun subjekta revizije taj ugovor sklapa uprava, odnosno izvršni direktori trgovačkog društva, odnosno zastupnici po zakonu toga subjekta.

sklapanju ugovora o reviziji sa subjektom od javnog interesa u tekućoj poslovnoj godini (čl. 40. st. 1. i 2. ZRev). Ugovor se sklapa u pisanom obliku, a mora sadržavati iznos naknade za obavljanje zakonske revizije (čl. 40. st. 3. ZRev). Revizorsko društvo ne smije ugovorene revizorske usluge ustupati drugim revizorskim društvima (čl. 40. st. 4. ZRev). Time se osigurava da zakonsku reviziju u subjektu revizije provodi ono revizorsko društvo koje je i imenovao subjekt revizije te koje ispunjava propisane uvjete. Ugovor o reviziji može se raskinuti u skladu s odredbama Zakona o obveznim odnosima (čl. 40. st. 5. ZRev).<sup>45</sup> U slučaju raskida ugovora o reviziji revizorsko društvo mora o tomu obavijestiti Ministarstvo financija u roku od 15 dana od datuma raskida te detaljno obrazložiti razloge koji su doveli do raskida ugovora. Nakon primljene obavijesti Ministarstvo financija može odlučiti o provedbi postupka nadzora nad revizorskim društvom (čl. 40. st. 6. ZRev).

#### **4.2. Zabrana pružanja nerevizorskih usluga revizorskog društva subjektu revizije**

Revizorsko društvo može, osim revizorskih usluga,<sup>46</sup> kao svoju djelatnost obavljati i određene nerevizorske usluge (čl. 44. st. 1. ZRev).<sup>47</sup> Radi osiguranja neovisnosti i objektivnosti revizorskog društva u obavljanju zakonske revizije, Uredba iz 2014. godine je u članku 5. odredila zabranu pružanja određenih nerevizorskih usluga subjektu revizije od strane imenovanog revizorskog društva. Tako revizorsko društvo ne može obavljati zakonsku reviziju u istom subjektu revizije (pravnoj osobi) za istu poslovnu godinu, ako mu pruža sljedeće nerevizorske usluge: a) usluge iz područja financija i računovodstva, b) davanje poreznih savjeta te ostala poslovna savjetovanja, c) procjenjivanje vrijednosti društva, imovine i obveza, d) usluge sudskog vještačenja te e) usluge iz područja odgovornosti posloводства. Zabrana obavljanja zakonske revizije odnosi se na subjekt revizije i sva povezana društva subjekta revizije, kao i na revizorsko društvo i sva povezana društva revizorskog društva (čl. 44. st. 2. ZRev).

Iznimno se ta zabrana obavljanja zakonske revizije ne odnosi na povezana društva subjekta revizije kao i na povezana društva revizorskog društva, pod uvjetom da je revizorsko društvo poduzelo sve mjere osiguranja kako obavljanje nerevizorskih usluga iz članka 44. stavak 2. ZRev-a ne bi utjecalo na neovisnost

45 Razlike u mišljenjima, koje se odnose na područja računovodstva i revizije, predstavnika subjekta revizije i revizorskog društva ne mogu biti opravdana osnova za raskid ugovora. Odredbe čl. 40. st. 1. do 5. ZRev-a na odgovarajući se način primjenjuju i na druge ugovore o obavljanju revizorskih usluga (čl. 40. st. 7. ZRev).

46 Revizorske usluge su zakonska revizija, druge revizije financijskih izvješća, uvid u financijska izvješća, ostali revizijski angažmani s izražavanjem uvjerenja te usluge povezane s revizijom financijskih izvješća, kao i drugi poslovi čije je obavljanje povjereno revizorskim društvima posebnim propisom (čl. 4. t. 1. ZRev).

47 To su nerevizorske usluge iz sljedećih područja: a) financija i računovodstva, b) financijskih analiza i kontrola, uključujući i dubinska snimanja (*due diligence*), c) usluge davanja poreznih savjeta na način određen posebnim propisima, d) ostalog poslovnog savjetovanja, e) procjenjivanja vrijednosti društava, imovine i obveza, f) sudskog vještačenja, g) izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata, h) održavanja stručnih seminara i edukacije te i) izdavanja stručnih radova.

obavljanja zakonske revizije. Zabrana obavljanja zakonske revizije ne odnosi se na obavljanje sljedećih nerevizorskih usluga: a) porezne usluge povezane s pripremom poreznih obrazaca, b) porezne usluge povezane s pronalaženjem javnih subvencija i poreznih olakšica, osim ako je u pogledu takvih usluga zakonom propisana pomoć ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, c) porezne usluge povezane s pomoći u svezi s poreznim inspekcijama poreznih tijela, osim ako je u pogledu takvih inspekcija zakonom propisana pomoć ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, d) porezne usluge povezane s izračunom izravnog i neizravnog poreza te odgođenog poreza te e) porezne usluge povezane s poreznim savjetovanjem na način kako je uređeno posebnim propisima. Pritom te dopuštene nerevizorske usluge ne smiju imati izravni utjecaj ili imaju neznatan utjecaj, odvojeno ili u ukupnom iznosu, na financijska izvješća koji su predmet revizije i ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo poštuju načela neovisnosti u skladu s ZRev-om (čl. 44. st. 3. ZRev). Time je hrvatski zakonodavac primijenio opciju iz članka 5. stavak 3. Uredbe iz 2014. godine, koja dopušta državama članicama predvidjeti mogućnost pružanja određenih zabranjenih nerevizorskih usluga subjektu revizije od strane revizorskog društva koje u njemu obavlja zakonsku reviziju.

Podatke o obavljanju navedenih nerevizorskih usluga, kao i njihov utjecaj na neovisnost i poduzete mjere osiguranja radi očuvanja neovisnosti obavljanja zakonske revizije, revizorska društva moraju iskazati u izjavi koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva. Ta je izjava u slučaju revizorskog društva koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa dio izvješća o transparentnosti iz članka 59. ZRev-a (čl. 44. st. 4. ZRev).

Kada revizorsko društvo obavlja zakonsku reviziju u subjektima od javnog interesa, ZRev upućuje na izravnu primjenu odredbi članka 5. Uredbe iz 2014. godine. To znači da revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju u subjektima od javnog interesa i svi članovi mreže kojoj revizorsko društvo pripada ne smiju pružati izravno ili neizravno subjektu revizije, njegovu vladajućem društvu ili društvima pod njegovom kontrolom u EU-u nerevizorske usluge u skladu s člankom 5. stavak 1. Uredbe iz 2014. godine (čl. 44. st. 5. ZRev).<sup>48</sup> Zabrana obavljanja tih nerevizorskih usluga odnosi se na: a) razdoblje između početka razdoblja koje je predmet revizije i izdavanja revizorskog izvješća i b) poslovnu godinu koja prethodi navedenom razdoblju u svezi s uslugama osmišljavanja i provedbe postupaka unutarnje kontrole ili upravljanja rizikom povezanih s pripremom i/ili nadzorom financijskih informacija

48 To su: a) određene porezne usluge, b) usluge koje uključuju bilo kakvu ulogu u upravljanju ili donošenju odluka u subjektu revizije, c) knjigovodstvene usluge te sastavljanje računovodstvenih evidencija i financijskih izvješća, d) usluge obračuna plaća, e) osmišljavanje i provedba postupaka unutarnje kontrole ili upravljanja rizikom povezanih s pripremom i/ili nadzorom financijskih informacija ili osmišljavanje i provedba tehnoloških sustava za financijske informacije, f) usluge procjene vrijednosti, uključujući procjene vrijednosti povezane s aktuarskim uslugama ili pomoćnim uslugama u sudskim sporovima, g) određene pravne usluge, h) usluge u svezi s funkcijom unutarnje revizije subjekta revizije, i) usluge povezane s financiranjem, strukturom i dodjelom kapitala te investicijskom strategijom subjekta revizije, osim pružanja usluga u vezi s financijskim izvješćima, poput izdavanje pisama podrške u svezi s prospektima koje je izdao subjekt revizije, j) promicanje dionica, trgovanje dionicama ili preuzimanje izdanja dionica subjekta revizije te k) određene usluge ljudskih resursa.

ili osmišljavanja i provedbe tehnoloških sustava za financijske informacije (čl. 44. st. 6. ZRev).

Iznimno od članku 44. stavak 5. ZRev-a, revizorsko društvo može obavljati nerevizorske usluge koje se odnose na određene porezne usluge<sup>49</sup> revidiranom subjektu od javnog interesa, na način kako je uređeno posebnim propisima i ako su ispunjeni sljedeći zahtjevi: a) te usluge nemaju izravan utjecaj ili imaju neznatan utjecaj, odvojeno ili u ukupnom iznosu, na financijska izvješća koja su predmet revizije, b) procjena utjecaja na financijska izvješća koja su predmet revizije je sveobuhvatno dokumentirana i objašnjena u dodatnom izvješću revizijskom odboru iz članka 67. ZRev-a i c) ovlašteni revizor ili revizorsko društvo poštuje načela neovisnosti iz ZRev-a (čl. 44. st. 7. ZRev). U tomu je slučaju za pružanje tih nerevizorskih usluga potrebno pribaviti odobrenje revizijskog odbora subjekta od javnog interesa, nakon što taj odbor na odgovarajući način procijeni postoje li prijetnje neovisnosti i jesu li primijenjeni zaštitni mehanizmi u skladu s člankom 52. ZRev-a (čl. 44. st. 10. ZRev).

Iznimno od članka 44. stavak 5. do 7. ZRev-a, revizorsko društvo i svaki član mreže kojoj revizorsko društvo pripada, a koji obavljaju zakonsku reviziju kreditne institucije i subjekta od javnog interesa za čiji je nadzor poslovanja ovlaštena HANFA, smiju pružati nerevizorske usluge na način kako je propisano Zakonom o kreditnim institucijama, odnosno zakonom kojim se propisuje poslovanje subjekta od javnog interesa za čiji je nadzor poslovanja ovlaštena HANFA (čl. 44. st. 8. ZRev).

Revizorsko društvo mora u radnoj dokumentaciji koja potkrepljuje revizorsko mišljenje navesti sve informacije koje bi mogle utjecati na neovisnost obavljanja revizorskih usluga za koje Međunarodni revizijski standardi zahtijevaju neovisnost, kao i poduzete mjere osiguranja za ublažavanje utjecaja na neovisnost obavljanja revizorskih usluga (čl. 44. st. 9. ZRev).

### ***4.3. Profesionalna etika i skeptičnost te neovisnost i objektivnost zakonskog revizora u odnosu na subjekta revizije***

Revizorsko društvo i ovlašteni revizor moraju djelovati u skladu s temeljnim načelima profesionalne etike o integritetu, objektivnosti, profesionalnoj kompetentnosti i dužnoj pozornosti (čl. 47. st. 1. ZRev).

Zakon o reviziji uvodi primjenu standarda profesionalne skeptičnosti u obavljanju revizorskih usluga. Time se jača neovisnost i objektivnost revizorskog društva, ovlaštenog revizora<sup>50</sup> i drugih osoba<sup>51</sup> tijekom obavljanja revizorskih usluga.

49 Vidi čl. 44. st. 3. ZRev-a i čl. 5. st. 3. Uredbe iz 2014. godine. Pritom su izostavljene nerevizorske usluge koje se odnose na procjene vrijednosti, uključujući procjene vrijednosti povezane s aktuarskim uslugama ili pomoćnim uslugama u sudskim sporovima.

50 Ovlašteni revizor je fizička osoba koja ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija sukladno ZRev-u, a koji mora biti zaposlen u revizorskom društvu. On ne može sklopiti ugovor o radu niti smije za svoj ili tuđi račun na bilo koji drugi način obavljati revizorske usluge s drugim revizorskim društvom (čl. 5. st. 3. ZRev).

51 U obavljanju pojedinih revizorskih usluga u revizorskom društvu mogu sudjelovati i osobe koje nisu ovlašteni revizori ako njihov rad planira i nadzire glavni revizijski partner (čl. 5. st. 5. ZRev).

Oni moraju tijekom obavljanja revizorskih usluga zadržati profesionalnu skeptičnost te moraju biti svjesni mogućnosti postojanja bitno pogrešnog prikazivanja zbog činjenica ili ponašanja koja upućuju na nepravilnosti, uključujući prijevaru ili pogreške, neovisno o proteklom iskustvu revizorskog društva i ovlaštenog revizora o iskrenosti i integritetu članova uprave ili upravnog odbora subjekta revizije (čl. 47. st. 2. ZRev). Profesionalne skeptičnosti osobito se moraju pridržavati pri provjeravanju procjena upravljačkih struktura u vezi s fer vrijednostima, umanjenjem imovine, rezerviranjima i budućim tokom novca relevantnima za sposobnost subjekta za vremenski neograničeno poslovanje (čl. 47. st. 3. ZRev).

Posebna se pozornost posvećuje neovisnosti revizorskih društava i ovlaštenih revizora, koja se proširuje i na druge osobe koje sudjeluju u pružanju revizorskih usluga ili mogu utjecati na rezultate revizorskih usluga. Tako revizorsko društvo, ovlašteni revizor, glavni revizijski partner i svaka osoba koja može izravno ili neizravno utjecati na rezultat revizorskih usluga moraju tijekom razdoblja koje obuhvaćaju financijska izvješća koja su predmet zakonske revizije i tijekom obavljanja revizorskih usluga biti neovisni u odnosu na subjekta revizije te ne smiju sudjelovati u donošenju odluka subjekta revizije (čl. 48. st. 1. ZRev).

Revizorsko društvo i ovlašteni revizor moraju poduzimati sve potrebne mjere kako bi osigurali da pri obavljanju revizorskih usluga na njihovu neovisnost ne utječe ni jedan postojeći ili mogući sukob interesa ili poslovni odnos ili drugi izravni ili neizravni odnosi u koje su uključeni revizorsko društvo i ovlašteni revizor koji obavljaju revizorske usluge te, ako je primjenjivo, njihova mreža, upravljanje, ovlašteni revizori, radnici i druge fizičke osobe čije su usluge stavljene na raspolaganje ili ih nadzire revizorsko društvo ili bilo koja osoba izravno ili neizravno povezana s revizorskim društvom i ovlaštenim revizorom (čl. 48. st. 2. ZRev).

Neovisnost u odnosu na subjekta revizije neće postojati te revizorsko društvo i ovlašteni revizor ne mogu obaviti revizorsku uslugu ako postoji prijetnja samopregleda, koristljublja, zagovaranja, rodbinske povezanosti ili zastrašivanja koja proizlazi iz financijskih, osobnih, poslovnih odnosa, odnosa u svezi sa zaposlenjem ili drugih odnosa između revizorskog društva i ovlaštenog revizora, njegove mreže i bilo koje fizičke osobe koji mogu utjecati na rezultat zakonske revizije i subjekta revizije, a zbog koje bi objektivna, razumna i informirana treća osoba, uzimajući u obzir primijenjene zaštitne mehanizme, zaključila da je ugrožena neovisnost revizorskog društva ili ovlaštenog revizora (čl. 48. st. 3. ZRev).<sup>52</sup>

U članku 49. ZRev-a određuju se okolnosti koje predstavljaju prijetnju neovisnosti ovlaštenog revizora, revizorskog društva i drugih osoba u odnosu na subjekta revizije te obveza poduzimanja mjera potrebnih za njihovo uklanjanje te usvajanja zaštitnih mehanizama za sprječavanje pojave tih okolnosti od strane revizorskog društva. Revizorsko društvo, ovlašteni revizor, glavni revizijski partneri, drugi radnici revizorskog društva i bilo koja druga fizička osoba čije su usluge stavljene na raspolaganje ili koju nadzire to revizorsko društvo, a koja je izravno uključena

52 Iznimno revizorsko društvo ne mora osigurati neovisnost ako obavlja povezane revizorske usluge koje se odnose na dogovorene postupke ili kompilaciju, pri čemu mora u svojem izvješću o tim obavljenim uslugama navesti tu činjenicu (čl. 48. st. 4. ZRev).

u obavljanje revizorske usluge, te osobe koje su usko povezane s njima u skladu s propisom o zlouporabi tržišta, ne smiju ostvarivati i imati materijalne i izravne koristi, niti smiju biti uključeni u transakciju u svezi s bilo kojim financijskim instrumentom koji je izdao, za koji jamči ili koji na drugi način podržava bilo koji subjekt revizije, u okviru njihova opsega obavljanja revizorske usluge, osim interesa koje neizravno ostvaruju putem diverzificiranih subjekata za zajednička ulaganja (UCITS fondovi), uključujući upravljane fondove poput mirovinskih fondova ili životno osiguranje (čl. 49. st. 1. ZRev).

Te osobe ne smiju sudjelovati u obavljanju ili na neki drugi način utjecati na rezultate revizorske usluge bilo kojeg subjekta revizije ako: a) imaju financijske instrumente subjekta revizije, osim interesa koji se neizravno ostvaruju putem diverzificiranih subjekata za zajednička ulaganja (UCITS fondovi), b) imaju financijske instrumente bilo kojeg subjekta povezanog s subjektom revizije, što može uzrokovati ili se može općenito smatrati uzrokom sukoba interesa, osim interesa koji se neizravno ostvaruju putem diverzificiranih subjekata za zajednička ulaganja (UCITS fondovi) te c) su bile zaposlene u subjektu revizije ili su imale poslovne ili druge odnose s tim subjektom tijekom razdoblja koje obuhvaćaju financijska izvješća koja su predmet zakonske revizije i za vrijeme obavljanja revizorskih usluga, a koji mogu prouzročiti ili se za njih općenito može smatrati uzrokom sukoba interesa (čl. 49. st. 2. ZRev). One ne smiju tražiti ili primati novčane i nenovčane darove ili usluge od subjekta revizije ili bilo kojeg subjekta koji je povezan sa subjektom revizije, osim ako bi objektivna, razumna i informirana treća osoba zaključila da je njihova vrijednost zanemariva ili beznačajna (čl. 49. st. 3. ZRev).

Ako je subjekt revizije tijekom razdoblja na koje se odnose financijska izvješća preuzeo drugi subjekt ili se spojio s drugim subjektom ili je pripojio drugi subjekt ili je drugi subjekt preuzeo ili pripojio subjekt revizije, revizorsko društvo mora otkriti i ocijeniti bilo koje postojeće ili nedavne interese ili odnose, uključujući nerevizorske usluge pružene tom subjektu koje bi, uzimajući u obzir dostupne zaštitne mehanizme, mogle ugroziti neovisnost ili sposobnost ovlaštenog revizora ili revizorskog društva za nastavak obavljanja revizorskih usluga nakon što preuzimanje, spajanje ili pripajanje počne proizvoditi pravne učinke (čl. 49. st. 4. ZRev).<sup>53</sup> U tom slučaju ovlašteni revizor i revizorsko društvo moraju što je prije moguće, a najkasnije u roku od tri mjeseca, poduzeti sve mjere koje mogu biti potrebne za uklanjanje svih postojećih interesa ili prestanak odnosa koji bi bili prijetnja njihovoj neovisnosti te moraju, ako je to moguće, usvojiti zaštitne mehanizme kako bi smanjili na najmanju moguću mjeru bilo kakvu prijetnju svojoj neovisnosti koja proizlazi iz prethodnih ili postojećih interesa i odnosa (čl. 49. st. 5. ZRev).

Ovlašteni revizor ili revizorsko društvo moraju u radnoj dokumentaciji dokumentirati sve značajne prijetnje neovisnosti ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, kao i zaštitne mehanizme koji su korišteni za njihovo ublažavanje (čl. 49. st. 6. ZRev).

Ako dođe do nastupanja okolnosti iz članka 49. stavak 1. do 4. ZRev-a koje

<sup>53</sup> Preuzimanjem se smatra stjecanje značajnog utjecaja ili kontrole u smislu Zakona o računovodstvu.



moгу biti prijetnja neovisnosti u odnosu na subjekta revizije, ovlašteni revizor, glavni revizijski partneri te druge fizičke osobe koje su izravno uključene u obavljanje revizorske usluge ili su usko povezane s revizorskim društvom moraju o tomu bez odgode izvijestiti revizorsko društvo (čl. 49. st. 7. ZRev).

Zakon o reviziji propisuje i zabranu zapošljavanja ovlaštenih revizora, glavnih revizijskih partnera i drugih osoba u subjektu revizije nakon prestanka obavljanja njihovih dužnosti u svezi sa zakonskom revizijom. Pritom se zabrana zapošljavanja proširuje novim Zakonom o reviziji. Ovlašteni revizor i glavni revizijski partner koji obavljaju zakonsku reviziju u ime revizorskog društva, prije isteka razdoblja od najmanje jedne godine, odnosno u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa, prije isteka razdoblja od najmanje dvije godine nakon što su prestali obavljati dužnost ovlaštenog revizora ili glavnog revizijskog partnera u vezi sa zakonskom revizijom, ne smiju: a) prihvatiti položaj člana uprave, nadzornog odbora ili upravnog odbora u subjektu revizije, b) prihvatiti položaj voditelja računovodstvenog i/ili financijskog područja u subjektu revizije te c) ako je to primjenjivo, postati članom revizijskog odbora subjekta revizije ili, ako takav odbor ne postoji, članom organa koji obavlja funkciju koja je jednaka funkciji revizijskog odbora (čl. 50. st. 1. ZRev). Te dužnosti u subjektu revizije ne smiju preuzeti ni radnici i partneri, osim glavnih revizijskih partnera, revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju, kao i bilo koja druga fizička osoba čije su usluge stavljene na raspolaganje ili su pod nadzorom revizorskog društva, ako su oni ovlašteni za obavljanje zakonske revizije, prije isteka razdoblja od najmanje jedne godine nakon isteka razdoblja u kojem su bili izravno uključeni u obavljanje zakonske revizije (čl. 50. st. 2. ZRev). Sve te osobe moraju bez odgode izvijestiti revizorsko društvo o nastupanju navedenih okolnosti (čl. 50. st. 3. ZRev).

Članovi, odnosno dioničari revizorskog društva, kao i članovi uprave, upravnog odbora ili nadzornog odbora tog revizorskog društva ili povezanog društva ne smiju utjecati na obavljanje zakonske revizije i izdavanje revizorskog izvješća na bilo koji način kojim bi se ugrozila neovisnost i objektivnost ovlaštenog revizora koji obavlja zakonsku reviziju u ime revizorskog društva (čl. 51. ZRev).

#### ***4.4. Priprema revizorske usluge i procjena prijetnji neovisnosti, unutarnja organizacija revizorskog društva te organizacija revizorskog rada***

Revizorsko društvo i ovlašteni revizor moraju prije prihvaćanja ili nastavljanja obavljanja revizorske usluge procijeniti i dokumentirati: a) ispunjavaju li zahtjeve koji se odnose na njihovu neovisnost u odnosu na subjekta revizije iz čl. 48. i 49. ZRev-a, b) postoje li prijetnje njihovoj neovisnosti i zaštitne mjere koje su primijenjene kako bi se ublažile te prijetnje, c) ima li revizorsko društvo stručne radnike, vrijeme i resurse potrebne za obavljanje revizorske usluge na primjeren način te d) ima li glavni revizijski partner, kojega je imenovalo revizorsko društvo, odobrenje za rad u državi članici EU-a u kojoj se obavlja zakonska revizija (čl. 52. ZRev). Revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju u subjektima od javnog interesa mora imati zaposlena

u punom radnom vremenu najmanje tri ovlaštena revizora (čl. 63. ZRev).

Revizorsko društvo mora ispunjavati određene organizacijske zahtjeve koji osiguravaju njegovu neovisnost i objektivnost te kvalitetno obavljanje zakonske revizije. Tako ono mora: a) uspostaviti primjerene politike i postupke kako bi osiguralo da se članovi, odnosno dioničari, kao i članovi uprave, nadzornog, odnosno upravnog odbora revizorskog društva ili povezanog društva ne miješaju u obavljanje revizorskih usluga, čime bi se ugrozila neovisnost i objektivnost ovlaštenog revizora koji obavlja revizorske usluge u ime revizorskog društva, b) raspolagati odgovarajućim administrativnim i računovodstvenim postupcima, mehanizmima unutarnje kontrole kvalitete, djelotvornim postupcima procjene rizika te djelotvornim mjerama nadzora i zaštite sustava za obradu podataka,<sup>54</sup> c) uspostaviti odgovarajuće politike i postupke kako bi osiguralo svojim radnicima i drugim fizičkim osobama čije im se usluge stavljaju na raspolaganje ili su pod njihovim nadzorom i koji su neposredno uključeni u obavljanje revizorskih usluga, posjedovanje primjerenog znanja i iskustva za dužnosti koje su im dodijeljene, d) uspostaviti odgovarajuće politike i postupke kako bi osiguralo da povjeravanje važnih revizorskih funkcija vanjskim izvršiteljima nije provedeno tako da umanju kvalitetu unutarnje kontrole kvalitete revizorskog društva te mogućnost Ministarstva financija nadzirati usklađenost revizorskog društva s odredbama ZRev- i Uredbe iz 2014. godine,<sup>55</sup> e) uspostaviti odgovarajuće i djelotvorne organizacijske i administrativne mehanizme za sprječavanje, utvrđivanje, uklanjanje ili upravljanje prijetnjama njihovoj neovisnosti, f) uspostaviti odgovarajuće politike i postupke za obavljanje revizorskih usluga, usavršavanje, nadgledanje i praćenje aktivnosti radnika te organizaciju strukture revizorskih spisa, g) uspostaviti sustav unutarnje kontrole kvalitete radi osiguravanja kvalitete revizorskih usluga,<sup>56</sup> h) koristiti odgovarajuće sustave, resurse i postupke kako bi osiguralo kontinuitet i pravilnost u obavljanju aktivnosti revizorskih usluga, i) uspostaviti primjerene i djelotvorne organizacijske i administrativne mehanizme za rješavanje i bilježenje incidenata koji imaju ili mogu imati ozbiljne posljedice na integritet njihovih aktivnosti koje se odnose na obavljanje revizorskih usluga, j) uspostaviti odgovarajuće politike primitaka, uključujući podjelu dobiti, koje omogućuju dovoljno poticaja za učinkovito osiguranje kvalitete revizorskih usluga,<sup>57</sup> k) pratiti i ocijeniti prikladnost i učinkovitost svojih sustava, mehanizama unutarnje kontrole kvalitete te postupaka uspostavljenih u skladu sa ZRev-om i Uredbom iz 2014. godine te poduzimati primjerene mjere za otklanjanje eventualnih nedostataka<sup>58</sup> te l) uspostaviti politike, kontrole i postupke

54 Ti mehanizmi unutarnje kontrole kvalitete moraju biti osmišljeni kako bi osigurali usklađenost s odlukama i postupcima na svim razinama revizorskog društva.

55 Povjeravanje revizorskih funkcija vanjskim izvršiteljima ne utječe na obveze revizorskog društva prema subjektu revizije (čl. 53. st. 3. ZRev).

56 Sustav unutarnje kontrole kvalitete obuhvaća najmanje politike i postupke za obavljanje revizorskih usluga, usavršavanje, nadgledanje i praćenje aktivnosti radnika te organizaciju strukture revizorskih spisa. Revizorsko društvo mora odrediti ovlaštenog revizora koji je odgovoran za sustav unutarnje kontrole kvalitete.

57 Iznos prihoda koji revizorsko društvo ostvari od pružanja nerevizorskih usluga subjektu revizije nije predmetom ocjene učinka i isplate primitaka bilo kojoj osobi koja je uključena u obavljanje revizorskih usluga tom subjektu revizije ili koja na nju može utjecati.

58 Revizorsko društvo mora provoditi godišnje ocjenjivanje sustava unutarnje kontrole kvalitete i

za sprječavanje pranja novca i financiranje terorizma (čl. 53. st. 1. ZRev). Navedene se politike i postupci dokumentiraju i priopćuju radnicima revizorskog društva (čl. 53. st. 2. ZRev). Revizorsko društvo mora uzeti u obzir opseg i složenost svojih aktivnosti pri ispunjavanju obveza koje se odnose na organizacijske zahtjeve te dokazati Ministarstvu financija da su politike i postupci, osmišljeni radi ostvarivanja usklađenosti, primjereni u odnosu na opseg i složenost njegovih aktivnosti (čl. 53. st. 4. i 5. ZRev).

Kada se radi o organizaciji revizorskog rada, revizorsko društvo mora za obavljanje revizorskih usluga odrediti najmanje jednoga glavnog revizijskog partnera te mu staviti na raspolaganje dostatne resurse i broj radnika koji posjeduju potrebnu stručnost i vještine kako bi na prikladan način mogli obavljati svoje zadaće (čl. 54. st. 1. ZRev). Glavni je revizijski partner ovlašten revizor koji je glavna odgovorna osoba za obavljanje zakonske revizije ili drugih revizorskih usluga u ime revizorskog društva ili ovlašten revizor koji potpisuje revizorsko izvješće (čl. 4. t. 22. ZRev).<sup>59</sup> Pri izboru glavnog revizijskog partnera revizorsko se društvo rukovodi kriterijima osiguravanja kvalitete revizorske usluge, neovisnosti te stručnosti (čl. 54. st. 2. ZRev). On aktivno sudjeluje u obavljanju revizorskih usluga (čl. 54. st. 3. ZRev). Pri obavljanju revizorskih usluga ovlašten revizor mora posvetiti dostatno vremena svom angažmanu te osigurati dovoljno resursa kako bi na primjeren način mogao obavljati svoje zadaće (čl. 54. st. 4. ZRev). Ako revizorsko društvo traži savjet vanjskih stručnjaka, mora dokumentirati taj zahtjev i primljeni savjet (čl. 54. st. 6. ZRev).

Revizorsko društvo mora voditi evidenciju o svakom kršenju odredaba ZRev-a i Uredbe iz 2014. godine. U njoj se navode sve posljedice takvog kršenja, uključujući poduzete mjere radi rješavanja tih kršenja te mjere poduzete radi izmjene sustava unutarnje kontrole kvalitete revizorskog društva. Revizorsko društvo mora izraditi godišnje izvješće koje sadrži pregled svih poduzetih mjera te se ono priopćuje radnicima (čl. 54. st. 5. ZRev). Ono mora voditi i evidenciju klijenata (čl. 54. st. 7. ZRev)<sup>60</sup> te evidenciju svih pisanih žalbi u svezi s obavljanjem revizorskih usluga (čl. 54. st. 10. ZRev).

Revizorsko društvo mora otvoriti revizorski spis za svaku revizorsku uslugu u kojem mora dokumentirati podatke pripremljene u skladu s člankom 52. ZRev-a i člankom 6. do 8. Uredbe iz 2014. godine te zadržati sve druge podatke i dokumente koji su važni za revizorsko izvješće iz članka 58. ZRev-a te članaka 10. i 11. Uredbe iz 2014. godine, kao i za praćenje usklađenosti sa ZRev-om i drugim propisima (čl. 54. st. 8. ZRev).<sup>61</sup>

---

voditi evidenciju nalaza dobivenih tim ocjenjivanjem, kao i mjera predloženih za izmjenu toga sustava.

59 U slučaju revizije grupe, to je najmanje onaj ovlašten revizor koji je glavna odgovorna osoba za obavljanje zakonske revizije ili drugih revizorskih usluga na razini grupe te ovlašten revizor koji je određen kao glavna odgovorna osoba na razini značajnih ovisnih društava.

60 U njoj se za svakog klijenta navode njegova tvrtka i sjedište ili ime i prezime te adresa, ime i prezime glavnog revizijskog partnera te naknade obračunate za usluge zakonske revizije, ostale revizorske usluge i druge usluge u bilo kojoj poslovnoj godini.

61 Revizorski spis zatvara se najkasnije u roku od 60 dana od datuma potpisivanja revizorskog izvješća iz čl. 58. ZRev-a i čl. 10. Uredbe iz 2014. godine (čl. 54. st. 9. ZRev).

Revizorsko društvo mora kao revizorsku tajnu čuvati sve podatke koje je saznalo obavljajući revizorske usluge (čl. 57. st. 1. ZRev).<sup>62</sup> Obvezom čuvanja revizorske tajne vezani su članovi uprave i nadzornog odbora, odnosno izvršni direktori i članovi upravnog odbora revizorskog društva, kao i osobe koje rade ili su radile u revizorskom društvu i kojima jesu ili su bili na bilo koji način dostupni podatci obuhvaćeni revizorskom tajnom. Oni se tim podatcima ne smiju koristiti za svoj račun niti ih priopćiti trećim osobama ili im omogućiti da se njima koriste (čl. 57. st. 3. ZRev). U određenim slučajevima dopušteno je priopćavanje tih podataka (čl. 57. st. 4. ZRev).<sup>63</sup> Time se štiti povjerljivost između revizorskog društva i subjekta revizije te se štite njegovi podatci, a koje su članovi upravnih i nadzornih organa te radnici revizorskog društva saznali obavljajući revizorske usluge.

Što se tiče opsega revizije godišnjih financijskih izvješća i godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća, ono ne obuhvaća izražavanje uvjerenja o budućoj održivosti subjekt. a revizije ili učinkovitosti članova uprave ili upravnog odbora pri dotadašnjem ili budućem vođenju poslova subjekta (čl. 55. ZRev).

#### **4.5. Revizijski odbor**

Subjekti od javnog interesa moraju imati revizijski odbor. Novi Zakon o reviziji proširuje ovlasti revizijskog odbora i jača njegovu ulogu u svezi sa zakonskom revizijom te detaljno uređuje njegov sastav. Također se uvodi obveza revizorskog društva sastaviti dodatno izvješće koje podnosi revizijskom odboru te nadzornom, odnosno upravnom odboru subjekta revizije.

Subjekt od javnog interesa mora imati revizijski odbor koji može biti samostalno tijelo ili pomoćno tijelo nadzornog, odnosno upravnog odbora subjekta revizije (čl. 65. st. 1. ZRev).<sup>64</sup> Revizijski je odbor samostalan u svom radu (čl. 65. st. 9. ZRev).

Članovi revizijskog odbora imenuju se iz redova članova nadzornog odbora ili

62 Revizorska tajna smatra se poslovnom tajnom revizorskog društva. Ona se čuva u skladu sa Zakonom o zaštiti tajnosti podataka (Narodne novine, br. 108/96, 79/07), osim ako ZRev-om nije određeno drukčije (čl. 57. st. 2. ZRev). Ako se tijekom obavljanja revizorskih usluga revizorsko društvo treba koristiti dokumentacijom, podatcima i informacijama koji su klasificirani odgovarajućim stupnjem tajnosti, moraju se primijeniti odredbe Zakona o tajnosti podataka (Narodne novine, br. 79/07, 86/12) i Zakona o informacijskoj sigurnosti (Narodne novine, br. 79/07) (čl. 57. st. 5. ZRev).

63 Tako se ne smatra povredom obveze čuvanja revizorske tajne ako se: a) podatci priopćavaju trećim osobama uz prethodnu pisanu suglasnost klijenta, b) podatci priopćavaju Ministarstvu financija radi provedbe nadzora, odnosno drugih postupaka u okvirima njegove nadležnosti, c) podatci priopćavaju drugom revizorskom društvu u svrhu obavljanja revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća u skladu sa ZRev-om, d) podatci priopćavaju sudu na njegov pisani zahtjev u kaznenom postupku ili postupku koji mu prethodi, u skladu sa Zakonom o kaznenom postupku, e) podatci priopćavaju nadležnom tijelu u skladu sa zakonom kojim se uređuje sprječavanje pranja novca i financiranje terorizma, f) ako je to propisano drugim zakonom ili pravno obvezujućim aktima EU-a te g) podatci priopćavaju tijelima ovlaštenim za nadzor poslovanja subjekata od javnog interesa, u okvirima njihove nadležnosti.

64 Revizijski odbor ne moraju imati otvoreni investicijski fondovi s javnom ponudom (UCITS fondovi) i alternativni investicijski fondovi (čl. 65. st. 10. ZRev).

neizvršnih članova upravnog odbora i/ili drugih članova koje je imenovala glavna skupština dioničara subjekta revizije ili članovi, odnosno skupština drugog subjekta revizije (čl. 65. st. 2. ZRev). Revizijski odbor mora imati najmanje tri člana (čl. 65. st. 3. ZRev).

Što se tiče uvjeta za imenovanje članova revizijskog odbora, najmanje jedan njegov član mora biti stručan u području računovodstva i/ili revizije, a svi članovi revizijskog odbora moraju imati znanje o sektoru u kojem posluje subjekt revizije (čl. 65. st. 4. i 5. ZRev). Većina članova revizijskog odbora mora biti neovisna u odnosu na subjekt revizije. Osoba se smatra neovisnom ako nema bilo kakav poslovni, financijski, obiteljski ili drugi bliski odnos sa subjektom revizije, njegovim većinskim dioničarom ili upravom ili ako ne postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njegovu neovisnost (čl. 65. st. 6. ZRev). Taj se zahtjev za neovisnošću ne primjenjuje, ako su svi članovi revizijskog odbora članovi nadzornog odbora ili neizvršni članovi upravnog odbora subjekta revizije (čl. 65. st. 7. ZRev).

Predsjednika revizijskog odbora imenuje nadzorni, odnosno upravni odbor ili ga biraju članovi revizijskog odbora. On mora biti neovisan u odnosu na subjekt revizije (čl. 65. st. 8. ZRev).<sup>65</sup>

Bez obzira na ovlasti članova nadzornog odbora, odnosno neizvršnih članova upravnog odbora i/ili drugih članova koje je imenovala glavna skupština dioničara subjekta revizije ili članovi, odnosno skupština drugog subjekta revizije, revizijski odbor ima, uz ovlasti propisane Uredbom iz 2014. godine, i sljedeće zadaće: a) izvješćuje nadzorni odbor ili neizvršne članove upravnog odbora o ishodu zakonske revizije te objašnjava na koji je način zakonska revizija pridonijela integritetu financijskog izvještavanja i objašnjava ulogu revizijskog odbora u tom postupku, b) prati postupak financijskog izvještavanja i dostavlja preporuke ili prijedloge za osiguravanje njegovog integriteta, c) u pogledu financijskog izvještavanja prati djelotvornost sustava unutarnje kontrole kvalitete i sustava upravljanja rizicima te unutarnju reviziju, bez kršenja svoje neovisnosti, d) prati obavljanje zakonske revizije godišnjih financijskih izvješća i godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća, uzimajući u obzir sve nalaze i zaključke Ministarstva financija pri inspekciji provjere osiguranja kvalitete ovlaštenih revizora i revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju, e) ispituje i prati neovisnost revizorskog društva u skladu s odgovarajućim člancima ZRev-a te člankom 6. Uredbe iz 2014. godine (priprema zakonske revizije i procjena prijetnji neovisnosti), a posebno prikladnost pružanja dopuštenih nerevizorskih usluga u skladu sa ZRev-om i Uredbom iz 2014. godine koje podliježu prethodnom odobrenju revizijskog odbora te f) je odgovoran za postupak izbora revizorskog društva i predlaže imenovanje revizorskog društva u skladu s člankom 16. Uredbe iz 2014. godine (čl. 66. ZRev).

Revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekta od javnog interesa mora dostaviti dodatno izvješće revizijskom odboru te nadzornom, odnosno upravnom odboru subjekta revizije u skladu s člankom 11. Uredbe iz 2014. godine (čl. 67. ZRev).

<sup>65</sup> Na njegovu se neovisnost primjenjuju odredbe čl. 65. st. 6. i 7. ZRev-a. Subjekti od javnog interesa moraju najkasnije u roku od 30 dana od dana stupanja na snagu ZRev-a uskladiti revizijski odbor sa zahtjevima iz čl. 65. ZRev-a (čl. 123. st. 5. ZRev).

To se izvješće dostavlja najkasnije do datuma podnošenja revizorskog izvješća te mora biti u pisanom obliku s propisanim sadržajem. Na temelju tog izvješća analizira se kvaliteta obavljene zakonske revizije u revizijskom odboru te nadzornom, odnosno upravnom odboru subjekta revizije. Dodatno izvješće objašnjava rezultate provedene zakonske revizije te njezin tijek, a osobito ukazuje na nedostatke u sustavu unutarnjeg financijskog nadzora te sustavu računovodstva subjekta revizije. Revizorsko društvo mora bez odgode učiniti dostupnim to izvješće i Ministarstvu financija na njegov zahtjev.

#### ***4.6. Izvješće o transparentnosti***

Revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju u subjektu od javnog interesa mora objaviti izvješće o transparentnosti sukladno članku 13. Uredbe iz 2014. godine (čl. 59. st. 1. ZRev). Ono mora objaviti godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije četiri mjeseca od kraja svake poslovne godine na svojoj mrežnoj stranici te ono ostaje na tom mrežnom mjestu najmanje pet godina od datuma objave na mrežnoj stranici. Objavljeno godišnje izvješće o transparentnosti revizorsko društvo može ažurirati. Pritom se mora navesti da je to ažurirana verzija izvješća, dok izvorna verzija izvješća ostaje dostupna na mrežnoj stranici. Revizorsko društvo mora obavijestiti Ministarstvo financija da je to izvješće objavljeno na mrežnoj stranici društva ili da je ažurirano. Uredba određuje minimalni sadržaj izvješća te ga mora potpisati revizorsko društvo. Iznimno revizorsko društvo može odlučiti ne objaviti popis subjekata od javnog interesa za koje je ono obavilo zakonske revizije tijekom prethodne poslovne godine, ako je to nužno za ublažavanje neposrednih i značajnih prijetnji osobnoj sigurnosti bilo koje osobe. Ono tada mora bez odgode izvijestiti Ministarstvo financija o primjeni te iznimke te na društvo pada teret dokaza postojanja takve prijetnje (čl. 59. st. 2. ZRev).

#### ***4.7. Naknada za obavljenu zakonsku reviziju***

Iznos naknade za obavljanje zakonske revizije ne smije biti uvjetovan te ne smije ovisiti niti biti povezan s pružanjem dodatnih nerevizorskih usluga subjektu revizije (čl. 62. st. 1. ZRev).

Kada se radi o naknadi za obavljanje zakonske revizije te pružanje dopuštenih nerevizorskih usluga koja se isplaćuje revizorskom društvu koje obavlja zakonsku reviziju u subjektima od javnog interesa, Uredba iz 2014. godine u članku 4. propisuje ograničenja njezinog iznosa (čl. 62. st. 2. ZRev). I ovdje se traži da naknade za pružanje usluga zakonske revizije subjektima od javnog interesa nisu uvjetovane. Uvjetovane naknade znače naknade za revizijske angažmane koje su izračunate na prethodno utvrđenoj osnovi povezanoj s ishodom ili rezultatom transakcije ili rezultatom izvršenog posla. Naknade se ne smatraju uvjetovanim ako ih je utvrdio sud ili Ministarstvo financija (čl. 4. st. 1. Uredbe iz 2014. godine).

Ako revizorsko društvo subjektu revizije, njegovom vladajućem društvu ili društvima pod njegovom kontrolom (ovisnim društvima), tijekom razdoblja od tri ili više uzastopnih poslovnih godina, pruža dopuštene nerevizorske usluge, tada ukupni

iznos naknada za takve usluge ne smije prelaziti 70 % prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne poslovne godine za usluge zakonske revizije subjekta revizije i, ako je to primjenjivo, njegova vladajućeg društva, društava pod njegovom kontrolom te konsolidiranih financijskih izvješća te skupine poduzetnika (čl. 4. st. 2. Uredbe iz 2014. godine). Ministarstvo financija može na zahtjev revizorskog društva iznimno dopustiti da ono bude izuzeto od toga ograničenja s obzirom na subjekt revizije kojemu pruža uslugu zakonske revizije na razdoblje koje ne prelazi dvije poslovne godine. Time se ograničava iznos naknade za dopuštene nerevizorske usluge koje revizorsko društvo pruža subjektu od javnog interesa te se čini ovisnim o iznosu naknade za usluge zakonske revizije koje je društvo pružilo subjektu.

Ako su u svakoj od zadnje tri uzastopne poslovne godine ukupne naknade primljene od subjekta od javnog interesa više od 15 % ukupnih naknada koje su primili revizorsko društvo ili revizor grupe koji obavljaju zakonsku reviziju u svakoj od tih poslovnih godina, takvo revizorsko društvo ili revizor grupe o toj činjenici moraju obavijestiti revizijski odbor subjekta revizije te s njime raspraviti prijetnje njihovoj neovisnosti i zaštitne mehanizme koji se primjenjuju za ublažavanje tih prijetnji. Revizijski odbor tada razmatra bi li revizijski angažman trebao biti podvrgnut provjeri kontrole kvalitete angažmana od strane drugog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva prije izdavanja revizorskog izvješća. Ako naknade primljene od tog subjekta od javnog interesa nastave premašivati 15 % ukupnih primljenih naknada revizorskog društva ili revizora grupe koji obavljaju zakonsku reviziju, revizijski odbor na temelju objektivnih razloga može donijeti odluku hoće li revizorsko društvo ili revizor grupe, toga subjekta ili skupine subjekata nastaviti obavljati zakonsku reviziju u dodatnom razdoblju, koje ne smije biti dulje od dvije godine (čl. 4. st. 3. ZRev). U tim slučajevima revizijski odbor subjekta od javnog interesa analizira utjecaj ukupnih naknada isplaćenih revizorskom društvu ili revizoru grupe na njihovu neovisnost u odnosu na subjekta revizije te poduzima potrebne mjere za otklanjanje prijetnji njihovoj neovisnosti.

#### ***4.8. Unutarnja provjera kontrole kvalitete revizijskog angažmana u revizorskom društvu***

Jedan od općih organizacijskih zahtjeva koji se postavlja pred revizorska društva je uspostava sustava unutarnje kontrole kvalitete rada društva radi osiguravanja odgovarajuće kvalitete revizorskih usluga. To je osobito važno ako se radi o obavljanju zakonske revizije u subjektima od javnog interesa u svakom pojedinačnom slučaju. Stoga Uredba iz 2014. godine u članku 8. detaljno uređuje postupak provjere kontrole kvalitete revizijskog angažmana unutar revizorskog društva prije izdavanja revizorskog izvješća te dodatnog izvješća koje se dostavlja revizijskom odboru subjekta od javnog interesa u kojem je zakonska revizija bila obavljena. Svrha je te provjere ocjena jesu li ovlašteni revizor ili glavni revizijski partner mogli razumno doći do mišljenja i zaključaka u nacrtima tih izvješća (čl. 8. st. 1. Uredbe iz 2014. godine).

Provjeru provodi nadzornik kontrole kvalitete angažmana kojega određuje

revizorsko društvo. Nadzornik je ovlaštenu revizor zaposlen u revizorskom društvu, a koji nije bio uključen u provedbu zakonske revizije na koju se odnosi provjera (čl. 8. st. 2. Uredbe iz 2014. godine). Ako je zakonsku reviziju obavljalo revizorsko društvo i ako su svi njegovi ovlaštenu revizori bili uključeni u nju ili ako zakonsku reviziju obavlja ovlaštenu revizor, a ovlaštenu revizor nije partner u revizorskom društvu ili njegov radnik (samostalni revizor), ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo moraju organizirati da provjeru provede neki drugi ovlaštenu revizor (vanjski nadzornik) (čl. 8. st. 3. Uredbe iz 2014. godine).<sup>66</sup>

Provjerom nadzornik ocjenjuje barem sljedeće elemente: a) neovisnost ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u odnosu na subjekt revizije, b) bitne rizike koji su relevantni za zakonsku reviziju, a koje su ovlaštenu revizor ili glavni revizijski partner uočili tijekom provedbe zakonske revizije i mjere koje su poduzeli za primjereno upravljanje tim rizicima, c) obrazloženje ovlaštenog revizora ili glavnog revizijskog partnera, posebno u svezi s razinom bitnosti i značajnim rizicima, d) svaki zahtjev za savjet vanjskih stručnjaka te primjena tog savjeta, e) prirodu i opseg ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvješćima koje su uočene tijekom provedbe revizije, f) teme o kojima se raspravlja s revizijskim odborom te upravom, nadzornim, odnosno upravnim odborom subjekta revizije, g) teme o kojima se raspravlja s Ministarstvom financija i drugim nadležnim tijelima te s trećim osobama, h) podržavaju li dokumenti i informacije koje je nadzornik odabrao iz spisa mišljenje ovlaštenog revizora ili glavnog revizijskog partnera navedeno u nacrtu revizorskog izvješća i dodatnog izvješća za revizijski odbor (čl. 8. st. 5. Uredbe iz 2014. godine).<sup>67</sup> Nadzornik će raspraviti rezultate provjere s ovlaštenim revizorom ili glavnim revizijskim partnerom, a revizorsko društvo mora uspostaviti postupke za rješavanja nesporazuma između glavnog revizijskog partnera i nadzornika (čl. 8. st. 6. Uredbe iz 2014. godine). Ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo te nadzornik moraju čuvati rezultate provjere te razmatranja koja su bila temelj za te rezultate (čl. 8. st. 7. Uredbe iz 2014. godine).

#### ***4.9. Obveza rotacije revizorskog društva pri obavljanju zakonske revizije u subjektima od javnog interesa***

Zakon o reviziji ograničava najdulje vrijeme trajanja revizijskog angažmana jednog revizorskog društva u određenom subjektu od javnog interesa na najviše sedam uzastopnih godina, uključujući razdoblje početnog angažmana od najmanje godinu dana (čl. 64. ZRev).<sup>68</sup> Time se osigurava rotacija revizorskih društava koja

66 Priopćavanje dokumenata ili informacija neovisnom nadzorniku radi provedbe provjere ne predstavlja kršenje obveze čuvanja poslovne tajne, a nadzornik ima obvezu čuvanja poslovne tajne u odnosu na te dokumente ili informacije.

67 Pri provjeri nadzornik bilježi barem usmene i pisane informacije ovlaštenog revizora ili glavnog revizijskog partnera koje potkrjepljuju važne prosudbe kao i glavne nalaze provedenih revizijskih postupaka i zaključke tih nalaza te njihovo mišljenje koje je zabilježeno u nacrtima revizorskog izvješća i dodatnog izvješća za revizijski odbor (čl. 8. st. 4. Uredbe iz 2014. godine).

68 Trajanje revizijskog angažmana računa se od prve poslovne godine obuhvaćene pismom



obavljaju zakonsku reviziju u subjektima od javnog interesa, čime se jača njihova neovisnost i objektivnost u odnosu na te subjekte. Revizorsko društvo se imenuje na početno razdoblje od jedne godine, a može obavljati zakonsku reviziju u subjektu revizije najdulje još šest uzastopnih godina. Hrvatski se zakonodavac opredijelio iskoristiti opciju iz Uredbe iz 2014. godine, prema kojoj države članice mogu i odstupiti od rješenja predviđenih Uredbom.<sup>69</sup> Nakon isteka najduljeg razdoblja revizijskog angažmana od sedam uzastopnih godina, revizorsko društvo te bilo koji član njegove mreže u EU-u ne smiju sljedeće četiri godine obavljati zakonsku reviziju u istom subjektu od javnog interesa (čl. 17. st. 3. Uredbe iz 2014. godine).<sup>70</sup> U slučaju prestanka revizijskog angažmana ranijeg revizorskog društva ono mora surađivati s novim revizorskim društvom koje nastavlja obavljati zakonsku reviziju u subjektu od javnog interesa (čl. 18. Uredbe iz 2014. godine).

## 5. ZAKLJUČAK

Novi Zakon o reviziji iz 2017. godine uvodi opće zahtjeve za obavljanje zakonskih revizija u svim obveznicima zakonske revizije te posebne zahtjeve koji se primjenjuju na zakonske revizije u subjektima od javnog interesa. Cilj je tih odredbi jačanje neovisnosti i objektivnosti zakonskih revizora u odnosu na subjekte revizije, uzimajući u obzir nedostatke u poslovnoj praksi revizora u razdoblju od 2007. godine do danas. Također je bitna značajka novoga Zakona jačanje javnog nadzora nad radom

- 
- o revizijskom angažmanu kojim je revizorsko društvo prvi put imenovano za provedbu uzastopnih zakonskih revizija istog subjekta od javnog interesa. Pod revizorskim društvom se podrazumijevaju i druga društva koja je to revizorsko društvo steklo ili koja su se s njim spojila. U slučaju da postoji dvojba o datumu kada je revizorsko društvo počelo s obavljanjem uzastopnih zakonskih revizija u subjektu od javnog interesa, zbog npr. spajanja društava, stjecanja društava ili promjena u strukturi članstva, revizorsko društvo mora odmah takvu dvojbu prijaviti Ministarstvu financija koje konačno utvrđuje relevantni datum (čl. 17. st. 8. Uredbe iz 2014. godine).
- 69 Uredba iz 2014. godine je u čl. 17. st. 1. odredila da subjekt od javnog interesa imenuje zakonskog revizora za početni angažman od najmanje godinu dana, pri čemu se taj angažman može produljiti, ali ne dulje od 10 godina. Države članice mogu odrediti da početni angažman traje dulje od jedne godine, odnosno da najdulje razdoblje angažmana traje kraće od 10 godina (čl. 17. st. 2. Uredbe iz 2014. godine). U čl. 17. st. 4. do 6. Uredba iz 2014. godine predviđa i mogućnost iznimnog produljenja tih najduljih razdoblja trajanja revizijskog angažmana uz poštivanje određenih uvjeta, što hrvatski zakonodavac nije prihvatio.
- 70 Glavni partneri za reviziju nadležni za obavljanje zakonske revizije prekidaju svoje sudjelovanje u zakonskoj reviziji subjekta revizije najkasnije sedam godina od dana svog imenovanja. Oni ne mogu ponovno sudjelovati u zakonskoj reviziji subjekta revizije prije isteka tri godine nakon tog prekida. Revizorsko društvo u tu svrhu uspostavlja odgovarajući mehanizam postupne rotacije u pogledu hijerarhijski najvišeg osoblja koje sudjeluje u zakonskoj reviziji, uključujući barem osobe koje su registrirane kao ovlašteni revizori. Mehanizam postupne rotacije primjenjuje se u fazama pri čemu se rotiraju pojedinci, a ne cijeli tim zaposlen u okviru angažmana. Taj je mehanizam razmjern u odnosu na opseg i složenost djelatnosti revizorskog društva. Na revizorskom je društvu teret dokaza djelatnosti primjene tog mehanizma i njegove prilagodbe opsegu te složenosti djelatnosti revizorskog društva u odnosu na Ministarstvo financija (čl. 17. st. 7 Uredbe iz 2014. godine).

ovlaštenih revizora i revizorskih društava, što je u nadležnosti Ministarstva financija.

Kada se radi o općim zahtjevima za obavljanje zakonskih revizija, Zakon uvodi primjenu standarda profesionalne skeptičnosti pri obavljanju revizorskih usluga, čime se naglašava objektivnost zakonskog revizora u odnosu na organe subjekta revizije, osobito ako njegov revizorski angažman traje dulje razdoblje. Posebna se pozornost posvećuje jačanju neovisnosti zakonskog revizora u odnosu na subjekta revizije, koja se proširuje i na druge osobe koje sudjeluju u pružanju revizorskih usluga ili mogu utjecati na rezultate revizorskih usluga. Ta neovisnost mora osobito postojati tijekom razdoblja koje obuhvaćaju financijska izvješća koja su predmet zakonske revizije i tijekom obavljanja revizorskih usluga. U tu svrhu propisuju se slučajevi kada postoje takve prijetnje njihovoj neovisnosti te se proširuje zabrana zapošljavanja ovlaštenih revizora i drugih osoba u subjektu revizije nakon prestanka obavljanja njihovih dužnosti u svezi sa zakonskom revizijom. U slučaju pojave takvih prijetnji zakonski ih revizor mora dokumentirati, poduzeti odgovarajuće mjere za njihovo uklanjanje te ustanoviti primjerene zaštitne mehanizme. Osiguravanju te neovisnosti doprinosi određivanje unutarnjih organizacijskih zahtjeva koje moraju ispunjavati revizorska društva te uređivanje organizacije revizorskog rada. Revizorsko društvo i ovlašteni revizor moraju prije prihvaćanja ili nastavljanja obavljanja revizorske usluge procijeniti ispunjavaju li zakonske uvjete koji se odnose na njihovu neovisnost i objektivnost te mogu li osigurati kvalitetnu provedbu zakonske revizije.

Kada se radi o zakonskoj reviziji u subjektima od javnog interesa, novi Zakon proširuje ovlasti revizijskog odbora i jača njegovu ulogu u svezi sa zakonskom revizijom te detaljno uređuje njegov sastav. Također se uvodi obveza revizorskog društva sastaviti dodatno izvješće koje podnosi revizijskom odboru te nadzornom, odnosno upravnom odboru subjekta revizije. Na temelju tog izvješća navedeni odbor, odnosno nadzorni organi subjekta revizije, ocjenjuju kvalitetu rada zakonskog revizora. Određuju se zabranjene nerevizorske usluge koje revizorsko društvo ne smije pružati subjektu revizije tijekom razdoblja od početka razdoblja koje je predmet revizije i izdavanja revizorskog izvješća. U slučaju zakonske revizije u subjektima od javnog interesa, ograničava se iznos naknada za pružanje dopuštenih nerevizorskih usluga te utjecaj ukupnih naknada koje prima revizorsko društvo na njegovu neovisnost i objektivnost u odnosu na subjekta revizije koji isplaćuje te naknade. Uvodi se postupak provjere kontrole kvalitete revizijskog angažmana unutar revizorskog društva prije izdavanja revizorskog izvješća te dodatnog izvješća koje se dostavlja revizijskom odboru subjekta od javnog interesa pri svakoj pojedinačnoj zakonskoj reviziji. Također se ograničava najdulje vrijeme trajanja revizijskog angažmana jednog revizorskog društva u određenom subjektu od javnog interesa, čime se osigurava rotacija revizorskih društava u obavljanju zakonske revizije. Revizorsko društvo mora svake poslovne godine izraditi izvješće o transparentnosti te ga objaviti na svojim mrežnim stranicama. Zakon o reviziji upućuje na izravnu primjenu odgovarajućih odredbi Uredbe iz 2014. godine o zakonskoj reviziji u subjektima od javnog interesa.

LITERATURA

1. Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja (tekst značajan za EPG), Službeni list EU, L 158, 27. svibnja 2014., str. 196.–226.
2. European Commission, A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union, 15 January 2001., dostupno na [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf), 31. listopada 2003.
3. European Commission, Auditing of companies' financial statements, dostupno na [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_en), 5. prosinca 2017.
4. European Commission, Green Paper of the Commission 1996, The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditors within the European Union, dostupno na [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/audit/docs/acten.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/acten.pdf), 30. listopada 2003.
5. Jurić, Dionis, Uloga revizora u dioničkom društvu, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 25, br. 1, 2004., str. 323.-352.
6. Republika Hrvatska, Konačni prijedlog Zakona o reviziji, P.Z.E. br. 172, 22. studenog 2017.
7. Republika Slovenija, Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o revidiranju, EVA 2016-1611-0002, dostupno na <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZA-KO7354>, 18. prosinca 2017.
8. Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u svezi sa zakonskom revizijom subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ (tekst značajan za EGP), Službeni list EU, L 158, 27. svibnja 2014., str., 77.–112.
9. Zakon o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15, 134/15, 120/16.
10. Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17.
11. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine, br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15.

**Dionis Jurić\***

Summary

## **INDEPENDENCE OF STATUTORY AUDITOR WITH RESPECT TO AUDITED ENTITIES UNDER THE AUDIT ACT FROM 2017**

Audit Act from 2017 sets general requirements for statutory audits in all audited entities and special requirements for statutory audits in public interest entities. Aim of these provisions is strengthening of independence and objectivity of statutory auditors towards audited entities. It also strengthens public oversight of the audit profession by the Ministry of Finance. The Act is harmonized with provisions of the Directive 2014/56/EU on statutory audits and refers to direct application of provisions of the Regulation No 537/2014 on specific requirements regarding statutory audit of public interest entities.

**Keywords:** *statutory auditor, independence, audited entities, public interest entities, Republic of Croatia, European Union.*

Zusammenfassung

## **UNABHÄNGIGKEIT DES ABSCHLUSSPRÜFERS GEGENÜBER GEPRÜFTEN UNTERNEHMEN LAUT GESETZ ÜBER DIE PRÜFUNG VON JAHRESABSCHLÜSSEN AUS 2017**

Das Gesetz über die Prüfung von Jahresabschlüssen aus 2017 führt allgemeine Anforderungen an die Abschlussprüfung bei allen Unternehmen, die der gesetzlichen Pflicht zur Prüfung ihrer Jahresabschlüsse unterliegen, sowie auch spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ein. Das Ziel dieser Bestimmungen ist es, die Unabhängigkeit und Objektivität der Abschlussprüfer gegenüber geprüften Unternehmen zu stärken, indem man die Mängel aus der Geschäftspraxis der Abschlussprüfer im Zeitraum von 2007 bis heute in Betracht zieht. Ebenfalls wird die öffentliche Aufsicht des Finanzministeriums über die Arbeit zuständiger Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften gestärkt. Das Gesetz wurde an die Richtlinie 2014/56/EU über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen angeglichen und weist auf direkte Umsetzung der Verordnung über die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse aus 2014 hin.

\* Dionis Jurić, Ph. D., Full Professor, Faculty of Law, University of Rijeka; djuric@pravri.hr.

**Schlüsselwörter:** *Abschlussprüfer, Unabhängigkeit, geprüfte Unternehmen, Unternehmen von öffentlichem Interesse, die Republik Kroatien, die Europäische Union.*

Riassunto

## **L'INDIPENDENZA DEL REVISORE DEI CONTI RISPETTO AL SOGGETTO SOTTOPOSTO A REVISIONE SECONDO LA LEGGE SULLA REVISIONE DEL 2017**

La legge sulla revisione del 2017 introduce dei requisiti generali per la revisione legale dei conti valevoli per tutti coloro che abbiano obbligo di revisione, ma anche dei requisiti speciali che si riferiscono alle revisioni legali dei conti relative ad enti di interesse pubblico. Lo scopo di tali norme è quello di potenziare l'indipendenza dei revisori dei conti rispetto ai soggetti sottoposti a revisione legale dei conti, tenendo conto delle lacune nella prassi professionale dei revisori nel periodo tra il 2007 ed oggi. Viene altresì rafforzato il controllo pubblico del Ministero delle Finanze sull'operato dei revisori autorizzati e delle società di revisione. La legge è conforme alla Direttiva sulle revisioni legali dei conti del 2014 e rinvia all'applicazione diretta del Regolamento sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico del 2014.

**Parole chiave:** *revisore legale, indipendenza, soggetto sottoposto a revisione, enti di interesse pubblico, Repubblica di Croazia, Unione europea.*

