



---

**Hrvatska revizorska komora**

**Smjernica 14: Dodatno izvješće za revizijski odbor propisano člankom 11. Uredbe (EU) br. 537/2014**

**Zagreb, veljača 2018.**

Na temelju odredbe članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (Narodne novine, broj 127/17), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore, na sjednici održanoj 22. veljače 2018. godine, donijelo je

## **Smjernica 14 - Dodatno izvješće za revizijski odbor propisano člankom 11. Uredbe (EU) br. 537/2014<sup>1</sup>**

1. Revizorska društva koja obavljaju zakonsku reviziju subjekta od javnog interesa obavezna su prema odredbi članka 67. Zakona o reviziji (Narodne novine, br. 127/17) primijeniti odredbu stavka 1. članka 11. Uredbe (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/EEZ (Tekst značajan za EGP) (SL L 158, 27. svibnja 2014.) (u daljnjem tekstu: Uredba (EU) br. 537/2014) prema kojoj su dužni **dostaviti dodatno izvješće revizijskom odboru, upravnom i nadzornom odboru subjekta koji je predmet revizije ne kasnije od datuma podnošenja izvješća neovisnog revizora sastavljenog temeljem obavljanja zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja**. To se dodatno izvješće može u 2018. godini dostaviti revizijskom odboru, upravnom i nadzornom odboru obveznika revizije prije dostave, ili istodobno s dostavom, izvješća neovisnog revizora sastavljenog temeljem zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja za 2017. godinu.
2. Dodatno izvješće se naslovljuje na revizijski odbor obveznika revizije, a ako on nema revizijski odbor tada se sukladno stavku 1. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014 naslovljuje na tijelo koje obavlja jednakovrijedne funkcije kao revizijski odbor unutar obveznika revizije.
3. Prema stavku 4. članka 11. Uredba (EU) br. 537/2014 dodatno izvješće revizijskom odboru mora biti potpisano i datirano. U slučaju kada zakonsku reviziju obavlja revizorsko društvo, dodatno izvješće revizijskom odboru potpisuje ovlaštene revizori koji obavljaju zakonsku reviziju u ime revizorskog društva.
4. U dodatnom izvješću revizijskom odboru objašnjavaju se postupci i rezultati provedene zakonske revizije te ono mora sadržavati barem:
  - (a) izjavu o neovisnosti iz članka 6. stavka 2. točke (a) Uredba (EU) br. 537/2014;
  - (b) ako je zakonsku reviziju provelo revizorsko društvo, identitet svakog glavnog partnera za reviziju koji je bio uključen u reviziju;
  - (c) ako su ovlaštene revizor ili revizorsko društvo dogovorili da bilo koji dio njihovih aktivnosti obavlja drugi ovlaštene revizor ili revizorsko društvo koje nije član iste mreže, ili su koristili rad vanjskih stručnjaka, objavu o tome i potvrdu da su ovlaštene

---

<sup>1</sup> Smjernica sadrži prijedlog strukture i sadržaja dodatnog izvješća revizora za revizijski odbor subjekta od javnog interesa u skladu s odredbom Uredbe (EU) br. 537/14. Ovlaštene revizor će na osnovu profesionalne prosudbe u konkretnim slučajevima, odlučiti hoće li primijeniti predloženo ili neko drugo primjenjivo rješenje.

revizor ili revizorsko društvo primili potvrdu od drugog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i/ili vanjskog stručnjaka o njihovoj neovisnosti;

- (d) opise naravi, učestalosti i opsega komunikacije s revizijskim odborom ili tijelom koji obavlja jednakovrijedne funkcije u subjektu koji je predmet revizije, upravljačkim tijelom i upravnim ili nadzornim tijelom subjekta koji je predmet revizije, uključujući datume sastanaka s tim tijelima;
- (e) opis opsega i vremenskog plana revizije;
- (f) ako je imenovano više od jednog revizora ili revizorskih društava, opis podjele zadaća između ovlaštenih revizora i/ili revizorskih društava;
- (g) opis korištene metodologije, uključujući koje su kategorije bilance bile izravno provjeravane, a koje kategorije su bile provjeravane na temelju testiranja sustava i testiranja usklađenosti, uključujući objašnjenje svih značajnih odstupanja u pridavanju važnosti testiranju sustava i testiranju usklađenosti u usporedbi s prethodnom godinom, čak i kada su zakonsku reviziju prethodne godine obavili drugi ovlašteni revizor(i) ili revizorsko(-a) društvo(-a);
- (h) objavu kvantitativne razine značajnosti koja se primjenjuje na provođenje zakonske revizije za financijske izvještaje u cjelini te, kada je to primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objave, te objavu kvalitativnih faktora koji su razmatrani prilikom određivanja razine značajnosti;
- (i) izvješće i objašnjenje prosudbi o događajima ili okolnostima koji su uočeni tijekom revizije, a koji bi mogli pobuditi značajnu sumnju u sposobnost subjekta da i nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, kao i tome predstavljaju li oni značajnu neizvjesnost uz navođenje sažetka svih jamstava, pisama podrške, poduzimanja javne intervencije i drugih mjera potpore koje se uzelo u obzir prilikom procjene primjerenosti primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja;
- (j) izvješćuje o svim bitnim nedostacima u sustavu unutarnjeg financijskog nadzora subjekta koje je predmet revizije ili, u slučaju konsolidiranih financijskih izvještaja, u sustavu unutarnjeg financijskog nadzora matičnog društva, kao i u sustavu računovodstva. Za svaki takav bitan nedostatak u dodatnom se izvješću navodi je li uprava riješila nedostatak o kojem je riječ ili ne;
- (k) izvješćuje o svim značajnim pitanjima koja uključuju stvarno nepoštivanje zakona i propisa ili statuta ili sumnju u njihovo nepoštovanje, a koja su utvrđena tijekom revizije, ako ih se smatra relevantnima za ispunjavanje zadaća revizorskog odbora;
- (l) izvješćuje i procjenjuje metode vrednovanja koje se primjenjuju na različite stavke godišnjih financijskih izvještaja ili godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja, uključujući utjecaj promjena tih metoda;
- (m) u slučaju zakonske revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja objašnjava opseg konsolidacije i kriterije za isključenje koji su primijenjeni od strane subjekta koji je predmet revizije na nekonsolidirane subjekte, ako ih ima, koje je primijenio subjekt koji je predmet revizije te jesu li ti kriteriji primijenjeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja;

- (n) ako je to primjenjivo, ukazuje na svaki revizorski posao koji je obavio/su obavili revizor(-i) iz trećih zemalja, ovlašteni revizor(-i), revizorski subjekt(-i) iz trećih zemalja ili revizorsko(-a) društvo(-a) u vezi sa zakonskom revizijom godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja, a koji nisu članovi iste mreže kojoj pripada revizor godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja;
  - (o) navodi je li subjekt koji je predmet revizije pružio sva tražena objašnjenja i dokumente;
  - (p) izvješćuje o:
    - i. svim značajnim poteškoćama na koje se naišlo tijekom zakonske revizije;
    - ii. svim značajnim pitanjima koja proizlaze iz zakonske revizije, a o kojima se raspravljalo ili koja su bila predmet korespondencije s upravom i
    - iii. svim drugim pitanjima koja proizlaze iz zakonske revizije, a koja su, prema stručnoj ocjeni revizora, važna za nadzor nad procesom financijskog izvještavanja.
5. U vezi sa sadržajem dodatnog izvješća za revizijski odbor važna je i odredba stavka 3. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014 prema kojoj „*Ako je istodobno angažirano više od jednog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i ako je između njih došlo do neslaganja u vezi s postupcima revizija, računovodstvenim pravilima ili bilo kojeg pitanja u vezi s provođenjem zakonske revizije, razlozi takvog neslaganja bit će objašnjeni u dodatnom izvješću revizorskom odboru*“, ali ona neće biti primjenjiva u 2018. godini.
6. Nakon što je bila usvojena Uredba (EU) br. 537/2014, krovna organizacija europskih računovođa – Federacija europskih računovođa (u daljnjem tekstu – FEE), obavila je usporedbu sadržaja Uredbe (EU) br. 537/2014 s relevantnim MRevS-ima i o tome objavila u veljači 2015. godine dokument s izvornima nazivom – Briefing Paper: Recent developments in auditor communication (u daljnjem tekstu – Briefing Paper). U tom se dokumentu konstatira da MRevS 260 (izmijenjeni) *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* i MRevS 265 *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu* kao i brojni drugi MRevS-ovi navedeni u Dodatku-1 MRevS-a 260 (izmijenjenog) sadrže zahtjeve i detaljnije upute u vezi s istom problematikom o kojoj bi revizor trebao izvješćivati u dodatnom izvješću za revizijski odbor, osim zahtjeva izvješćivanja navedenih u točkama (b), (c), (f) i (g) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014.
7. U vezi s razlikama navedenim u prethodnoj točki ove Smjernice:
- (a) treba primijetiti da ako postoji razlika u vezi sa zahtjevom izvješćivanja iz točke (f) onda mora postojati i razlika u vezi s točkom (n), jer se u oba slučaja radi o problematici povezanoj sa zajedničkim revizijom (tzv. joint audit) koju MRevS-ovi ne uređuju, a koja se može, a u nekim slučajevima čak i mora, ugovarati i obavljati sukladno Uredbi 537/2014;
  - (b) razlika u vezi s točkom (b) je u tome što se Uredbom (EU) br. 537/2014 zahtijeva objavljivanje svih glavnih partnera za reviziju koji su sudjelovali u zakonskoj reviziji,

dok MRevS-ovi zahtijevaju da se u izvješću neovisnog revizora samo navede identitet angažiranog partnera. Što uključuje pojam „glavni partner za reviziju“ navedeno je u definiciji u članku 4. točki 22. Zakona o reviziji, pa se na osnovi nje može zaključiti i što bi se u vezi s točkom (b) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014 trebalo prikazati u dodatnom izvješću za revizijski odbor.; i

- (c) prema točki 40(b) MRevS-a 700 (izmijenjenog) u slučajevima revizije financijskih izvještaja listanih subjekata, treba se u izvješću neovisnog revizora „navesti da revizor daje izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da je revizor postupio u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću“, dok se prema točki (c) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014 zahtijeva da se u tu izjavu uključe i svi drugi eventualni sudionici u reviziji. S obzirom da je podugovaranje revizije kod nas zabranjeno, to bi se onda ovaj zahtjev dodatnog izvješćivanja mogao odnositi na angažirane vanjske stručnjake (primjerice, poreznog savjetnika) i/ili vanjskog pregledavatelja kontrole kvalitete (ovlaštenog revizora ili revizorskog društva angažiranog radi ispunjavanja zahtjeva iz MSKK 1).
8. U vezi s točkom (g) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) 537/2014 treba konstatirati da revizor sukladno MRevS-ima načelo izvješćuje o pristupu kojeg je primijenio u obavljanju revizije u izvješću neovisnog revizora u *odjeljku o odgovornostima revizora za reviziju financijskih izvještaja*, dok točka (g) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) 537/2014 zahtijeva izvješćivanje o pristupu primijenjenom za pojedinačne pozicije bilance. To revizoru ne bi trebao predstavljati problem ako je svoj pristup dokumentirao na način prikazan u Slici-1 ili Slici-2.

Process	Inherent risk (Higher or Lower)	Reliance on controls	Audit risk (low, medium and higher)	Related audit area	Timing and Extent of procedures
Payments: (Bank)	Higher	Control reliance	Medium	Bank and cash, Payroll, Payables (to suppliers)	Up to 3 months before YE
Payments (Cash)	Higher	Substantive	High	Bank and cash, Payables (sundry)	At YE

Slika-1 Izvadak za procjenu rizika, vremenski raspored i planirani pristup<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Centre for Financial Reporting Reform (CFRR) World Bank Group, Audit Training of Trainers, Volume III: Trainer's Guide, izvadak iz str.19

<b>Vrste, vremenski raspored i daljnji postupci revizije</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Neće se revidirati</li> </ul>	Zbog neznačajnosti planira se da se neće testirati sljedeće pozicije financijskih izvještaja:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revidiranje uz oslanjanje na interne kontrole i njihovo testiranje</li> </ul>	<p>Postoje li okolnosti iz točke A24 MRevS-a 330 prema kojima je zbog karakteristika IT sustava klijenta nemoguće oblikovati dokazne postupke kojima bi se prikupili dostatni i primjereni revizijski dokazi na razini tvrdnji te je stoga nužno obaviti testove značajnih kontrola. Ako je to slučaj navedite koje transakcije i s njima povezane pozicije Računa dobiti i gubitka i/ili Balance i/ili Izvještaja o novčanom toku se planiraju revidirati uz oslanjanje na interne kontrole i za koje tvrdnje.</p> <p>Navedite tko će, što će i kada obaviti u vezi s tim.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revidiranje primjenom dokaznih postupaka</li> </ul>	<p>Niže navedite koje pozicije financijskih izvještaja se planira revidirati provođenjem:</p> <p>(a) testova detalja i dokaznim analitičkim postupcima, ili</p> <p>(b) samo testovima detalja.</p>

Slika -2 Izvadak iz Minimalne dokumentacije, Obrazac XXXX/10

U Slici-1 se pristup reviziji razmatra polazeći od procesa (transakcija), dok se prema Slici-2 pristup reviziji razmatra polazeći od pozicija godišnjih financijskih izvještaja (bilance odnosno računa dobiti i gubitka). Ključno je da je iz obje slike vidljivo što se planiralo obaviti uz oslanjanje na interne kontrole, a što bez oslanjanja na interne kontrole. U konačnici sve ono što je obavljeno, ako je različito od prvobitno planiranog, mora rezultirati ažuriranjem plana, pa će u tom kontekstu onda i Slike-1 i Slika-2 nakon takvog ažuriranja odražavati stvarno primijenjeni pristup reviziji godišnjih financijskih izvještaja.

Ako se na prethodno navedeni način postupa iz godine u godinu onda, na osnovi slika kojima bi se prikazivao pristup u dvije uzastopne godine, ne bi trebao biti problem utvrditi u čemu se razlikuju pristupi reviziji u tekućoj godini u odnosu na prethodnu godinu i obrazložiti razlike, ako ih ima. Primjerice, na osnovi Slike-2 za dvije uzastopne godine revizor bi mogao konstatirati da neku poziciju iz tekuće godine uopće nije ni testirao, jer je neznačajna, dok ju je prethodne godine, kada je bila značajna pozicija, testirao bez oslanjanja na interne kontrole. Isto tako bi na primjer mogao konstatirati da neku poziciju koju je prethodne godine testirao bez oslanjanja na kontrole, više ne može testirati u tekućoj godini na taj način, jer su u međuvremenu nastale okolnosti iz točke A24 MRevS-a 330 koje zahtijevaju obavljanje revizije te pozicije uz oslanjanje na interne kontrole.

- U kontekstu rezultata usporedbe navedenih u točki 6. ove Smjernice koju je obavila FEE može se zaključiti da svi zahtjevi iz stavka 2. članka 11. Uredbe br. 537/2014, osim razmatranih u točki 8. ove Smjernice, su istodobno sadržani i u MRevS-ima. Stoga, ih u suštini i ne bi bilo potrebno objašnjavati, jer je revizijska dokumentacija koju je revizor kreirao obavljajući reviziju financijskih izvještaja sukladno MRevS-ima polazna osnova

za ispunjavanje zahtjeva izvješćivanja sadržanih u preostalim točkama stavka 2. članka 11. Uredbe. Unatoč prethodnoj konstataciji u nastavku se u točkama 10 do 12 ipak razmatra kako se mogu ispuniti zahtjevi izvješćivanja navedeni u točkama (h), (i) i (k) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014.

10. Prema točki (h) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014, revizor treba objaviti iznose i čimbenike koje je razmatrao pri određivanju značajnosti što se može obaviti na način prikazan u Slici-3.

<b>Benchmark:</b>	Gross Revenue
<b>Period Considered:</b>	Prior year
<b>Percent:</b>	1%
<b>Materiality amount:</b>	13.000 Euros (1% of 1.300.000)
<b>Performance materiality:</b>	8.450 Euros (65% of 13.000)
<b>Trivial error amount:</b>	845 Euros (10% of 8.450)
<b>Justification</b>	
Gross revenue is selected as benchmark for calculation of materiality because of diminishing results compared to prior year and budget, indicating that the use of net profit may not be appropriate for the current year. The higher range of 1% proposed percentages was applied as the entity is not listed, while for determining performance materiality a middle range (of 65%) was applied suggesting a more conservative approach for a first-year audit.	

Slika-3 Dokumentiranje značajnosti<sup>3</sup>

U Slici-3 je navedeno da iznos značajnosti za financijske izvještaje iznosi 13.000 Eura, iznos značajnosti za provedbu iznosi 8.450 Eura i trivijalna pogreška (potpuno beznačajna pogreška) iznosi 845Eura te dano obrazloženje razloga zbog kojeg su prihodi određeni kao polazna osnovica za izračun značajnosti, te pojašnjenje način utvrđivanja drugih iznosa.

11. U vezi s točkom (i) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014 treba prvo konstatirati da je u Službenom listu EU objavljen pogrešan prijevod i da se tamo objavljeni tekst razlikuje od teksta navedenog u točki 4(i) ove Smjernice. Radi se o problematici povezanoj s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja, a ne o nekakvoj revizorovoj obvezi da procjenjuje ili ocjenjuje uspješnost poslovanja obveznika revizije. Revizor načelno izvješćuje o pitanjima povezanim s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja u izvješću neovisnog revizora unutar *odjeljka o revizorovoj odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja* i *odjeljka o odgovornosti uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za godišnje financijske izvještaje*. Za razliku od toga, u revizorskom izvješću za revizijski odbor revizor treba, za događaje ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u primjerenost primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja (radi se o pitanjima iz točke A3 MRevS-a 570 (izmijenjenog)), obrazložiti zašto smatra da se pojedini događaji ili okolnost mogu ignorirati. Pošto se u protivnom radi o događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u mogućnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, revizor u tom slučaju treba u konačnici objasniti na

<sup>3</sup> kao u fusnoti 1, str.15

osnovi čega „stoji iza“ onog što bi obveznik trebao objaviti i objavio je u svojim godišnjim financijskim izvještajima kao mjere s kojima rješava probleme zbog koji je inače i upitna primjerenost primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Da bi potkrijepio svoju prosudbu revizor bi trebao navesti što je obveznik revizije već postigao i/ili je započeo realizirati, kao i da li revizor smatra da je realizacija realno izvedivo i predstavlja rješenje problema povezanih s primjenjivošću primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Osim mjera navedenih u točki (i) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014 koje obuhvaćaju dobivanje jamstava, pisama podrške, poduzimanja javne intervencije, u HRK Radionici 28 razmatrane su i druge primjenjive mjere kao što su: provedba odluke da se proda dio dugotrajne imovine; pribavljanje dugoročnih izvora financiranja i dokapitalizacija, na koje se revizor može pozivati u obrazlaganju zašto smatra da je primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja unatoč postojanju događaja i okolnosti koji stvaraju značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.

12. Točka (k) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014 je u vezi s revizorovom odgovornošću da izvijesti o svojim saznanjima stečenim tijekom revizije godišnjih financijskih izvještaja da obveznik revizije krši, ili da postoji sumnja da krši, zakone i/ili regulativu koja se odnosi na njegove godišnje financijske izvještaje ili njegovo poslovanje. Revizor o tome načelno izvješćuje u izvješću neovisnog revizora unutar podnaslova *Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima* (vidjeti HRK Smjernicu br. 13). Za razliku od toga u revizorskom izvješću za revizijski odbor revizor bi trebao detaljnije navesti sve značajnije slučajeve koji uključuju stvarno nepoštivanje zakona i propisa ili statuta ili sumnju u njihovo nepoštovanje, a koja su utvrđena tijekom revizije, ako ih se smatra relevantnima za ispunjavanje zadaća revizorskog odbora.

S obzirom da točka 8. MRevS-a 450 *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije* zahtijeva da revizor pravodobno komunicira s odgovarajućom razinom menadžmenta o svim pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije, osim ako to nije zabranjeno, to onda radni papir koji revizor u vezi s tim kreira može poslužiti ne samo radi izvješćivanja revizorskog odbora sukladno navedenoj točki (k), nego i u vezi s točkom (p)(ii) stavka 2. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014. To izvješćivanje može obaviti na način prikazan u Slici-4.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Preuzeto iz *Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata*, 2. Svezak – *Praktični vodič*, str.279.



Prikaz 21.4-3

Sažetak otkrivenih pogrešnih prikazivanja

Opis	Okolnosti pojavljivanja	Poveznica radnog papira	Precijenjen/podcijenjen iznos				Ispravljeno?
			Imovina	Obveze	dobit prije poreza	Glavnica	
Nije obračunata obveza najma	Činjenične - posljedica propusta			(5.500)	5500	4.125	Da
Neevidentirane prodaje	Projekcija na temelju reprezentativnog uzorka		(12.500)		(12.500)	(9.375)	Da
Potraživanja netirana s obvezama prema dobavljačima	Činjenične - pogreška u klasificiranju		(5.500)	(5.500)			Da
Troškovi kapitalne opreme	Prosudbene - pogreška u primjeni računovodstvene politike		(13.500)		(13.500)	(10.125)	Da
Ukupna pogrešna prikazivanja otkrivena za vrijeme revizije			(31.500)	(11.000)	(20.500)	(15.375)	
Pogrešna prikazivanja ispravljena od strane menadžmenta			31.500	11.000	20.500	15.375	
Ukupna pogrešna prikazivanja			0	0	0	0	

Slika 4 Kumulirani prikaz nepoštivanja zakona i regulativa otkrivenih tijekom revizije godišnjih financijskih izvještaja

13. U revizorskom izvješću za revizijski odbor revizor se može pozivati na svoje izvješće neovisnog revizora, podatke iz tabelarnih dijelova financijskih izvještaja i bilješki uz financijske izvještaje. Obratno unakrsno pozivanje je zabranjeno odredbom stavka 3. članka 11. Uredbe (EU) br. 537/2014, osim u slučaju kada revizor izvješćuje u skladu sa zahtjevom iz točke (e) stavka 2. članka 10. Uredbe (EU) br. 537/2014., tj. kada izvješćuje o sukladnosti mišljenja kojeg je izrazio o revidiranim financijskim izvještajima s revizorskim izvješćem za revizijski odbor. (Vidjeti HRK Smjernicu br. 9).