



Hrvatska revizorska komora

Smjernica 15: Izvješće revizora o izvješću o odnosima društva s povezanim društvima propisano člankom 498. Zakona o trgovačkim društvima

Zagreb, listopad 2019.

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 29. listopada 2019. godine, donijelo je

Smjernica 15 - Izvješće revizora o izvješću o odnosima društva s povezanim društvima propisano člankom 498. Zakona o trgovačkim društvima¹

1. Ova Smjernica se odnosi na angažmane revizorskog društva/samostalnog revizora (u daljnjem tekstu: revizor) s obveznikom zakonske revizije koji je ujedno obveznik sastavljanja izvješća o odnosima društva s povezanim društvima prema odredbama članka 497. Zakona o trgovačkim društvima (Narodne novine, broj 111/93, 34/99, 121/99 - vjerodostojno tumačenje, 52/00 - Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 111/12, 68/13, 110/15 i 40/19; u daljnjem tekstu: ZTD).
2. Obveznik sastavljanja izvješća o odnosima društva s povezanim društvima (u daljnjem tekstu: Izvješće) je **ovisno društvo koje nije**:
 - (a) sklopilo **ugovor o vođenju poslova društva** s vladajućim društvom, kako je propisano odredbom članka 497. stavka 1. ZTD-a; i
 - (b) sklopilo **ugovor o prijenosu dobiti** s vladajućim društvom, kako je propisano odredbom članka 497. stavka 4. ZTD-a.
3. Uprava odnosno izvršni direktori ovisnog društva koje je obveznik sastavljanja Izvješće moraju to izvješće izraditi u prva tri mjeseca poslovne godine u skladu s odredbom članka 497. stavka 1. ZTD-a i predati ga revizoru ako se i godišnji financijski izvještaji tog ovisnog društva moraju revidirati. Slijedom navedenog, ako ovisno društvo nije obveznik zakonske revizije tada ono nema obvezu angažirati revizora radi bilo kakvog ispitivanja Izvješća.
4. U skladu s odredbom članka 498. stavka 1. ZTD-a revizor mora provesti „*reviziju² toga izvješća u opsegu koji je potreban za stjecanje razumnog uvjerenja*“.
5. U vezi s revizijom Izvješća, ZTD propisuje da:
 - (a) revizor mora o obavljenoj reviziji podnijeti **pisano izvješće** u skladu s odredbom članka 498. stavka 2. ZTD-a; i
 - (b) revizor mora u skladu s odredbom članka 498. stavka 3. ZTD-a u izvješće o reviziji **uključiti izjave propisane istim člankom ZTD-a; ili**
 - (c) u slučaju prigovora na sadržaj Izvješća ili nepotpunost Izvješća, revizor u skladu s odredbom članka 498. stavka 4. ZTD-a **mora ograničiti svoju izjavu odnosno odbiti dati izjavu; ili**
 - (d) u slučaju izjave uprave da je društvo u određenom pravnom poslu ili s određenim mjerama bilo oštećeno i šteta nije nadoknađena, revizor, sukladno odredbi članka 498. stavka 4.

¹ Smjernica sadrži prijedlog strukture i sadržaja izvješća revizora o odnosima društva s povezanim društvima u skladu s odredbom članka 498. Zakona o trgovačkim društvima. Ovlašteni revizor će na osnovu profesionalne prosudbe u konkretnim slučajevima, odlučiti hoće li primijeniti predloženo ili neko drugo primjenjivo rješenje.

² Propisana obveza izražavanja razumnog uvjerenja obavlja se primjenom Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije*.

ZTD-a, ove činjenice mora navesti u svojoj izjavi te **izjavu ograničiti na preostale poslove i mjere.**

Za obavljanje ovog angažmana primjenjiv je Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen) - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije*, koji zahtijeva da se angažman obavi primjenjujući kriterije objavljene u predmetu revizorovog ispitivanja.

6. Za potrebe izdavanja predmetnog izvješća revizora, revizor mora sklopiti ugovor s društvom te ugovoriti sljedeće:
- (a) odgovornost uprave za izvješće o odnosima društva s povezanim društvima (Izvješće),
 - (b) odgovornost revizora da planira i provede angažman u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja MSIU 3000 (izmijenjen),
 - (c) planirane procedure kako bi se steklo razumno uvjerenje i izdalo mišljenje revizora,
 - (d) predviđeni korisnici izvješća revizora,
 - (e) ograničenja objavljivanja i distribucije izvješća revizora.

Prije ugovaranja ovog angažmana, revizor mora imati dostatne i primjerene informacije o broju društava s kojima je društvo koje izvještava imalo transakcije te o obujmu tih transakcija, kako bi mogao planirati potrebno vrijeme i profesionalne kompetencije potrebne za provođenje angažmana i kako bi na odgovarajući način odredio uvjete angažmana.

7. Revizor u slučaju prihvaćanja angažmana obavljanja revizije godišnjih financijskih izvještaja ovisnog društva i ugovaranja revizije Izvješća tog društva, neće sastaviti jedno izvješće neovisnog revizora, koje bi sadržavalo mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima i izjave u vezi s revizijom Izvješća, nego će izdati dva izvješća, i to:
- (a) izvješće neovisnog revizora o godišnjim financijskim izvještajima (u daljnjem tekstu: standardno revizorsko izvješće); i
 - (b) izvješće neovisnog revizora s izražavanjem razumnog uvjerenja o izvješću o odnosima društva s povezanim društvima propisano odredbama članka 498. ZTD-a (u daljnjem tekstu: posebno revizorsko izvješće propisano ZTD-om).

8. Razlog izdavanja dva zasebna izvješća revizora je činjenica da Izvješće nije namijenjeno javnosti, nego samo nadzornom odboru, odnosno upravnom odboru ovisnog društva, te se ono ne smije priložiti uz standardno revizorsko izvješće. Nadzorni odbor, odnosno upravni odbor ovisnog društva je prema ZTD-u ovlašten izvijestiti skupštinu društva o onom što piše u Izvješću, kao i o onome što je revizor u svom izvješću izvijestio o Izvješću ovisnog društva.

U opisanoj situaciji, standardno revizorsko izvješće mora biti dvodijelno, a sadržavati će podnaslove navedene u točki 43. MRevS-a 700 (izmijenjen) - *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*. U skladu s navedenim, u izvješću neovisnog revizora biti će sadržan podnaslov „Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima“ ili neki ekvivalent tog podnaslova, a unutar njega pripadne druge odgovornosti koje će, kao minimum biti one u vezi s izvještavanjem temeljem odredbi članka 498. ZTD-a. Primjer mogućeg standardnog revizorskog izvješća daje se u **Dodatku-1** ove Smjernice.

9. Posebno revizorsko izvješće propisano ZTD-om navedeno u točki 7(b) ove Smjernice sastavlja se temeljem obavljenog angažmana s izražavanjem uvjerenja o Izvješću koje uprava odnosno izvršni direktori ovisnog društva sastavljaju sukladno odredbama članka 497. ZTD-a. Prema stavku 1.

navedenog članka ZTD-a: „u izvješću treba navesti sve pravne poslove koje je društvo u prethodnoj godini poduzelo s vladajućim društvom ili s njime povezanim društvima ili prema uputama u interesu tih društava, kao i sve druge radnje, koje je u protekloj godini prema uputama tih društava poduzelo ili propustilo poduzeti.“.

10. Radi pojašnjenja što bi konkretnije moglo sadržavati Izvješće važne su odredbe članka 263.a stavka 1. ZTD-a koje uređuju poslove s povezanim osobama. Povezane osobe su prema ZTD-u širi pojam od povezanih društava jer, prema odredbi članka 263.a stavka 1. točke 2. ZTD-a, **povezane osobe su “povezana poduzeća ili osobe“ u smislu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja** kako su definirani odredbom članka 16. stavka 2. Zakona o računovodstvu (Narodne novine, broj 78/15, 120/16 i 116/18). Prema odredbi članka 263.a stavka 1. ZTD-a: **„poslovi s povezanim osobama su pravni poslovi i radnje:**

1. *kojima se predmet ili neka druga imovinska vrijednost naplatno ili besplatno otuđuje, opterećuje ili prepušta i*
2. *koji se poduzimaju s povezanim osobama u smislu treće rečenice ovoga stavka.“.*

Slijedom navedenog, kada je u takvim poslovima i radnjama jedna od ugovornih stranka **ovisno društvo** a druga ugovorna stranka povezano društvo tada prethodno navedeni poslovi i radnje su oni koji bi trebali biti uključeni u Izvješće koje se sastavlja sukladno odredbama članka 497. ZTD-a.

11. Neovisno o okolnosti što prema odredbi članka 263.a stavka 1. ZTD-a **„propuštanje nije posao“**, prema odredbi članka 498. stavka 1. ZTD-a zahtijeva se da se o propuštanju izvijesti u Izvješću. S računovodstvenog aspekta „propuštanje“ se ne bilancira, ali bi se trebalo evidentirati i objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje. Jedan od rizika revizije biti će u vezi s otkrivanjem propusta da nije evidentirano „propuštanje“, a o kojem je obvezno izvijestiti u Izvješću temeljem odredbi članka 498. stavka 1. ZTD-a.

12. Prema odredbama članka 263.a stavak 2. ZTD-a propisano je da poslovi s povezanim osobama nisu redoviti poslovi društva koje ono poduzima s povezanim osobama pod uobičajenim tržišnim uvjetima. Sukladno ovim odredbama u Izvješću ne trebaju se iskazivati njihove redovne aktivnosti koje se odvijaju pod tržišnim uvjetima. Trgovačka društva o takvim transakcija izvješćuju Ministarstvo financija, Poreznu upravu, pomoću Obrasca PD-IPO - Izvješće o poslovnim događajima s povezanim osobama za razdoblje od _____ do _____, dok revizori u skladu s MRevS-om 550 - *Povezane stranke*, imaju obvezu provjeriti jesu li transakcije stvarno i obavljene između povezanih stranaka po tržišnim uvjetima u onim slučajevima kada je obveznik revizije naveo u svojim financijskim izvještajima da se takve transakcije odvijaju po tržišnim uvjetima.

13. Odredbom članka 263.a stavak 3. ZTD-a propisano je da: **„poslovi s povezanim osobama nisu:**

1. *poslovi s društvima kćerima, pod uvjetom da je društvo izravno ili neizravno njihov jedini član ili da u tim društvima kćerima ni jedna s društvom povezana osoba nema udio izravno ni neizravno,*
2. *poslovi s kojima se treba suglasiti ili ih odobriti glavna skupština,*
3. *svi poslovi i radnje koji se poduzimaju na temelju suglasnosti ili odobrenja glavne skupštine, a posebno:*

a) radnje povezane s povećanjem ili smanjenjem temeljnog kapitala (članci 304. do 354. ovoga Zakona), poduzetničkim ugovorima (članci 479. do 492. ovoga Zakona) te poslovi koji se poduzimaju na temelju tih ugovora,

b) prijenos cijele imovine društva odnosno strukturne promjene iz članka 552. ovoga Zakona,

c) stjecanje vlastitih dionica u skladu s člankom 233. stavkom 1. ovoga Zakona,

d) ugovori na koje se primjenjuju pravila o nastavku osnivanja iz članka 194.a ovoga Zakona) prijenos dionica manjinskih dioničara u skladu s člancima 300.f do 300.k ovoga Zakona,

f) poslovi u okviru pripajanja, spajanja, podjele i preoblikovanja u skladu s ovim Zakonom,

4. poslovi kojima se utvrđuju primici članova uprave ili članova nadzornog odbora u skladu s člankom 247.a stavkom 2. i člankom 269. stavkom 3. ovoga Zakona,

5. poslovi koje sklopi kreditna institucija na temelju mjera kojima je cilj zaštita njihove stabilnosti i koje je donijelo ili odobrilo nadležno tijelo zaduženo za bonitetni nadzor u smislu prava Europske unije,

6. poslovi koji se nude svim dioničarima pod jednakim uvjetima.“.

S obzirom da se povezanom osobom smatra i ovisno društvo to slijedom navedenog, Izvješće koje sastavlja ovisno društvo ne treba uključivati gore navedene poslove.

14. Prema odredbi članka 497. stavak 1. ZTD-a u Izvješću se: „kod pravnih poslova moraju navesti činidba i protučinidba, a kod ostalih radnji razlozi za njihovo poduzimanje te njima postignute prednosti i štete koje su nastale za društvo. Pri pokrivanju gubitaka mora se pojedinačno navesti kako je stvarno nadoknađen gubitak u poslovnoj godini ili za što je društvu bilo omogućeno da postavi pravni zahtjev.“.
15. Prema odredbi članka 497. stavak 3. ZTD-a: „na kraju izvješća uprava, odnosno izvršni direktori moraju izjaviti je li društvo prema okolnostima koje su bile poznate u trenutku kada je poduzet pravni posao ili neka radnja ili kada je ona propuštena, za svaki pravni posao primilo odgovarajuću protučinidbu i nije li time što je neka radnja bila poduzeta ili propuštena došlo do štete. Ako je društvo pretrpjelo štetu, uprava mora osim toga izjaviti je li mu ona nadoknađena.“.
16. Revizor je prema odredbi članka 498. stavka 1. ZTD-a obavezan obaviti reviziju odnosno ispitati Izvješće radi izražavanja razumnog uvjerenja. U slučaju kada revizor kroz postupak ispitivanja utvrdi da je Izvješće sastavljeno u skladu s odredbama ZTD-a, on treba temeljem odredbe članka 498. stavak 3. ZTD-a uključiti u svoje izvješće sljedeće izjave:

»Na temelju moje/naše revizije i prosudbe izvješća o odnosima s povezanim društvima potvrđujem/potvrđujemo u svim značajnim odrednicama:

 1. da su navodi u izvješću točni,
 2. da u pravnim poslovima koji se navode u izvješću prema okolnostima koje su bile poznate u vrijeme kada su poslovi poduzimani vrijednost činidbe društva nije bila neprimjereno visoka, odnosno da je razlika u vrijednosti nadoknađena,
 3. da nema okolnosti koje bi glede mjera navedenih u izvješću govorile za bitno drugačiju prosudbu od one koju je dala uprava, odnosno izvršni direktori.«.
17. Ovom Smjernicom upućuje se revizor na pribavljanje dostatnih i primjerenih dokaza u svrhu izdavanja izvješća o Izvješću s izražavanjem razumnog uvjerenja. Kada planira potrebno vrijeme i obujam procedura, revizor mora odrediti razinu značajnosti vezano za predmet ispitivanja na

koji će izdati izvješće s izražavanjem razumnog uvjerenja.

18. Revizor treba razmotriti sadrži li Izvješće sve relevantne informacije i u skladu sa zahtjevima iz članka 498. ZTD-a provjeriti u svim značajnim odrednicama:

- (a) da su navodi u Izvješću točni
- (b) da u pravnim poslovima koji se navode u Izvješću prema okolnostima koje su bile poznate u vrijeme kada su poslovi poduzimani vrijednost činidbe društva nije bila neprimjereno visoka, odnosno da je razlika u vrijednosti nadoknađena
- (c) da nema okolnosti koje bi glede mjera navedenih u Izvješću govorele za bitno drugačiju prosudbu od one koju je dala uprava.

Dokazi o točnosti Izvješća trebaju se temeljiti na upitima, analitičkim postupcima i testovima detalja. Ako revizor na temelju navedenih procedura nije otkrio bilo kakve naznake da je Izvješće nepotpuno, od njega se ne traži da provede bilo kakve dodatne postupke kako bi utvrdio potpunost objava iznesenih u Izvješću.

Primjenjivi kriteriji za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe su Sporazum o transfernim cijenama između ovisnog društva i poreznog tijela ili jedna od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena za koje su prema odredbama članka 13. Zakona o porezu na dobit i članka 40. Pravilnika o porezu na dobit, porezni obveznici dužni dokumentirati i sastaviti dokumentaciju za transferne cijene.

Radi izbjegavanja sumnje, u mjere, u koje se ne ubrajaju pravni poslovi, ulaze između ostalog mjere financiranja, izmjene u proizvodnom procesu, investicijski zahvati, istraživanje i razvoj, zaustavljanje pogona kao i propuštanje da se sklope pravni poslovi.

19. Pitanja revizora prema upravi, odnosno izvršnim direktorima ovisnog društva, gdje je to potrebno, mogu sadržavati sljedeće:

- (a) Identifikacija sustava kojim se osigurava cjelovitost popisa povezanih osoba kako je određeno člankom 473. ZTD-a, prije svega u vezi s pitanjima:
 - a. Kako uprava dobiva informacije koje se odnose na vladajuće društvo i s njime povezanim društvima;
 - b. Kako se uprava može uvjeriti u potpunost informacija navedenih u prethodnoj točki
 - c. Tko je odgovoran za pripremu Izvješća i kako on/ona dobiva informacije koje se odnose na vladajuće društvo i s njime povezanim društvima;
 - d. Da li društvo vodi odgovarajuće analitičke evidencije po pravnim osobama koje osiguravaju točnost i potpunost Izvješća;
- (b) Identifikacija sustava koji osigurava potpunost popisa pravnih poslova i drugih radnji s vladajućim društvom i s njime povezanim društvima, prije svega u vezi s:
 - a. Vodi li društvo odgovarajuću analitičku evidenciju pravnih poslova i drugih radnji s vladajućim društvom i s njime povezanim društvima, koje su prikazane u Izvješću;
 - b. Je li implementiran sustav kontrole koji osigurava točnost i potpunost pravnih poslova i drugih radnji zabilježenih u tim zapisima;
- (c) Identifikacija sustava koji osigurava potpunost popisa pravnih poslova ili drugih radnji zaključenih ili izvedenih prema uputama u interesu vladajućeg društva i s njime povezanih društvima, prije svega u vezi s:
 - a. Kako uprava razumije definicije "prema uputama" i "u interesu", te izvješćuje li uprava samo o pravnim poslovima ili drugim radnjama koje su rezultirale nedostacima ili o svim pravnim poslovima ili drugim radnjama s povezanim stranama;

- b. Kako se dobivaju informacije o tim pravnim poslovima i drugim radnjama;
- (d) Ispitivanje o metodi kojom se utvrđuje naknada za pravne poslove ili druge radnje dogovorene i prikazane u Izvješću, te usklađenost s tržišnim uvjetima ili transfernim cijenama, prije svega ispitivanjem:
 - a. Jesu li pravni poslovi ili druge radnje s vladajućim društvom i s njime povezanim društvima zaključene pod istim uvjetima kao što su dogovoreni poslovi s trećim stranama;
 - b. U slučaju odstupanja, koji su razlozi za odstupanja i jesu li ti razlozi prihvatljivi;
- (e) Ispitivanje o pravnim poslovima ili drugim radnjama u vezi s kojima je teže odrediti prikladnost protučinidbe ili pretrpljenih gubitaka, prije svega ispitivanjem:
 - a. Sadrži li Izvješće, na primjer, jednokratne pravne poslove ili druge radnje za koje nisu dostupni relevantni tržišni podaci;
 - b. Ako takvi pravni poslovi ili druge radnje postoje, kako uprava opravdava prikladnost vrijednosti tih pravnih poslova ili drugih radnji i, jesu li primijenjeni objektivni kriteriji za određivanje vrijednosti;
 - c. Ako ne postoje objektivni kriteriji i takvi pravni poslovi ili druge radnje mogu imati značajan utjecaj na zaključke praktikanta, praktikant mora provesti dodatne postupke;
- (f) Utvrđivanje razloga za značajna odstupanja u pravnim poslovima ili drugim radnjama s vladajućim društvom i s njime povezanim društvima;
- (g) Ispitivanje o načinima utjecaja na poslovne odluke od strane vladajućeg društva i s njime povezanih društava na društvo koje je sastavilo Izvješće, uključujući ulogu članova nadzornog odbora ili drugog tijela korporativnog upravljanja u donošenju tih odluka, prije svega:
 - a. Utječu li vladajuće društvo i s njim povezana društva direktno na upravu ili putem nadzornog odbora; i / ili
 - b. Ako je u financijskoj godini bilo uputa upravi izravno od strane vladajućeg društva i s njime povezanih društava ili preko nadzornog odbora da poduzme pravne poslove ili druge radnje koje nisu u interesu društva ili propusti poduzeti one koje su u interesu društva.

20. Pitanja revizora za članove nadzornog odbora, odnosno upravnog odbora o:

1. Potpunosti povezanih strana prikazanih u Izvješću;
2. Točnosti i potpunosti pravnih poslova i drugih radnji objavljenih između društva i vladajućeg društva i s njime povezanih društava;
3. Procjeni rizika od mogućih pogrešaka zbog prijevare u pripremi Izvješća;
4. Ulozi nadzornog odbora u procesu donošenja odluka uprave, prije svega:
 - a. Koji je od vlasnika predložio imenovanje pojedinih članova nadzornog odbora;
 - b. Jesu li zaposlenici vladajućeg društva ili njegovih povezanih društava ili drugih vlasnika društva članovi nadzornog odbora društva;
 - c. Daju li vladajuće društvo ili s njime povezana društva upute upravi društva putem nadzornog odbora;
 - d. Jeli u financijskoj godini uprava društva bila upućena da poduzme pravne poslove ili druge radnje koje nisu u interesu društva ili propusti poduzeti one koje su u interesu društva.
5. Ostala pitanja važna za revizorov pregled Izvješća.

21. Analitički postupci revizora koji se odnose na izjave iznesene u Izvješću moraju uključivati sljedeće:

- Usklađenost pravnih poslova i drugih radnji prikazanih u Izvješću s analitičkim evidencijama društva i sa revidiranim financijskim izvještajima;
- Razumijevanje razlika između očekivanih i stvarnih stanja koja su prikazana u Izvješću.

22. Testovi detalja revizora koji se odnose na izjave iznesene u Izvješću moraju uključivati sljedeće:

- Na uzorku provjeriti usklađenost pravnih poslova i drugih radnji prikazanih u Izvješću s popratnom dokumentacijom
- Usklađenost cijena pravnih poslova i drugih radnji prikazanih u Izvješću sa Sporazumom o transfernim cijenama između ovisnog društva i poreznog tijela ili sa studijom transfernih cijena
- U slučaju nepostojanja Sporazuma o transfernim cijenama između ovisnog društva i poreznog tijela ili studije transfernih cijena, razmotriti provođenje alternativnih postupaka i utjecaj na zaključak revizora.

23. Kada se informacije i podaci koje je revizor pribavio na temelju izvršenja gore navedenih postupaka razlikuju od onih koji su mu dostavljeni u okviru revizije godišnjih financijskih izvještaja, revizor mora ispitati razloge tih odstupanja.

24. Revizor treba pribaviti relevantne pisane izjave od uprave povezane s:

- Točnosti i potpunosti objavljenih povezanih društava kako su definirani u Zakonu o trgovačkim društvima;
- Točnosti i potpunosti prikazanih pravnih poslova i drugih radnji s vladajućim društvom i s njime povezanim društvima;
- Točnosti i potpunosti prikazanih pravnih poslova i drugih radnji, koje je društvo poduzelo ili propustilo poduzeti prema uputama ili u interesu vladajućeg društva i s njime povezanim društvima;
- Odgovornosti za Izvješće i poštivanje načela dužne pažnje i vjerodostojnosti tijekom sastavljanja Izvješća; i
- Mogućim slučajevima prijevare ili kršenja zakona ili odredbi ugovora tijekom izvršenja prikazanih pravnih poslova ili drugih radnji.

Nadalje, revizor mora pribaviti pisane izjave revizorskog odbora, nadzornog odbora i/ili drugih osoba zaduženih za upravljanje odnosno nadzor, navodeći da po njihovom mišljenju ne postoje drugi pravni poslovi ili druge radnje koje bi trebalo objaviti u Izvješću.

25. Ako revizor identificira pitanja zbog kojih smatra da Izvješće može biti netočno, mora planirati i provesti dovoljne dodatne postupke za pribavljanje dokaza na temelju kojih može procijeniti utjecaj pitanja na Izvješće koje pregledava. Takvi dodatni postupci mogu uključivati dodatne i detaljnije upite, analitičke postupke, testove detalja ili vanjske potvrde salda.

26. Revizor mora uzeti u obzir utjecaj događaja nakon datuma bilance na informacije prikazane u Izvješću i na izvješće revizora. Nakon datuma bilance, revizor može dobiti informacije koje ukazuju da nisu svi pravni poslovi ili druge radnje objavljeni u Izvješću ili informacije koje stavljaju vrijednost činidbe ili protučinidbe u potpuno novi kontekst kao rezultat novih informacija o tržišnim okolnostima koji su prevladavali u vrijeme transakcije.

27. Revizor će svoj zaključak donijeti sukladno MSIU 3000 (izmijenjen), uzevši u obzir odredbe članka 498. stavaka 2. i 3. ZTD-a.

28. U **Dodatku-2** ove Smjernice daje se primjer izvješća neovisnog revizora s izražavanjem razumnog uvjerenja o Izvješću iz članka 498. ZTD-a, sastavljeno prema ovoj Smjernici.

DODATAK-1

(točka 8. ove Smjernice)

Ilustrativni primjer mogućeg rješenja za standardno revizorsko izvješće u slučaju kada je ovisno društvo obveznik sastavljanja izvješća o odnosima društva s povezanim društvima

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o godišnjim financijskim izvještajima

[*Preuzeti tekst iz odgovarajućeg priloga Smjernice 13: Presentiranje izvješća neovisnog revizora temeljem revizije godišnjih financijskih izvještaja za 2017. godinu koji je ispod podnaslova – Izvješće o godišnjim financijskim izvještajima.*]

Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima

Izješćivanje temeljem članka 498. ZTD-a

Obavili smo, u skladu s člankom 498. Zakona o trgovačkim društvima, reviziju izvješća o odnosima društva s povezanim društvima i izdali posebno izvješće neovisnog revizora u skladu s člankom 498. stavak 5. ZTD-a datirano s [*upisati datum iz Dodatka-2 ove Smjernice s kojim je datirano posebno izvješće neovisnog revizora*].

Izješće temeljem zahtjeva iz Uredbe (EU) 537/2014

[*U slučaju kada se radi o reviziji godišnjih financijskih izvještaja subjekta čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala, preuzeti iz odgovarajućeg priloga Smjernice 13: Presentiranje izvješća neovisnog revizora temeljem revizije godišnjih financijskih izvještaja za 2017. godinu Presentiranje izvješća neovisnog revizora temeljem revizije godišnjih točke koje se nalaze ispod podnaslova – Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima.*]

Izješćivanje temeljem zahtjeva iz Zakona o računovodstvu

[*Preuzeti iz odgovarajućeg priloga Smjernice 13: Presentiranje izvješća neovisnog revizora temeljem revizije godišnjih financijskih izvještaja za 2017. godinu Presentiranje izvješća neovisnog revizora temeljem revizije godišnjih točke koje se nalaze ispod podnaslova – Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima. Tekst uz točke 1 do 3 primjenjiv je kada je revidirani subjekt obveznik sastavljanja izvješća posloводства, dok su točke 5 i 6 primjenjive kada je revidirani subjekt obveznik sastavljanja izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja.*]

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis zakonskog zastupnika revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

[Datum izvješća neovisnog revizora]

[Adresa revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

DODATAK-2

(točka 28. ove Smjernice)

Ilustrativni primjer mogućeg rješenja za posebno revizorovo izvješće u slučaju kada je ovisno društvo obveznik sastavljanja izvješća o odnosima društva s povezanim društvima

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Upravi Društva ABC

Predmet ispitivanja

Temeljem odredbi članka 498. Zakona o trgovačkim društvima i ugovora zaključenog s Društvom ABC („Društvo“) obavili smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja priloženog Izvješća o odnosima Društva s povezanim društvima za 20XX. godinu („Izvješće“) koje je pripremila uprava Društva.

Primjenjivi kriteriji

Primjenjivi kriteriji za klasificiranje pravnih poslova i radnji s povezanim društvima su sadržani u odredbama članka 263.a Zakona o trgovačkim društvima.

Primjenjivi kriteriji za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe su Sporazum o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela ili jedna od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena za koje su prema odredbama članka 13. Zakona o porezu na dobit i članka 40. Pravilnika o porezu na dobit, porezni obveznici dužni dokumentirati i sastaviti dokumentaciju za transferne cijene.

Posebna namjena i ograničenje distribucije

Naše Izvješće namijenjeno je isključivo Upravi Društva u svrhu izvještavanja Nadzornog odbora Društva vezano za usklađenost Društva sa zahtjevima članka 497. Zakona o trgovačkim društvima te se ne smije distribuirati ostalim strankama.

Odgovornosti Uprave

Uprava Društva je odgovorna za sastavljanje Izvješća za 20XX. godinu u skladu s člankom 497. Zakona o trgovačkim društvima što uključuje prezentiranje u Izvješću:

- informacija o pravnim poslovima i radnjama koje je Društvo poduzelo tijekom 20XX. godine s vladajućim društvom ili s njime povezanim društvima,
- informacija o vrijednostima činidba i protučinidba,
- informacija o pretrpljenoj šteti, ako je ima i
- ostale informacije propisane člankom 497. Zakona o trgovačkim društvima.

Uprava Društva je također odgovorna održavati sustav internih kontrola koji u razumnoj mjeri osigurava da prethodno opisana dokumentacija ne sadrži materijalne greške, bilo zbog prijevare ili pogreške.

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je izdati izvješće o Izvješću u skladu sa zahtjevima članka 498. Zakona o trgovačkim društvima. Obavili smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen) - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija* i u skladu s odredbama članka 498. Zakona o trgovačkim društvima.

Primjenjivi zahtjevi kontrole kvalitete

Primjenjujemo Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 i, u skladu s tim, održavamo sveobuhvatni sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u vezi s poštivanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva.

Sukladnost sa zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima

Ispunili smo zahtjeve neovisnosti i druge etičke zahtjeve *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* kojeg je izdao Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC), koji se temelji na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnom ponašanju.

Sažetak obavljenog posla

U vezi predmeta ispitivanja obavili smo sljedeće postupke:

- postavili upite Upravi i drugim osobama u Društvu, u svrhu razumijevanja postupaka koje Društvo koristi za identifikaciju ugovora i pravnih poslova i drugih radnji s vladajućim društvom i s njemu povezanim društvima koje treba uključiti u Izvješće i metodu kojom se određuje iznos naknade u odnosu na pravne poslove ili druge radnje prikazane u Izvješću te način određivanja potencijalnih šteta;
- postavili upite članovima Nadzornog odbora ili drugog tijela korporativnog upravljanja vezano za objave u Izvješću i povezanim rizicima;
- provjerili usklađenost informacija o pravnim poslovima i drugim radnjama prikazanim u Izvješću s računovodstvenim evidencijama Društva (glavna knjiga i pomoćne knjige) i s revidiranim godišnjim financijskim izvještajima;
- provjerili dosljednost primjene Sporazum o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela **ili** jedne od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena za odabrane transakcije prikazanih u Izvješću o odnosima Društva, na osnovu uzorka, odnosno primjerenosti vrijednosti činidbe;
- stekli razumijevanje u vezi s razlikama između očekivanih i stvarnih stanja koja su prikazana u Izvješću;
- pregledali smo, na osnovu uzorka, relevantnu dokumentaciju Društva (ugovora i faktura) vezanih za poslove zabilježene u Izvješću o odnosima Društva s povezanim društvima.
- [dodatne postupke (*kada je to potrebno prema točki 25. ove Smjernice*)]

Zaključak revizora

Prema našem mišljenju:

- (a) navodi izneseni u Izvješću su, u svim značajnim odrednicama, točni;
- (b) u pravnim poslovima koji se navode u Izvješću prema okolnostima koje su bile poznate u vrijeme kada su poslovi poduzimani vrijednost činidbe Društva nije bila, u svim značajnim odrednicama, neprimjereno visoka;
- (c) nema okolnosti koje bi glede mjera navedenih u Izvješću govorile za bitno drugačiju prosudbu od one koju je dala uprava Društva.

Inherentna ograničenja

Temeljem obavljenih i gore opisanih postupaka ovo je izvješće s izražavanjem razumnog uvjerenja, te njegova namjena nije, niti ono predstavlja, pravno mišljenje o usklađenosti s člankom 497. Zakona o trgovačkim društvima ili drugim zakonskim propisima.

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis zakonskog zastupnika revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

[Datum izvješća neovisnog revizora]

[Adresa revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]