**Tekst izjave o odricanju od odgovornosti**

Svi predlošci ponuđenih Ugovora kao i tekst Općih uvjeta za ugovore o reviziji financijskih izvještaja ili ugovore o uvidu u financijske izvještaje isključivo su informativnog karaktera, te Hrvatska revizorska komora ne preuzima bilo kakvu odgovornost za eventualnu financijsku i materijalnu štetu koja može nastati njihovom upotrebom.

Hrvatska revizorska komora neće biti odgovorna za sadržaj pojedinačno sklopljenih Ugovora o revizorskim uslugama ili Općih uvjeta za ugovore o reviziji financijskih izvještaja ili ugovore o uvidu u financijske izvještaje, niti za način na koji se taj sadržaj upotrebljava.

**Dodatak 1.**

**Upute za sklapanje ugovora o međusobnim pravima i obvezama revizorskih društava u svezi s ugovorima o zajedničkoj reviziji financijskih izvještaja i ugovorima o zajedničkoj reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja**

*S obzirom na okolnost da kod ugovora o zajedničkoj reviziji financijskih izvještaja i ugovora o zajedničkoj reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja, reviziju obavlja već broj revizorskih društava, preporuča se sklapanje posebnog ugovora kojim će se urediti međusobna prava, obveze, naknada i druga pravna pitanja koja mogu nastati između više revizorskih društava kod zajedničkog obavljanja revizijskog angažmana.*

*Kako je uređenje takvog pravnog odnosa ovisno o okolnostima svakog pojedinog revizijskog angažmana, opsega posla, itd., a u konačnici i dogovora između angažiranih revizorskih društava, zbog velikog broja varijacija ne nudi se standardizirani obrazac ugovora koji je primjenjiv u takvim revizorskim angažmanima.*

*Međutim, u ovim uputama ukazuje se na neka pravna pitanja na koja revizorska društva kao strane toga ugovora trebaju posebno obratiti pozornost.*

*S tom intencijom, u nastavku se navode pravna pitanja koja predstavljaju preporučeni sadržaj ugovora o međusobnim pravima i obvezama u svezi s obavljanjem zajedničke revizije financijskih izvještaja i ugovora o međusobnim pravima i obvezama u svezi s obavljanjem zajedničke revizije konsolidiranih financijskih izvještaja.*

**Preporučene odredbe takvih ugovora su sljedeće:**

**1. Ugovorne strane**

*U zaglavlju ugovora o međusobnim pravima i obvezama potrebno je navesti sva revizorska društva koja obavljaju zajedničku reviziju s naznakom OIB-a, sjedišta/poslovne adrese, osobama ovlaštenim za zastupanje te mjesto i datum sklapanja ugovora.*

**2. Predmet ugovora**

*U ovom članku treba precizno i nedvosmisleno navesti predmet ugovora. Primjerice, ako je riječ o zajedničkoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja, tada se uvodno treba naznačiti da su predmet ugovora međusobna prava i obveze u svezi s obavljanjem zajedničke revizije temeljem ugovora o zajedničkoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja sklopljenim dana xxx između trgovačkog društva xxx (čiji godišnji financijski izvještaji su predmet revizije) i revizorskog društva XY 1 i revizorskog društva XY 2.*

**3. Međusobna komunikacija i komunikacija s trgovačkim društvom čiji godišnji financijski izvještaji su predmet revizije**

*U ovom članku/člancima treba detaljno razraditi pitanja koja se odnose na međusobnu komunikaciju revizorskih društava u svezi sa zajedničkom revizijom, kao i pitanja koja se tiču komunikacije između revizorskih društava i subjekta revizije.*

*Kada je riječ o međusobnoj komunikaciji između revizorskih društava, treba odrediti osobe za komunikaciju ( adresa, e-mail, telefon).*

*Kada je riječ o komunikaciji revizorskih društava sa subjektom revizije moguće je odrediti da će u komunikaciju sa subjektom revizije biti uključena sva revizorska društva koja sudjeluju u zajedničkoj reviziji ili da će revizorska društva sporazumno odrediti jednu osobu zaduženu za komunikaciju sa subjektom revizije u kojem slučaju treba dodatno razraditi obveze i načine komunikacije između imenovane osobe i ostalih revizorskih društava.*

**4. Obveze svake od ugovornih strana**

*U ovom članku/ člancima treba detaljno definirati obveze svakog revizorskog društva u svezi sa zajedničkom revizijom, dinamiku i rokove izvršenja.*

*U definiranju obveza svakog revizorskog društva posebno treba voditi računa o potpunosti raspodjele posla, međusobnoj kontroli, usuglašavanje stavova, i drugim relevantnim pitanjima.*

*(Glede forme ove odredbe, preporuča se taksativno i jasno predvidjeti obveze svake od ugovornih strana na sljedeći način:*

1. *Obveze revizorskog društva XY Revizija 1 su:*
2. *Obveze revizorskog društva XY Revizija 2 su:*
3. *Obveze revizorskog društva XY Revizija 3 su :)*

*Nadalje, osim definiranja prava i obveza svakog od revizorskih društava u obavljanju zajedničke revizije, u ugovoru je potrebno propisati i obvezu svih revizorskih društava koja obavljaju zajedničku reviziju da na pisani ili usmeni zahtjev (ili bez upućivanja posebnog zahtjeva drugom revizorskom društvu) dostave sve informacije, kao i svu dokumentaciju kojima raspolažu, a koje mogu imati utjecaja na revizorsko mišljenje.*

*Nadalje, potrebno je ugovoriti i obvezu pravovremenog obavještavanja druge/ih strana ugovora o svim okolnostima koje mogu utjecati na zajedničku reviziju i/ ili dovesti do raskida ugovora, poput primjerice prijetnje neovisnosti ili nastupa povrede neovisnosti, i o drugim zahtjevima koje propisuju MRevS i drugi propisi.*

**5. Međusobna kontrola kvalitete obavljanja revizije i rješavanja nesuglasnosti**

*S obzirom na okolnost da kod zajedničke revizije financijskih izvještaja postoji potreba međusobne kontrole kvalitete obavljenog rada, u ovom članku treba pažljivo definirati sva pitanja koja se odnose na način i rokove obavljanja međusobne kontrole, kao i postupanja u slučaju utvrđenih nesuglasnosti.*

*Općom klauzulom u ugovoru je prvo potrebno predvidjeti da će svako revizorsko društvo moći izvršiti provjeru rada drugog revizorskog društva u* ***opsegu i mjeri*** *koju smatra potrebitim te da će im drugo revizorsko društvo u svrhu kontrole pravovremeno, na zahtjev drugog revizorskog društva ili bez upućivanja takvog zahtjeva, dostaviti svu potrebnu dokumentaciju i informacije koje su potrebne radi provođenja kontrole rada drugog revizorskog društva.*

Za slučaj nesuglasnosti tijekom obavljanja revizije ugovorne strane će dogovoriti sljedeće:

1. *način obavještavanja druge ugovorne strane o (utvrđenim) nesuglasnostima*
2. *sadržaj takve obavijesti, odnosno pojašnjenja i upute kojima se jasno navode nesuglasnosti (npr. je li riječ o nesuglasnostima u svezi s izvršenjem preuzetih obveza ili postoje razlike u mišljenjima)*
3. *rokove u kojima će jedna strana ugovora ili sve strane ugovora obavijestiti ostale strane ugovora o utvrđenim nesuglasnostima i to s ciljem preveniranja problema koji mogu nastati zbog nepravovremenog obavještavanja drugog revizorskog društva o eventualnim nesuglasnostima te kako bi se revizorskim društvima omogućilo da međusobno rasprave nesuglasnosti i dođu do zajedničkog rješenja/ dogovora.*

**6. Visina naknade**

*U ovom članku/člancima se preporuča navesti ukupni iznos ugovorene naknade, kao i iznose pojedinačne naknade (ako je primjenjivo) koja pripada svakom od revizorskih društava temeljem Ugovora o zajedničkoj reviziji financijskih izvještaja ili Ugovora o zajedničkoj reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja.*

*Osim navedenog, u ovom članku ugovorne strane trebaju predvidjeti, a potom s tim u skladu i detaljno regulirati sva pitanja koja se tiče eventualne promjene naknade do koje može doći u slučaju ako neko od revizorskih društava odradi razmjeno veći dio posla u odnosu na drugo revizorsko društvo nego li je to prvobitno Ugovorom o zajedničkoj reviziji financijskih izvještaja ili Ugovorom o zajedničkoj reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja bilo predviđeno. S tim u svezi treba precizno i što je moguće detaljnije predvidjeti moguće situacije koje mogu dovesti do promjene naknade.*

*Dakle, ako je ugovoreno da će svako od revizorskih društava dobiti polovinu ugovorene naknade, treba definirati u kojim slučajevima će doći do razmjernog povećanja/ smanjenja naknade. (Primjerice, ako je jedno revizorsko društvo u cilju dovršetka revizije u roku bilo prisiljeno preuzeti dio posla drugog revizorskog društva i tako je odradilo veći dio posla od onoga što je ugovorom predviđeno, ova bi odredba predstavljala pravni temelj za korekciju ugovorene naknade). Uz navedeno, treba definirati i način na koji će revizorsko društvo koje je odradilo veći dio posla od ugovorenog to i dokumentirati.*

*Potrebno je navesti, načelnom odredbom ili taksativno, situacije kada se zbog propusta jedne od ugovornih strane može smatrati da postoje valjani/ opravdani razlozi da jedno revizorsko društvo odradi dio posla koji je prema ugovoru trebalo odraditi drugo revizorsko društvo te da shodno tome ostvari i pravo na uvećanu naknadu.*

*Osim ovako detaljne razrade navedenog pitanja, ovo pitanje je moguće regulirati i na jednostavniji način, a taj je da ugovorne strane načelnom klauzulom samo ugovore da će pristupiti pregovorima o promjeni visine naknade, ako jedna od strana ugovora odradi veći dio posla nego li je ugovoreno i to iz razloga jer isti nije odradila druga ugovorna strana.*

*Međutim, u tom slučaju postoji mogućnost da druga strana odbije pristupiti pregovorima o promjeni visine naknade, čime se povećava izvjesnost sudskog spora u kojem bi se tada rješavalo o pravu na uvećani iznos naknade.*

**7. Odgovornost ugovornih strana i pravo na regres**

*S obzirom da se revizorska društva obvezuju obaviti zajedničku reviziju financijskih izvještaja, te da pritom izdaju revizorsko izvješće, oni solidarno odgovaraju za eventualnu naknadu štete u svezi s revizorskim izvješćem.*

*Međutim, moguće je posebnom klauzulom, koja bi bila sastavni dio ovog ugovora predvidjeti da će svako od revizorskih društava sudjelovati u naknadi štete u omjeru koji odgovara opsegu obavljenog posla/razmjeru podjele naknade (PODIJELJENA ODGOVORNOST).*

*Dakle, ako je zajednička revizija obavljena na način da je jedno revizorsko društvo obavilo 40% posla, a drugo 60% posla, tada bi i njihov doprinos u naknadi štete bio jednak omjeru sudjelovanja u obavljenoj reviziji.*

*U slučaju tužbe za naknadu štete, a u kojoj bi tužitelj uspio s tužbenim zahtjevom protiv oba revizorska društva (tuženika), ovakva bi klauzula rezultirala pravnim stanjem prema kojem bi jedno revizorsko društvo sudjelovalo u naknadi štete sa 40%, a što odgovara omjeru posla koji je izvršilo, a drugo bi bilo obvezno nadoknaditi 60% iznosa štete.*

*Shodno tome, ukoliko bi se temeljem pravila o solidarnoj odgovornosti, tužitelj naplatio u punom iznosu od samo jednog revizorskog društva (100% iznosa štete), ovakva bi odredba predstavljala pravni temelj za postavljanje regresnog zahtjeva tog revizorskog društva prema drugom revizorskom društvu i sudjelovanju u naknadi štete prema ugovorenim omjerima.*

*U slučaju da se ne ugovori podjela odgovornosti, revizorska društva će temeljem zakona odgovarati za naknadu štete u jednakim razmjerima, dakle, svako sa 50%.*

**8. (Raskid) ili izmjena ugovora i promjena naknade**

*S obzirom da je kod zajedničke revizije uspjeh revizije zavisan od stručnosti, kompetentnosti itd., oba/više revizorskih društava zajedničke revizije, u ugovoru bi trebalo regulirati pitanja te eventualno i sankcije (u obliku ugovorne kazne ili prava na izmjenu ugovora, a s tim u svezi i pravo na promjenu naknade) u slučaju nesavjesnog ili nepravovremenog izvršenja preuzetih obveza od strane jednog od revizorskog društva zajedničke revizije.*

*Ova odredba se oslanja na odredbu iz točke 4. ovih uputa, a u kojoj se precizno trebaju definirati obveze svakog od revizorskih društva kod zajedničke revizije.*

*Uz navedeno, a s obzirom da Ugovor o zajedničkoj reviziji predviđa pravo revizorskih društava na naknadu za obavljeni posao u slučaju da dođe do jednostranog raskida ugovora između revizorskih društava i subjekta revizije, preporuča se unaprijed predvidjeti omjer podjele te naknade. (Primjerice, ako su revizorska društva prisiljena raskinuti ugovor sa revidiranim subjektom, revizorska društva će temeljem ugovora o zajedničkoj reviziji imati pravo na naknadu za do tada odrađeni posao.) Naknadu koja im pripada mogu podijeliti na jednake dijelove, dakle svako revizorsko društvo bi imalo pravo na 50% od ukupnog iznosa naknade, ali mogu ugovoriti drukčiji omjer podjele naknade.*

*Kako u slučaju nastupa opisane situacije ne bi došlo do prijepora koliko kome pripada, preporuča se ovo pitanje urediti Ugovorom. (Jedna od mogućnosti je visinu naknade odrediti temeljem vrijednosti obavljenog posla. Vrijednost obavljenog posla moguće je izračunati na temelju broja odrađenih radnih sati i/ili opsega obavljenog posla).*

**9. Ograničenje i isključenje odgovornosti za štetu**

*Pitanje (isključenja i ograničenja) odgovornosti revizorskih društava kod zajedničke revizije prema klijentu je detaljno regulirano ugovorom o zajedničkoj reviziji (godišnjih) financijskih izvještaja i ugovorom o zajedničkoj reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja. U potonjim ugovorima je isključena odgovornost revizorskih društava za običnu nepažnju, dok se* ***odgovornost za namjeru i krajnju nepažnju ugovorom ne može niti isključiti niti ograničiti****.*

*Iste zakonitosti vrijede i za ovaj ugovor. Dakle, ugovorne strane mogu ugovorom isključiti ili ograničiti* ***međusobnu*** *odgovornost za štetu, kada je do štete došlo zbog propusta (obična nepažnja) u postupanju jednog od revizorskih društva koje je strana ovog ugovora.*

*Uputno je ovo pitanje regulirati na način da se taksativno navede kada, odnosno, u kojim situacijama i iz kojih razloga se ugovorne strane neće smatrati odgovornima za štetu počinjenu drugoj/im ugovornoj strani.*

*Jedna od takvih situacija bi se primjerice odnosila na povlačenje iz revizijskog angažmana zbog razloga koji zahtijevaju MRevS/Kodeks etike (primjerice, revizorsko društvo se neće smatrati odgovornim za štetu zbog raskida ugovora, ako je razlog raskida povreda načela neovisnosti pod uvjetom da je u procjeni prijetnji neovisnosti pri sklapanju ugovora, revizorsko društvo postupalo dužnom pažnjom i poduzelo sve što je objektivno gledajući bilo moguće kako bi predvidjelo i uklonilo prijetnju neovisnosti.).*

*Još jednom se naglašava da će navedena ograničenja od odgovornosti za štetu vrijediti samo u slučajevima kada je do štete došlo običnom nepažnjom (ali ne i grubom nepažnjom ili namjerom) te da nije moguće isključiti niti ograničiti odgovornost za štetu koju su revizorska društva počinila trećim osobama.*

**10. Prava intelektualnog vlasništva razvijenih i korištenih revizorskih postupaka**

*Opća klauzula kojom se uređuje pitanje prava intelektualnog vlasništva metoda razvijenih tijekom zajedničke revizije sadržana je u članku 9. Ugovora u zajedničkoj reviziji financijskih izvještaja. Prema toj klauzuli, intelektualno vlasništvo koje nastane kao rezultat zajedničke revizije smatra se zajedničkim intelektualnim vlasništvom revizorskih društava koja su obavljala zajedničku reviziju.*

*Pitanje prava intelektualnog vlasništva je moguće ugovoriti i drugačije, a u kom slučaju bi se navelo da svakom od revizorskih društava pripada pravo na intelektualno vlasništvo za one metode koje je ono samostalno razvilo.*

**11. Odredbe o mjerodavnom pravu, rješavanju sporova, stupanja ugovora na snagu i trajanju ugovora**

*Na kraju ugovora treba regulirati pravna pitanja koja su standardna za sve ugovore, a tiču se nadležnog suda za rješavanje sporova, stupanja ugovora na snagu te trajanja ugovora, broja primjeraka ugovora i slično.*