

Smjernica 16: Izvješće revizora o izvješću o primicima iz članka 272.r Zakona o trgovačkim društvima - ograničeno uvjerenje o predmetu ispitivanja i primjenjivim kriterijima

(izmjene i dopune, 16. veljače 2024.)

Zagreb, veljača 2024.

Na temelju odredbe članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (Narodne novine, broj 127/17), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore je na sjednici održanoj **16. veljače 2024.** godine usvojilo izmijenjenu i dopunjenu smjernicu¹:

Smjernica 16 - Izvješće revizora o izvješću o primicima iz članka 272.r Zakona o trgovačkim društvima - ograničeno uvjerenje o predmetu ispitivanja i primjenjivim kriterijima

1. Ova Smjernica odnosi se na angažmane revizorskog društva/samostalnog revizora (u daljnjem tekstu: revizor²) s obveznikom zakonske revizije koji je ujedno i obveznik sastavljanja izvješća o primicima propisano odredbama članka 272.r 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, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, **34/22, 114/22, 18/23 i 130/23**; u daljnjem tekstu: ZTD).
2. Obveznik sastavljanja izvješća o primicima (u daljnjem tekstu: Izvješće) je društvo, dionice kojeg su uvrštene na uređeno tržište radi trgovanja (dalje u tekstu: Društvo).
3. Uprava i nadzorni odbor Društva, odnosno izvršni direktori i upravni odbor Društva, moraju jednom godišnje sastavljati Izvješće u skladu s odredbom članka 272.r ZTD-a.
4. Podaci i informacije koje moraju biti sadržane u Izvješću propisani su odredbama članka 272.r stavcima 1. i 2. ZTD-a³.
5. U skladu s odredbom članka 272.r stavka 3. ZTD-a, revizor koji je angažiran za obavljanje zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja Društva, mora ispitati sadrži li Izvješće podatke i informacije propisane odredbama članka 272.r stavcima 1. i 2. ZTD-a.
6. Za potrebe ove Smjernice i posla ispitivanja primitaka, primicima se smatraju oni primici kako su definirani u odredbi članka 272.r stavka 1. ZTD, odnosno sve vrste i oblici nagrada i naknada, uključujući i pogodnosti, koje je Društvo ili neko drugo društvo u sastavu istoga koncerna isplatilo ili se obvezalo isplatiti svakom trenutačnom i bivšem članu uprave i nadzornog odbora Društva, odnosno izvršnom direktoru i članu upravnog odbora Društva tijekom posljednje poslovne godine.

Primici uključuju (ali nisu ograničeni na) sljedeće stavke koje je Društvo ili neko drugo društvo u sastavu istoga koncerna isplatilo ili se obvezalo isplatiti svakom trenutačnom i bivšem članu uprave i nadzornog odbora Društva, odnosno izvršnom direktoru i članu upravnog odbora Društva tijekom posljednje poslovne godine:

- fiksna osnovna plaća

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

² Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije* koji se primjenjuje za obavljanje ovih angažmana koristi termin "praktičar". Ne dovodeći u pitanje navedeno, u ovoj Smjernici se koristi pojam „revizor“ radi izbjegavanja nejasnoće tko je izvršitelj/nositelj ovih angažmana, jer su zakonima isti angažmani adresirani na revizora.

³ Dodatne informacije o izvješću o primicima u smislu članka 9a i 9b Directive (EU) 2017/828, pronađite u neobvezujućoj smjernici Europske komisije (draft version) pod nazivom: Guidelines on the standardised presentation of the remuneration report under Directive 2007/36/EC, as amended by Directive (EU) 2017/828 as regards the encouragement of long-term shareholder engagement, na [85641799-1651299727_1651299727-standardised-representation-of-the-remuneration-report-draft-12072019-2.pdf \(corporategovernancecommittee.be\)](https://ec.europa.eu/corporate-governance/standardised-representation-of-the-remuneration-report-draft-12072019-2.pdf).

- naknade za sudjelovanje u tijelima Društva
 - plaća u naravi (nadoknada troškova, kao što su: putni troškovi, smještaj, medicinski troškovi, edukacija i trening, osiguranje, troškovi stanovanja i ostali slični troškovi)
 - godišnji bonus koji pripada osobi za ispunjenje ciljeva postavljenih za godinu izvještaja
 - novčana vrijednost bilo kojeg varijabilnog dijela nagrade koji je dodijeljen ili je zarađen od strane člana uprave i nadzornog odbora Društva, odnosno izvršnog direktora i člana upravnog odbora Društva tijekom perioda izvještaja kao rezultat ispunjenja unaprijed određenih kriterija izvedbe, gdje raspon relevantnih kriterija izvedbe premašuje godinu dana neovisno o obliku naknade, poput gotovine i naknada u dionicama
 - neredovite isplate ili obveze za isplatu nastale u godini izvještaja, kao na primjer: „inicijalni“ bonus, bonus za zadržavanje, isplate za odlazak radi restrukturiranja, nadoknada troškova relokacije, nadoknade za antikonkurencijske klauzule i slično
 - mirovinski troškovi
 - besplatni proizvodi i usluge i
 - ostali gore nespomenuti primici ili nadoknade troškova.
7. U vezi s predmetnim ispitivanjem Izvješća, odredba članka 272.r stavka 3. ZTD-a⁴ propisuje da revizor mora o obavljenom ispitivanju Izvješća sastaviti **bilješku** koja se prilaže Izvješću.
8. 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 ispitivanja⁵.
9. Za potrebe izdavanja predmetne **bilješke** revizora, revizor mora sklopiti ugovor s Društvom te ugovoriti sljedeće:
- (a) odgovornost uprave i nadzornog odbora Društva, odnosno izvršnih direktora i upravnog odbora Društva za izvješće o primicima (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 ograničeno uvjerenje i dao zaključak revizora
 - (d) predviđeni korisnici **bilješke** revizora
 - (e) ograničenja objavljivanja i distribucije **bilješke** revizora.

Prije ugovaranja ovog angažmana, revizor mora imati dostatne i primjerene informacije o primicima, kako bi mogao planirati potrebno vrijeme i profesionalne kompetencije potrebne za provođenje angažmana i kako bi na odgovarajući način odredio uvjete angažmana.

⁴ Člankom 23. Zakona o izmjenama i dopunama ZTD-a (Narodne novine, br. 130/23), izmijenjen je članak 272.r ZTD-a, na način da je, pored ostalih promjena, u stavku 3. članka 272.r ZTD-a revizoru propisana obveza sastavljanja bilješke o ispitivanju izvješća o primicima, a ne izvješća o ispitivanju izvješća o primicima. **S ovom promjenom, odnosno s uvođenjem pojma „bilješka“ umjesto „izvješće“, nije promijenjena suština revizorovog angažmana niti primjena zahtjeva MSIU 3000 (izmijenjen).**

⁵ MSIU 3000 (izmijenjen) u točkama 30. i 71. upućuje na okolnosti kad se ne dovodi u pitanje primjena zahtjeva istog standarda neovisno o zakonskim i regulativnim zahtjevima, a što je primjenjivo u slučaju izmjene članka 272.r stavka 3.i 4. ZTD-a, u vezi uvođenja pojma „bilješke“ za izvješće neovisnog revizora o ispitivanju izvješća o primicima.

10. S obzirom da isti revizor obavlja i zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva, revizor neće sastaviti jedno izvješće neovisnog revizora, koje bi sadržavalo mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima i izjavu u vezi Izvješća, nego će izdati dva izvješća, i to:
- izvješće neovisnog revizora o godišnjim financijskim izvještajima (u daljnjem tekstu: standardno revizorsko izvješće) i
 - izvješće **neovisnog** revizora s izražavanjem ograničenog uvjerenja o izvješću o primicima, **koje je**, kako je propisano, **bilješka** iz odredbe članka 272.r **stavka 3.** ZTD-a, (u daljnjem tekstu: posebno revizorsko izvješće propisano ZTD-om).
11. Ovom Smjernicom upućuje se revizor na pribavljanje dostatnih i primjerenih dokaza u svrhu izdavanja izvješća **neovisnog revizora** s ograničenim uvjerenjem o Izvješću, odnosno **bilješke**, o predmetu ispitivanja i primjenjivim kriterijima. Kada planira potrebno vrijeme i obujam procedura, revizor će razmotriti razinu značajnosti vezano za predmet ispitivanja na koji će izdati izvješće s izražavanjem ograničenog uvjerenja.
12. Revizor treba razmotriti sadrži li Izvješće podatke, u svim značajnim aspektima, kako je zahtijevano sukladno članku 272.r stavcima 1. i 2. ZTD-a.

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.

13. Ispitivanje Izvješća obuhvaća minimalno sljedeće postupke koje bi revizor morao provesti:
- razumijevanje postojećih internih kontrola Društva, procesa i sistema za potrebe pripreme Izvješća
 - usklada, na uzorku, ulaznih podataka objavljenih u Izvješću s popratnom dokumentacijom dostavljenom od strane Društva, uključujući ugovore kojima su regulirane naknade za svakog pojedinog člana i rekapitulacije isplata za svakog pojedinog člana kako je objavljeno u Izvješću, ali ne isključujući drugu relevantnu dokumentaciju
 - usklada popisa svih članova uprave i nadzornog odbora Društva, odnosno svih izvršnih direktora i članova upravnog odbora Društva objavljenih u Izvješću s informacijama iz godišnjeg izvješća Društva
 - usklada ulaznih podataka iskazanih u Izvješću s računovodstvenim evidencijama Društva
 - usklada, na uzorku, relevantne dokumentacije Društva vezanu za podatke o primicima prikazane u Izvješću
 - upiti članovima uprave i nadzornog odbora Društva, odnosno izvršnim direktorima i članovima upravnog odbora Društva vezano za točnost objava u Izvješću
 - čitanje Izvješća i potvrđivanje prezentacije u skladu je s člankom 272.r ZTD
 - usklada objavljenih podataka s primijenjenom politikom primitaka odobrenom od Skupštine Društva.
14. Ako revizor postane svjestan jednog ili više pitanja koja uzrokuju da vjeruje kako informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane, revizor će oblikovati i obaviti dodatne postupke radi pribavljanja daljnjih dokaza sve do trenutka u kojem će moći:
- zaključiti kako nije vjerojatno da pitanje uzrokuje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane; ili
 - utvrditi da pitanje ili više njih uzrokuju da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane.

15. Revizor treba pribaviti relevantne pisane izjave od uprave i nadzornog odbora Društva, odnosno od izvršnih direktora i upravnog odbora Društva povezane s:
- točnosti i potpunosti objavljenih primitaka u Izvješću, posebice potpunosti svih vrsta primitaka za koje ZTD propisuje uključivanje u izvještaj
 - odgovornosti za Izvješće i poštivanje načela dužne pažnje i vjerodostojnosti tijekom sastavljanja Izvješća i
 - mogućim slučajevima prijave ili kršenja zakona ili odredbi ugovora povezanih s prikazanim primicima.

Nadalje, revizor mora pribaviti pisane izjave uprave i nadzornog odbora Društva, odnosno izvršnih direktora i upravnog odbora Društva i/ili drugih osoba zaduženih za upravljanje odnosno nadzor, navodeći da po njihovom mišljenju ne postoje drugi primici koje bi trebalo objaviti u Izvješću.

16. 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 i testove detalja.
17. Revizor mora uzeti u obzir utjecaj događaja nakon datuma bilance na informacije prikazane u Izvješću i na izvješće **neovisnog** revizora, **odnosno bilješke**. Nakon datuma bilance, revizor može dobiti informacije koje ukazuju da nisu svi primici objavljeni u Izvješću, odnosno dovode u potpuno novi kontekst sadržaj Izvješća koji je bio predmet ispitivanja.
18. Revizor će svoj zaključak donijeti sukladno MSIU 3000 (izmijenjen), uzevši u obzir odredbe članka 272.r. stavka 3. ZTD-a.
19. U **Dodatku-1** ove Smjernice daje se ilustrativni primjer moguće strukture i sadržaja izvješća neovisnog revizora s izražavanjem ograničenog uvjerenja na Izvješće⁶, **za koje se** u članku 272.r **stavku 3. ZTD-a koristi pojam bilješka**, sastavljeno prema ovoj Smjernici.

⁶ Izvješće neovisnog revizora s izražavanjem ograničenog uvjerenja na Izvješće, izdano sukladno zahtjevima MSIU 3000 (izmijenjen) smatra se bilješkom iz članka 272.r stavka 3. ZTD-a.

Dodatak - 1

(točka 19. ove Smjernice)

Ilustrativni primjer moguće strukture i sadržaja posebnog izvješća **neovisnog revizora o izvješću o primicima**

Izvješće **neovisnog revizora s izražavanjem ograničenog uvjerenja o Izvješću o primicima za 20xx. godinu**

Upravi i Nadzornom odboru društva [Naziv društva]

Predmet ispitivanja

Temeljem odredbi članka 272.r stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima i ugovora zaključenog s društvom [Naziv društva] („Društvo“), obavili smo angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja priloženog Izvješća o primicima za godinu koja je završila 31. prosinca 20XX. („Izvješće o primicima“) koje su sastavili Uprava i Nadzorni odbor Društva.

Naš angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja odnosi se na predmet ispitivanja sadrži li Izvješće o primicima podatke u skladu s člankom 272.r stavcima 1. i 2. Zakona o trgovačkim društvima.

Primjenjivi kriteriji

Primjenjivi kriteriji za utvrđivanje pojedinaca koji će biti uključeni u Izvješće o primicima i zahtjevi vezani uz objavu njihovih primitaka sadržani su u odredbama članka 272.r stavcima 1. i 2. Zakona o trgovačkim društvima.

Inherentna ograničenja

U slučaju dodatnih informacija ili podataka koji su nam dostavljeni, ili u slučaju obmanjujućih usmenih ili pisanih izjava ili objašnjenja, naši nalazi, tumačenja ili zaključci u našem izvješću s izražavanjem ograničenog uvjerenja mogu biti nepotpuni ili mogu rezultirati potrebom za dodatnim postupcima koji nisu uključeni u opseg ovog angažmana.

[Uprava Društva odgovorna je za objavljivanje Izvješća o primicima na internetskim stranicama Društva u skladu s člankom 272.r stavkom 4. Zakona o trgovačkim društvima, kao i za točnost sadržanih podataka. Opseg našeg obavljenog posla ne uključuje pregledavanje navedenoga, prema tome, ne preuzimamo nikakvu odgovornost za bilo kakve izmjene i dopune do kojih bi moglo doći u Izvješću o primicima na temelju ovo izvješće s izražavanjem ograničenog uvjerenja ili bilo kakve razlike između izvješća koje smo izdali i podataka prikazanih na internetskim stranicama Društva.]⁷

Posebna svrha i ograničenje distribucije

Naše izvješće namijenjeno je isključivo Upravi i Nadzornom odboru u svrhe izvještavanja Skupštine Društva o Izvješću o primicima koje je Društvo pripremio za godinu koja završava [datum] u skladu s člankom 272.r Zakona o trgovačkim društvima. [Dopuštamo objavljivanje ovog izvješća na internetskim stranicama Društva u skladu s člankom 272.r stavkom 4. Zakona o trgovačkim društvima]⁸.

⁷ Ovaj tekst daje se kao opcija, na izbor revizoru.

⁸ Ova rečenica daje se kao opcija, na izbor revizoru.

Temeljem obavljenih i dolje opisanih postupaka ovo je izvješće s izražavanjem zaključka s ograničenim uvjerenjem, te njegova namjena nije, niti ono predstavlja, pravno mišljenje o usklađenosti s člankom 272.r Zakona o trgovačkim društvima.

U najvećoj mjeri u kojoj je to dopušteno zakonima, ne prihvaćamo nikakvu odgovornost i ne pristajemo ni na kakve obveze prema bilo kojoj drugoj strani, osim prema Upravi i Nadzornom odboru Društva, vezano uz naš rad ili ovo izvješće s izražavanjem ograničenog uvjerenja ili zaključke do kojih smo došli.

Odgovornosti Uprave i Nadzornog odbora

Uprava i Nadzorni odbor Društva odgovorni su za:

- sastavljanje Izvješća o primicima za 20XX. godinu u skladu sa zahtjevima za objavom iz članka 272.r stavcima 1. i 2. Zakona o trgovačkim društvima;
- utvrđivanje pojedinaca koji će biti uključeni u Izvješće o primicima u skladu s člankom 272.r stavkom 1. Zakona o trgovačkim društvima;
- odabir i primjenu odgovarajućih politika primitaka, kao i za donošenje razumnih prosudbi i procjena u odnosu na podatke objavljene u Izvješću o primicima;
- mjerenje primitaka za godinu koja je završila 31. prosinca 20XX. u skladu s odredbama članka 272.r stavaka 1. i 2. Zakona o trgovačkim društvima; i
- objavljivanje Izvješća o primicima na internetskoj stranici Društva u skladu s odredbama članka 272.r stavka 4. Zakona o trgovačkim društvima.

Uprava i Nadzorni odbor Društva odgovorni su za dizajn, implementaciju i održavanje sustava internih kontrola koji u razumnoj mjeri osiguravaju da prethodno opisani podaci ne sadrže materijalne greške, bilo zbog prijevare ili pogreške. Dodatno, Uprava i Nadzorni odbor Društva odgovorni su osigurati potpunost i točnost dokumentacije koja nam je dostavljena.

Naša odgovornost

Naša odgovornost je izdati izvješće o Izvješću o primicima u skladu sa zahtjevima članka 272.r stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima. Obavili smo angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen) – *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*.

Primjenjivi zahtjevi upravljanja kvalitetom

Primjenjujemo Međunarodni standard upravljanja kvalitetom 1 (MSUK 1) te sukladno navedenom, osiguravamo oblikovanje, implementiranje i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom, uključujući politike i postupke koji se odnose na usklađenost s etičkim zahtjevima i profesionalnim standardima te s primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima.

Sukladnost sa zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima

Ispunili smo zahtjeve neovisnosti i druge etičke zahtjeve *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe*, uključujući *Međunarodne standarde neovisnosti* koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA), koji se temelje na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnom ponašanju.

Sažetak obavljenog posla

U vezi predmeta ispitivanja proveli smo sljedeće postupke:

- postavili smo upite članovima Uprave, Nadzornog odbora i drugim osobama u Društvu, u svrhu stjecanja razumijevanja politika primitaka i postupka sastavljanja Izvješća o primicima;
- od Društva smo dobili popis svih članova Uprave i Nadzornog odbora Društva (*i/ili izvršnih direktora i članova upravnog odbora Društva, ako je primjenjivo po politici primitaka*) tijekom 20XX. godine i provjerili smo jesu li njihovi primici objavljeni u Izvješću o primicima;
- podatke o primicima prikazane u Izvješću o primicima uskladili smo s računovodstvenim evidencijama Društva (glavna knjiga i pomoćne knjige) za godinu koja je završila 31. prosinca 20XX.;
- pregledali smo, na osnovu uzorka, relevantnu dokumentaciju Društva (ugovore i isplate) vezanu za podatke o primicima prikazane u Izvješću o primicima; i
- provjerili smo sadrži li Izvješće o primicima sve podatke koje zahtijevaju odredbe članka 272.r stavaka 1. i 2. Zakona o trgovačkim društvima.

Priroda i opseg naših postupaka utvrđeni su na temelju procjene rizika i naše stručne prosudbe kako bismo **izrazili zaključak s ograničenim uvjerenjem**.

Opseg angažmana s izražavanjem **zaključka s ograničenim uvjerenjem** znatno je manji od opsega angažmana s izražavanjem **zaključaka s razumnim uvjerenjem** u pogledu postupaka procjene rizika, uključujući razumijevanje interne kontrole i postupaka provedenih kao odgovor na procijenjene rizike.

Vjerujemo da su dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni te da čine odgovarajuću osnovu za naš **zaključak s ograničenim uvjerenjem**.

Naš zaključak/Zaključak s ograničenim uvjerenjem

Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, ništa nam nije privuklo pažnju što bi uzrokovalo da vjerujemo kako Izvješće o primicima za 20XX. godinu pripremljeno od strane **[Naziv društva]** ne sadrži podatke, u svim značajnim aspektima, sukladno članku 272.r stavcima 1. i 2. Zakona o trgovačkim društvima.

ili

Na temelju našeg obavljenog posla i pribavljenih dokaza, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako Izvješće o primicima za godinu koja je završila 31. prosinca 20XX. **nije u svim značajnim aspektima** u skladu sa zahtjevima navedenima u članku 272.r stavcima 1. i 2. Zakona o trgovačkim društvima.

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis zakonskog zastupnika revizorskog društva/samostalnog revizora]

[Datum izvješća **neovisnog** revizora]

[Adresa revizorskog društva/samostalnog revizora]

Prilog: Izvješće o primicima za [YYYY]. godinu

Izjava o odricanju od odgovornosti

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

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

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