

Uputa 14: Dodatni izvještaj za revizijski odbor

- izmjene i dopune Upute 14 (ex Smjernica 14, veljača 2018.) slijedom objave ažuriranog izmjene i dopune Zakona o reviziji i Priručnika MRevS-ova, dio I, IFAC izdanje 2020

Zagreb, listopad 2025.

Na temelju odredbe članka 101. stavka 6. točke 3. i članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (Narodne novine, broj 127/17, 27/24, 85/24 i 145/24), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore daje sljedeću uputu:

Uputa 14 - Dodatni izvještaj za revizijski odbor

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, 27/24, 85/24 i 145/24, dalje: Zakon) primijeniti odredbu 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.) (dalje: Uredba (EU) br. 537/2014), prema kojoj su dužni dostaviti dodatni izvještaj revizijskom odboru, upravnom ili nadzornom odboru subjekta koji je predmet revizije ne kasnije od datuma podnošenja revizorskog izvješća¹ sastavljenog temeljem obavljanja zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja.
2. Dodatni izvještaj se naslovljuje na revizijski odbor obveznika revizije, a ako on nema revizijski odbor, sukladno članku 11. stavku 1. Uredbe (EU) br. 537/2014, dodatni izvještaj se naslovljuje na tijelo koje obavlja jednakovrijedne funkcije kao revizijski odbor unutar obveznika revizije.
3. U skladu s člankom 11. Uredbe (EU) br. 537/2014, ako se dodatni izvještaj za revizijski odbor ne dostavlja u jedinstvenom dokumentu, nego se komunicira u više zasebnih dijelova (primjerice, najprije u obliku plana revizije, a potom kroz izvještavanje o nalazima i procesu), svi ti dijelovi zajedno čine jedan obvezni izvještaj u smislu Uredbe (EU) br. 537/2014. Revizor je u takvim slučajevima dužan osigurati da cjelokupna komunikacija, neovisno o fazama i načinu dostave, predstavlja dosljedan i cjelovit skup informacija koji zadovoljava zahtjeve članka 11. točke 2. Uredbe (EU) br. 537/2014.
4. Prema članku 11. stavku 4. Uredbe (EU) br. 537/2014 dodatni izvještaj za revizijski odbor mora biti potpisan i datiran, a potpisuju ga ovlašteni revizori koji obavljaju zakonsku reviziju u ime revizorskog društva.
5. U dodatnom izvještaju za revizijski odbor objašnjavaju se postupci i rezultati provedene zakonske revizije, koje, sukladno članku 11. stavku 2. Uredbe (EU) br. 537/14, 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 ovlašteni revizor ili revizorsko društvo dogovorili da bilo koji dio njihovih aktivnosti obavlja drugi ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koje nije član iste mreže, ili su koristili rad vanjskih stručnjaka, objavu o tome i potvrdu da su ovlašteni 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

¹ Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji (Narodne novine, br. 85/24) dodan je novi članak 58.a Zakona o reviziji, s kojim se, pored ostalog, za izvješće neovisnog revizora o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja sukladno zahtjevima Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-ova) umjesto fraze "revizorsko izvješće" uvodi fraza "revizorski izvještaj". Ne dovodeći u pitanje navedeno, u ovoj Uputi, koristi se fraza "izvješće neovisnog revizora".

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 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.
6. U vezi sa sadržajem dodatnog izvještaja za revizijski odbor važna je i odredba članka 11. stavka 3. 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“.*
7. Accountancy Europe (ex Federation of European Accountants) usporedila je sadržaj Uredbe (EU) br. 537/2014 s relevantnim MRevS-ima i rezultate usporedbe objavila u dokumentu s izvornim nazivom – Briefing Paper: Recent developments in auditor communication². U tom je dokumentu konstatirano da MRevS 260 (izmijenjen), *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 (izmijenjen) sadrže zahtjeve i detaljnije upute u vezi s istom problematikom o kojoj revizor treba izvještavati u dodatnom izvještaju za revizijski odbor, osim zahtjeva izvještavanja navedenih u članku 11. stavku 2. točkama (b), (c), (f) i (g) Uredbe (EU) br. 537/2014.
8. U vezi s razlikama navedenim u točki 6. ove Upute:
- (a) treba primijetiti da ako postoji razlika u vezi sa zahtjevom izvještavanja iz točke (f) članka 11. stavku 2. Uredbe (EU) br. 537/2014 onda mora postojati i razlika u vezi s točkom (n) istog članka, jer se u oba slučaja radi o problematici povezanoj sa zajedničkim revizijama (engl. joint audit) koju MRevS-ovi ne uređuju, a koja se može, a u nekim slučajevima čak i mora ugovarati i obavljati sukladno Uredbi (EU) br. 537/2014;
 - (b) razlika u vezi s točkom (b) članka 11. stavku 2. Uredbe (EU) br. 537/2014 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. Definicija pojma „glavni revizijski partner“ navedena je u članku 4. točki 28. Zakona, pa se na osnovi nje može zaključiti i što bi se u vezi s točkom (b) trebalo prikazati u dodatnom izvještaju za revizijski odbor;
 - (c) prema točki 40(b) MRevS-a 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, 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) članka 11. stavka 2. 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 u Republici Hrvatskoj zabranjeno, to bi se onda ovaj zahtjev dodatnog izvještavanja 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 MSUK 1 i 2).

² dostupno na: https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/BP_Auditor_Communication_1502-1-3.pdf?v1

9. U vezi s točkom (g) članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) 537/2014 treba konstatirati da revizor sukladno MRevS-ima izvještava o pristupu kojeg je primijenio u obavljanju revizije u izvješću neovisnog revizora u *odjeljku o odgovornostima revizora za reviziju financijskih izvještaja*, dok točka (g) istog članka zahtijeva izvještavanje o pristupu primijenjenom za pojedinačne pozicije bilance. To revizoru ne bi trebalo predstavljati problem ako je svoj pristup dokumentirao, primjerice, na način kako je prikazano u Slici-1.

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 pristup³

U Slici-1 se pristup reviziji razmatra polazeći od procesa (transakcija), gdje je 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 prikaz prema Slici-1, nakon ažuriranja, odražavati stvarno primijenjeni pristup reviziji godišnjih financijskih izvještaja. Ako se na prethodno navedeni način postupa iz godine u godinu onda, na osnovi prikaza 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.

10. U kontekstu rezultata usporedbe navedenih u točki 6. ove Upute može se zaključiti da su svi zahtjevi iz članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) br. 537/2014, osim zahtjeva razmatranih u točki 8. ove Upute, 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 izvještavanja sadržanih u preostalim točkama članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) br. 537/2014. Unatoč ovoj konstataciji, u nastavku se u točkama 10. do 12. ove Upute ipak razmatra kako se mogu ispuniti zahtjevi izvještavanja navedeni u točkama (h), (i) i (k) članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) br. 537/2014.
11. Prema točki (h) članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) br. 537/2014, revizor treba objaviti iznose i čimbenike koje je razmatrao pri određivanju značajnosti što se primjerice može obaviti na način prikazan u Slici-2.

³ Centre for Financial Reporting Reform (CFRR) World Bank Group, Audit Training of Trainers, Volume III: Trainer's Guide, str.19., dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/CaseStudyPejaSko-Volume-III.pdf>

Benchmark:	Gross Revenue
Period Considered:	Prior year
Percent:	1%
Materiality amount:	13.000 Euros (1% of 1.300.000)
Performance materiality:	8.450 Euros (65% of 13.000)
Trivial error amount:	845 Euros (10% of 8.450)
Justification	
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-2 Dokumentiranje značajnosti⁴

U Slici-2 je naveden iznos značajnosti za financijske izvještaje iznosi 13.000 EUR, iznos značajnosti za provedbu iznosi 8.450 EUR i trivijalna pogreška (potpuno beznačajna pogreška) iznosi 845 EUR te je dano obrazloženje razloga zbog kojeg su prihodi određeni kao polazna osnovica za izračun značajnosti, te pojašnjenje načina utvrđivanja drugih iznosa.

12. U vezi s točkom (i) članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) br. 537/2014 treba prvo konstatirati da se ovdje radi o problematici povezanoj s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja, a ne o revizorovoj obvezi da procjenjuje ili ocjenjuje uspješnost poslovanja obveznika revizije. Revizor načelno izvještava 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 dodatnom izvještaju 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 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava*), obrazložiti zašto smatra da se pojedini događaji ili okolnost mogu ignorirati. U protivnom, radi se o događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u mogućnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, kada revizor u tom slučaju treba u konačnici objasniti na osnovi čega „stoji iza“ onog što bi obveznik trebao objaviti i onoga što je objavio 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) članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) br. 537/2014 koje obuhvaćaju dobivanje jamstava, pisama podrške, poduzimanja javne intervencije, mogu se razmatrati i druge primjenjive mjere kao što su primjerice: 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.

⁴ kao u fusnoti 2, str.15.

13. Točka (k) članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) br. 537/2014 je u vezi s revizorovom odgovornošću da izvjesti 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 izvještava u izvješću neovisnog revizora unutar podnaslova *Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima* (vidjeti Uputu 19). Za razliku od toga u dodatnom izvještaju za revizijski odbor revizor bi trebao detaljnije navesti sve značajnije slučajeve koji uključuju stvarno nepoštivanje zakona i propisa ili statuta ili sumnju u njihovo nepoštivanje, a koja su utvrđena tijekom revizije, ako ih se smatra relevantnima za ispunjavanje zadaća revizijskog 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 izvještavanja revizijskog odbora sukladno točki (k), nego i u vezi s točkom (p)(ii) članka 11. stavka 2. Uredbe (EU) br. 537/2014. To izvještavanje može se primjerice obaviti na način prikazan u Slici-3.⁵

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-3 Kumulirani prikaz nepoštivanja zakona i regulativa otkrivenih tijekom revizije godišnjih financijskih izvještaja

⁵ Preuzeto iz *Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 2. Svezak - Praktični vodič*, str.279., dostupno na:

https://www.revizorska-komora.hr/storage/upload/doc_library/VOLUME_2_KONACNO_2_111512.pdf

14. U dodatnom izvještaju za revizijski odbor revizor se može pozivati na svoje izvješće neovisnog revizora, podatke iz tabelarnih dijelova financijskih izvještaja i bilješki uz financijske izvještaje. Obrnuto unakrsno pozivanje je zabranjeno odredbom članka 10. stavka 3. Uredbe (EU) br. 537/2014, osim u slučaju kada revizor izvještava u skladu sa zahtjevom iz članka 10. stavka 2. točke (e) Uredbe (EU) br. 537/2014., tj. kada izvještava o sukladnosti mišljenja kojeg je izrazio o revidiranim financijskim izvještajima s dodatnim izvještajem za revizijski odbor (vidjeti Uputu 19).

Izjava o odricanju od odgovornosti

Sadržaj ove Upute predstavlja prijedlog strukture i sadržaja izvješća neovisnog revizora o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja u skladu sa zahtjevima Međunarodnih revizijskih standarda. Na osnovu profesionalne prosudbe o konkretnim okolnostima, revizor će odlučiti hoće li primijeniti predloženo ili će primijeniti neko drugo primjenjivo rješenje.

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

Primjena ove Upute 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.