

Uputa 15: Izvještavanje revizora o izvješću o transakcijama s povezanim osobama propisano člankom 263.e Zakona o trgovačkim društvima i o izvješću o odnosima društva s povezanim društvima propisano člankom 497. Zakona o trgovačkim društvima

(izmjene i dopune, 17. ožujka 2026.)

Zagreb, ožujak 2026.

Na temelju odredbe članka 101. stavka 6. točke 3. i članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (Narodne novine, br. 127/17, 27/24, 85/24, 145/24 i 151/25), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore je 17. ožujka 2026. usvojilo¹:

Uputa 15 - Izvještavanje revizora o izvješću o transakcijama s povezanim osobama propisano člankom 263.e Zakona o trgovačkim društvima i o izvješću o odnosima društva s povezanim društvima propisano člankom 497. Zakona o trgovačkim društvima

kojom se zamjenjuje **Smjernica 15 Izvješće revizora o izvješću o odnosima društva s poveznim društvima propisano člankom 498. Zakona o trgovačkim društvima**, od 16. veljače 2024.

1. Ova Uputa se odnosi na angažmane revizorskog društva/samostalnog revizora (dalje: revizor²) radi provjere³:
 - a) izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno odredbama članka 263.e 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, 40/19, 34/22, 114/22, 18/23, 130/23 i 136/24. dalje: ZTD) i/ili
 - b) izvješća o odnosima društva s povezanim društvima sukladno odredbama članka 497. ZTD.
2. Obveznik sastavljanja izvješća o transakcijama s povezanim osobama iz članka 263.e ZTD-a je **društvo čije dionice su uvrštene na uređeno tržište radi trgovanja**⁴.
3. Obveznik sastavljanja izvješća o odnosima društva s povezanim društvima iz članka 497. ZTD-a 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 ili
 - b) sklopilo **ugovor o prijenosu dobiti** s vladajućim društvom, kako je propisano odredbom članka 497. stavka 4. ZTD-a.
4. Obveza provjere izvješća iz točke 1. ove Upute od strane revizora, odnosi se na izvješća društva čiji su financijski izvještaji⁵, sukladno odredbama Zakona o računovodstva, podložni obvezi zakonske revizije.
5. Izvješće o transakcijama s povezanim osobama obuhvaća transakcije koje je društvo u prethodnoj godini realiziralo s osnova pravnih poslova i radnji s povezanim osobama kako su definirani u članku 263.a stavak 1. ZTD-a, a sukladno odredbi članka 263.e ZTD-a, u ovo izvješće se dodatno uključuju

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

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 pojam "praktičar"*. Ne dovodeći u pitanje navedeno, u ovoj Uputi koristi se pojam „revizor“ radi izbjegavanja nejasnoće tko je izvršitelj/nositelj ovih angažmana, jer su zakonima isti angažmani adresirani na revizora.

³ Odredbama članaka 263.e i 497. Zakon o trgovačkim društvima propisana je obveza revizije navedenih izvješća. Međutim, za ove angažmane revizor primjenjuje Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije*, s toga se, radi preciznosti i izbjegavanja nejasnoće, u ovoj Uputi koristi se pojam „provjera“.

⁴ Temeljno na očitovanju Ministarstva pravosuđa, uprave i digitalne transformacije od 24. studenog 2025., koje je dano Hrvatskoj revizorskoj komori, obveznici sastavljanja izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno članku 263.e Zakona o trgovačkim društvima su samo dionička društva **čije dionice su uvrštene na uređeno tržište radi trgovanja**.

⁵ Revizor može koristiti frazu „godišnji financijski izvještaj“, koju će dosljedno primijeniti kroz cijeli tekst izvješća revizora.

i sve transakcije iz redovitih poslova društva koje ono poduzima s povezanim osobama pod uobičajenim tržišnim uvjetima kako su definirani u članku 263.a stavak 2. ZTD-a.

6. Izvješće o odnosima društva s povezanim društvima, obuhvaća sve pravne poslove koje je ovisno 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 istoj prethodnoj godini prema uputama tih društava poduzelo ili propustilo poduzeti. Za pravne poslove moraju biti navedene činidba i protučinidba, a kod ostalih radnji razlozi za njihovo poduzimanje te njima postignute prednosti i štete koje su nastale za društvo. Za pokrivanja gubitaka mora biti pojedinačno navedeno kako je stvarno nadoknađen gubitak u poslovnoj godini ili za što je društvu bilo omogućeno da postavi pravni zahtjev.
7. **Izvješća iz točke 1. ove Upute** sastavlja uprava, odnosno izvršni direktori društva, a ista izvješća, kad je društvo ujedno i obveznik zakonske revizije financijskih izvještaja, revidira revizor. **Na izradu izvješća o transakcijama s povezanim osobama i njegovu provjeru, na odgovarajući način, primjenjuju se odredbe članaka od 497. do 502. ZTD-a.**
8. Odredbom članka 498. stavka 1. ZTD-a propisano da revizor mora provesti **provjeru** izvješća o odnosima **ovisnog** društva s povezanim društvima u opsegu koji je potreban za stjecanje razumnog uvjerenja o tome:
 - a) jesu li navodi u tome izvješću točni
 - b) nije li u pravnim poslovima koji se navode u izvješću prema okolnostima koje su bile poznate u vrijeme kada su poslovi poduzimani vrijednost činidbe društva bila neprimjereno visoka, a ako je to bio slučaj, je li razlika u vrijednosti nadoknađena
 - c) ima li okolnosti koje bi glede mjera navedenih u izvješću govorile za bitno drugačiju prosudbu od one koju je dala uprava, odnosno izvršni direktori.

Nastavno točki 7. ove Upute, ove odredbe se odnose i primjenjuju na odgovarajući način i na izvješća o transakcijama s povezanim osobama.

9. Nadalje, ZTD u vezi **provjere** izvješća o odnosima **ovisnog društva** s povezanim društvima obvezuje revizora na sljedeće:
 - a) revizor mora o obavljenoj **provjeri** podnijeti **pisano izvješće** u skladu s odredbom članka 498. stavka 2. ZTD-a, **u kojem, ako utvrdi da izvješće o odnosima s povezanim društvima nije potpuno, isto mora navesti**
 - b) revizor mora **izjave propisane** odredbama članka 498. stavcima 3. i 4. ZTD-a u skladu s odredbom stavka 6. istog članka ZTD-a, **uključiti** u izvješće o **provjeri ili**
 - c) u slučaju prigovora na sadržaj izvješća ili nepotpunost izvješća, revizor u skladu s odredbom članka 498. stavka 5. ZTD-a **mora ograničiti svoju izjavu odnosno odbiti dati izjavu ili**
 - d) u slučaju izjave uprave, odnosno izvršnih direktora da je društvo u određenom pravnom poslu ili s određenim mjerama bilo oštećeno i šteta nije nadoknađena, revizor, sukladno odredbi članka 498. stavka 5. ZTD-a, ove činjenice mora navesti u svojoj izjavi te **istu izjavu ograničiti na preostale poslove i mjere.**

Nastavno upućivanju ZTD-a da se odredbe članka 498., na odgovarajući način, primjenjuju i na provjeru izvješća o transakcijama s povezanim osobama, revizor iste primjenjuje na način koji odražava prirodu i opseg predmetnog izvješća.

10. **Odredbom članka 263.e ZTD-a je dopušteno društvu koje istovremeno obveznik sastavljanja izvješća o transakcijama s povezanim osobama i izvješća o odnosima društva s povezanim društvima da ih objedini. U opisanom slučaju, revizor će o provedenoj provjeri izraziti jedno uvjerenje.**
11. Sukladno odredbama ZTD-a, izvješća iz članka 263.e i članka 497. ZTD-a namijenjena su nadzornom odboru, odnosno upravnom odboru društva i/ili ovisnog društva, te se ona ne objavljuju javno. Nadzorni odbor, odnosno upravni odbor društva i/ili ovisnog društva je prema odredbama ZTD-a ovlašten je izvijestiti skupštinu društva i/ili ovisnog društva o sadržaju izvješća, kao i o onome što je revizor u svom izvješću izvijestio o izvješćima društva i/ili ovisnog društva. **Međutim, u Kodeksu**

korporativnog upravljanja Zagrebačke burze (iz prosinca 2024.) u poglavlju 8. Objavljivanje i transparentnost, pod točkom 76., među obvezne informacije koje moraju biti dostupne na mrežnim stranicama društva čije su dionice uvrštene na uređeno tržište Zagrebačke burze, navedena su oba predmetna izvješća društva. S tim u vezi, revizor mora razmotriti utjecaj javnog objavljivanja predmetnih izvješća i izvješća revizora o provjeri istih, na razinu rizika i posljedični pristup planiranju i provedbi predmetnog angažmana, te na primjenu zahtjeva politike i postupke kontrole kvalitete.

12. Za potrebe **provjere predmetnih izvješća**, revizor mora sklopiti ugovor/**ugovore o angažmanu** s društvom koji sadrži sljedeće:
 1. odgovornost uprave za izvješće o transakcijama s povezanim osobama propisano člankom 263.e ZTD-a / izvješće o odnosima društva s povezanim društvima propisano člankom 497. ZTD-a / objedinjeno izvješće o transakcijama s povezanim osobama i izvješće o odnosima s povezanim društvima⁶
 2. odgovornost revizora planirati i provesti angažman u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja MSIU 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske* informacije (dalje: MSIU 3000 (izmijenjen))
 3. planirane procedure kako bi se steklo razumno uvjerenje i izdalo mišljenje revizora
 4. predviđeni korisnici izvješća revizora
 5. ograničenja objavljivanja i distribucije izvješća revizora, ako je primjenjivo⁷.
13. Prije ugovaranja ovih angažmana, revizor mora imati dostatne i primjerene informacije **o povezanim osobama** s kojima je društvo koje izvještava **imalo transakcije te o osnovama i obujmu tih transakcija, te ako je primjenjivo, o broju povezanih** društava i odnosima o kojima društvo, **ako je ono ujedno ovisno društvo**, izvještava, kako bi mogao planirati potrebno vrijeme i profesionalne kompetencije potrebne za provođenje angažmana i kako bi na odgovarajući način odredio uvjete angažmana.
14. O provedenoj provjeri predmetnih izvješća iz članka 263.e i/ili članka 497. ZTD-a, revizor **će sastaviti izvješće/izvješća**, i to:
 - a) **izvješće neovisnog revizora s izražavanjem razumnog uvjerenja o izvješću o transakcijama s povezanim osobama propisano člankom 263.e ZTD-a i/ili**
 - b) izvješće neovisnog revizora s izražavanjem razumnog uvjerenja o odnosima društva s povezanim društvima propisano člankom 497. ZTD-a i/ili
 - c) **izvješće neovisnog revizora s izražavanjem razumnog uvjerenja o izvješćima propisanim člancima 263.e i 497. ZTD-a.**
15. Izvješće/izvješća, propisana odredbama ZTD-a i navedena u točki 14. ove Upute, revizor sastavlja temeljem obavljenog angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvješću/izvješćima koje uprava, odnosno izvršni direktori društva i/ili ovisnog društva sastavljaju sukladno odredbama članka 263.e i/ili članka 497. ZTD-a.
16. Neovisno što prema odredbi članka 263.a stavka 1. ZTD-a **„propuštanje nije posao“**, prema odredbi članka 497. stavka 1. ZTD-a od uprave se zahtijeva o propuštanju izvijestiti u pripadnom izvješću. S računovodstvenog aspekta „*propuštanje*“ se evidentira **izvanbilančno i objavljuje** u bilješkama uz financijske izvještaje. Jedan od rizika angažmana vezanog za ovo izvješće biti će u vezi s otkrivanjem propusta da „*propuštanje*“ nije evidentirano i/ili da financijski izvještaji ne sadrže odgovarajuće i potpune objave o propuštanju o kojem je ovisno društvo obvezno izvijestiti u izvješću.
17. Vezano za obvezu **provjere** izvješća propisanih člancima 263.e i 497. ZTD-a radi izražavanja razumnog uvjerenja, od revizora se, temeljem odredbe članka 498. stavka 3. ZTD-a, zahtijeva da nakon

⁶ Ovisno o predmetnom angažmanu, revizor odabire primjenjivu opciju.

⁷ Revizor će primijeniti ovu opciju, ovisno o odluci društva o objavi izvješća na mrežnim stranicama društva.

utvrđenja je li izvješće/jesu li izvješća sastavljena u skladu s odredbama ZTD-a, u svoje izvješće, na odgovarajući način, s obzirom na vrstu izvješća, uključi 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.«

18. Ovom Uputom upućuje se revizor na pribavljanje dostatnih i primjerenih dokaza u svrhu izdavanja izvješća o izvješću/izvješćima 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.

19. Revizori su dužni pri planiranju, provođenju revizijskih postupaka i formuliranju zaključaka primjenjivati razinu značajnosti utvrđenu za predmetni angažman. Značajnost se može orijentacijski postaviti u rasponu od 5% do 10% ukupne vrijednosti transakcija (nabave ili prodaje; ovisno o tome koja je baza veća i relevantnija za konkretni angažman). Konačna razina značajnosti utvrđuje se primjenom profesionalne prosudbe, uzimajući u obzir:

1. korisnike izvješća i

2. kvalitativne i kvantitativne čimbenike povezne s informacijama u izvješću (primjerice stupanj standardizacije transakcija i procijenjenu razinu rizika).

20. Dokazi o točnosti izvješća, zahtijevani odredbom članka 497. stavka 1 točke 1. ZTD-a, 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.

21. Primjenjivi kriteriji za ocjenjivanje sveobuhvatnosti izvješća o transakcijama s povezanim osobama su odredbe o definiciji opsega poslova s povezanim osobama sukladno odredbi članka 263.a ZTD-a, uključujući i redovite poslove te definiciji povezanih osoba sukladno Međunarodnom računovodstvenom standardu 24: *Objavljivanje o povezanim osobama*⁸.

22. Primjenjivi kriteriji za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe u odnosima društva s povezanim društvima/osobama su Sporazum o transfernim cijenama između ovisnog društva i poreznog tijela ili jedna od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit.

23. 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.

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

⁸ Temeljno na očitovanjima Ministarstva pravosuđa, uprave i digitalne transformacije od 24. studenog 2025. i 4. ožujka 2026., koja su dana Hrvatskoj revizorskoj komori, povezane osobe i obuhvat transakcija se definiraju u smislu Međunarodnog računovodstvenog standarda 24: *Objavljivanje o povezanim osobama* iz Uredbe Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenog 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (SL. L. 320, 29. 11. 2008., str. 1) i njezinih svakodobnih izmjena slijedom čega u obuhvat transakcija s povezanim osobama **ne ulaze transakcije s državom, javnim tijelima ili društvima u državnom vlasništvu, kada država ima kontrolu ili značajan utjecaj na društvo.**

- a) identifikacija sustava kojim se osigurava **potpunost** popisa **povezanih osoba kako je određeno odredbom 263.a ZTD-a** i povezanih društava kako je određeno člankom 473. ZTD-a, prije svega u vezi s pitanjima:
- i. kako uprava dobiva informacije koje se odnose na **transakcije društva i s njime povezane osobe**
 - ii. kako uprava dobiva informacije koje se odnose na vladajuće društvo i s njime povezanim društvima
 - iii. kako se uprava može uvjeriti u **točnost** i potpunost informacija navedenih u prethodnim točkama
 - iv. tko je odgovoran za pripremu izvješća i kako on/ona dobiva informacije koje se odnose na **transakcije društva s povezanim osobama i odnose** s vladajućim društvom i s njime povezanim društvima
 - v. da li društvo vodi odgovarajuće analitičke evidencije po povezanim **osobama** koje osiguravaju točnost i potpunost izvješća;
- b) identifikacija sustava koji osigurava potpunost popisa pravnih poslova i drugih radnji **s povezanim osobama** te s vladajućim društvom i njime povezanim društvima, prije svega u vezi s:
- i. vodi li društvo odgovarajuću analitičku evidenciju pravnih poslova i drugih radnji **s povezanim osobama** te s vladajućim društvom i njime povezanim društvima, koje su prikazane u izvješću/izvješćima
 - ii. 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 njime povezanih društvima, prije svega u vezi s:
- i. 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
 - ii. 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:
- i. jesu li pravni poslovi ili druge radnje s povezanim osobama, vladajućim društvom i njime povezanim društvima zaključene pod istim uvjetima kao što su dogovoreni poslovi s trećim stranama
 - ii. 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:
- i. sadrži li izvješće, na primjer, jednokratne pravne poslove ili druge radnje za koje nisu dostupni relevantni tržišni podaci
 - ii. 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
 - iii. ako ne postoje objektivni kriteriji i takvi pravni poslovi ili druge radnje mogu imati značajan utjecaj na zaključke revizora, revizor mora provesti dodatne postupke;
- f) utvrđivanje razloga za značajna odstupanja u pravnim poslovima ili drugim radnjama s povezanim osobama, 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:

- i. utječu li vladajuće društvo i s njim povezana društva direktno na upravu ili putem nadzornog odbora i / ili
 - ii. 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.
25. Pitanja revizora za članove nadzornog odbora, odnosno upravnog odbora o:
- a) potpunosti **povezanih osoba** i povezanih društava obuhvaćenih u izvješću/izvješćima
 - b) točnosti i potpunosti **transakcija s povezanim osobama**, pravnih poslova i drugih radnji objavljenih između društva i vladajućeg društva i s njime povezanih društava
 - c) procjeni rizika od mogućih pogrešaka zbog prijevare u pripremi izvješća
 - d) ulozi nadzornog odbora u procesu donošenja odluka uprave, prije svega:
 - i. koji je od vlasnika predložio imenovanje pojedinih članova nadzornog odbora
 - ii. jesu li zaposlenici vladajućeg društva ili njegovih povezanih društava ili drugih vlasnika društva članovi nadzornog odbora društva
 - iii. daju li vladajuće društvo ili s njime povezana društva upute upravi društva putem nadzornog odbora
 - iv. je li u financijskoj godini uprava društva bila upućena na poduzimanje pravnih poslova ili drugih radnji koje nisu u interesu društva ili propuštanje poduzimanja onih koje su u interesu društva
 - e) ostala pitanja važna za revizorovo **ispitivanje** izvješća.
26. Analitički postupci revizora koji se odnose na izjave iznesene u izvješću/izvješćima **moгу sadržavati** sljedeće:
- usklađenost **transakcija**, pravnih poslova i drugih radnji prikazanih u izvješću/**izvješćima** s analitičkim evidencijama društva i s revidiranim financijskim izvještajima
 - razumijevanje razlika između očekivanih i stvarnih stanja koja su prikazana u izvješću/izvješćima.
27. Testovi detalja revizora koji se odnose na izjave iznesene u izvješću/**izvješćima mogu sadržavati** uključivati sljedeće:
- na uzorku provjeriti usklađenost **transakcija**, pravnih poslova i drugih radnji prikazanih u izvješću/**izvješćima** s popratnom dokumentacijom
 - usklađenost cijena pravnih poslova i drugih radnji prikazanih u izvješću/izvješćima 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.
28. Kada se informacije i podaci koje je revizor pribavio na temelju izvršenja gore navedenih postupaka razlikuju od onih koji su mu dostavljeni u okviru zakonske revizije financijskih izvještaja, revizor mora ispitati razloge tih odstupanja.
29. Revizor treba pribaviti relevantne pisane izjave od uprave povezane s:
- točnosti i potpunosti objavljenih **povezanih osoba** i kako su definirani odredbama ZTD-a
 - točnosti i potpunosti prikazanih **transakcija s povezanim osobama**, pravnih poslova i drugih radnji s vladajućim društvom i 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 njime povezanim društvima
 - odgovornosti za izvješće/**izvješća** i poštivanje načela dužne pažnje i vjerodostojnosti tijekom sastavljanja izvješća i

- mogućim slučajevima prijevare ili kršenja zakona ili odredbi ugovora tijekom izvršenja prikazanih **transakcija**, pravnih poslova ili drugih radnji.
30. 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 druge **transakcije**, pravni poslovi ili druge radnje koje bi trebalo objaviti u izvješću/**izvješćima**.
 31. Ako revizor identificira pitanja koja mogu imati utjecaj na točnost i potpunost izvješća, mora planirati i provesti **dodatne postupke za pribavljanje dokaza, koji su dostatni za procjenu utjecaja identificiranih pitanja na izvješće koje je predmet provjere**. Takvi dodatni postupci mogu uključivati dodatne i detaljnije upite, analitičke postupke, testove detalja ili vanjske potvrde salda.
 32. **Revizor mora uzeti u obzir utjecaj događaja nakon datuma bilance na informacije prikazane u izvješću/izvješćima i razmotriti njihov utjecaj na zaključak revizora.**
 33. Nakon datuma izvješća, revizor može dobiti informacije koje ukazuju da nisu **sve transakcije i/ili nisu** svi pravni poslovi ili druge radnje objavljeni u izvješću/**izvješćima** 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. **Za dobivene informacije revizor mora razmotriti njihov utjecaj na točnost i potpunost izvješća te zaključak revizora.**
 34. Revizor će svoj **zaključak s izražavanjem razumnog uvjerenja** donijeti sukladno MSIU 3000 (izmijenjen).
 35. U nastavku Upute daju se prijedlozi ilustrativnih primjera moguće strukture i sadržaja:
 - izvješća revizora o izvješću društva čije dionice su uvrštene na uređeno tržište radi trgovanja o transakcijama s povezanim osobama u skladu s odredbom članka 263.e ZTD-a (*Dodatak-1*)
 - izvješća revizora o izvješću ovisnog društva o odnosima društva s povezanim društvima u skladu s odredbom članka 498. ZTD-a (*Dodatak-2*) te
 - izvješće revizora o izvješću o transakcijama s povezanim osobama propisano člankom 263.e ZTD-a i odnosima društva s povezanim društvima propisano člankom 498. ZTD-a (*Dodatak-3*).

Revizor će, na osnovu profesionalne prosudbe u konkretnim slučajevima, odlučiti hoće li primijeniti predloženo ili neko drugo primjenjivo rješenje.

DODATAK - 1

(točka 14.a ove Upute)

Ilustrativni primjer moguće strukture i sadržaja izvješća neovisnog revizora o izvješću društva čije su dionice uvrštene na uređeno tržište radi trgovanja o transakcijama s povezanim osobama u skladu s odredbom članka 263.e. Zakona o trgovačkim društvima

Izvješće neovisnog revizora s izražavanjem razumnog uvjerenja o Izvješću o transakcijama s povezanim osobama, propisano člankom 263.e Zakona o trgovačkim društvima za 20xx. godinu

Upravi društva [Naziv društva]

Predmet ispitivanja

Angažirani smo od strane društva [Naziv društva] za provođenje angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*, o Izvješću o transakcijama s povezanim osobama društva [Naziv društva] [Društvo] na dan XXX i tada završenu godinu [Izvješće].

Kriteriji primijenjeni od strane Društva

U pripremi Izvješća Društvo je primijenilo kriterije za klasificiranje, obuhvat i objavu transakcija sukladno odredbama članka 263.e Zakona o trgovačkim društvima s povezanim osobama kako su definirane 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 prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit]*.

Inherentna ograničenja

Inherentna ograničenja postoje u svim angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

Izvješće je primljeno na osnovi informacija o transakcijama Društva s povezanim osobama koje je ono identificiralo kao povezane u smislu članka 263.a Zakona o trgovačkim društvima.

Moguć je utjecaj inherentne subjektivnosti povezane s identifikacijom povezanih osoba na potpunost transakcija obuhvaćenih u izvješću.

Primjenjivi kriteriji za ocjenjivanje sveobuhvatnosti izvješća o transakcijama s povezanim osobama su odredbe o definiciji opsega poslova s povezanim osobama sukladno odredbi članka 263.a Zakona o trgovačkim društvima, uključujući i redovite poslove te definiciji povezanih osoba sukladno Međunarodnom računovodstvenom standardu 24: *Objavljivanje o povezanim osobama*.

Prilikom obavljanja u nastavku opisanih postupaka, ograničili smo se na podatke koji su sadržani u Sporazumu o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela, te isti nisu bili predmet našeg ispitivanja. *[ako je kao kriterij za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe korišten Sporazum o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela]*. *[ili jedna od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit]*.

***Posebna svrha [i ograničenje distribucije]*⁹**

Naše izvješće namijenjeno je [*isključivo*] Upravi Društva u svrhu izvještavanja Nadzornog odbora Društva vezano za usklađenost Društva sa zahtjevima članka 263.e Zakona o trgovačkim društvima [*te se ne smije distribuirati ostalim strankama*].

[Odredbama Zakona o trgovačkim društvima nije propisana obveza javne objave izvješća o transakcijama s povezanim osobama, međutim, ovo izvješće je u Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze (iz prosinca 2024.) u poglavlju 8. Objavljivanje i transparentnost, pod točkom 76., uvršteno među obvezne informacije koje moraju biti dostupne na mrežnim stranicama društva čije su dionice uvrštene na uređeno tržište Zagrebačke burze.]¹⁰

Temeljem obavljenih i dolje opisanih postupaka ovo je izvješće s izražavanjem razumnog uvjerenja, te njegova namjena nije, niti ono predstavlja, pravno mišljenje o usklađenosti s člankom 263.e Zakona o trgovačkim društvima ili drugim zakonskim propisima.

U najvećoj mjeri u kojoj je to dopušteno zakonom, ne prihvaćamo nikakvu odgovornost i ne pristajemo ni na kakve obveze prema bilo kojoj drugoj strani, osim prema Društvu vezano za naš rad, ovo izvješće s izražavanjem razumnog uvjerenja i zaključke do kojih smo došli.

[Dopuštamo objavu ovog/našeg izvješća o provjeri Izvješća na mrežnim stranicama Društva. Uprava Društva odgovorna je za vjerodostojnost podataka u Izvješću koje je objavljeno na mrežnim stranicama Društva. U skladu s tim, nismo odgovorni za moguće izmjene u informacijama koje su predmetom naše procjene ili za razlike, ako ih ima, između informacija koje su bile predmet naše provjere i informacija sadržanih u Izvješću objavljenom na mrežnim stranicama Društva.]¹¹

Odgovornosti Uprave za sastavljanje Izvješća

Uprava Društva je odgovorna za sastavljanje Izvješća za 20XX. godinu koje ne sadrži značajne pogrešne prikaze u skladu s zahtjevima člankom 263.e Zakona o trgovačkim društvima, što uključuje:

- izjavu o povezanim osobama koje su uključene u Izvješće
- informacije o transakcijama koje je Društvo realiziralo tijekom 20XX. godine s povezanim osobama u smislu članka 263.a Zakona o trgovačkim društvima, uključujući i redovite poslove obavljene po uobičajenim tržišnim uvjetima a koje su uključene u Izvješće
- informacije o primijenjenim kriterijima klasifikacije i objave transakcija s povezanim osobama
- informacija o primijenjenim kriterijima za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe
- informacija o vrijednostima činidba i protučinidba
- informacija o pretrpljenoj šteti, ako je ima i
- ostale zakonske odgovornosti Uprave vezano uz Izvješće.

Uprava Društva, je također odgovorna za:

- dizajn, implementaciju i održavanje sustava internih kontrola koji u razumnoj mjeri osigurava da podaci sadržani u Izvješću ne sadrži značajne greške, bilo zbog prijevare ili pogreške

⁹ Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati predložene opcije navedene u uglatim zagradama.

¹⁰ Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati ovaj odjeljak.

¹¹ Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati ovaj odjeljak.

- odabir i primjenu odgovarajućih politika i donošenje razumnih procjena i prosudbi povezanih s transakcijama s povezanim osobama
- **ispravno mjerenje i izvještavanje transakcija s povezanim osobama u skladu s primijenjenim izvještajnim okvirom.**

Odgovornost revizora

Obavili smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*, kako je propisano člancima 263e. i 498. Zakona o trgovačkim društvima.

Ovaj standard zahtijeva planiranje i provođenje angažmana s ciljem stjecanja razumnog uvjerenja o zahtjevima iz članka 498. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima, formiranje zaključka te izdavanje izvješća.

Naša odgovornost je:

- planiranje i provođenje angažmana s ciljem pribavljanja razumnog uvjerenja o tome je li Izvješće za 20XX. godinu bez značajnih pogrešnih prikazivanja
- formiranje neovisnog zaključka temeljenog na procedurama i dokazima koje smo prikupili i
- izvještavanje Uprave o donesenom zaključku.

Naša neovisnost i upravljanje kvalitetom

Usklađeni smo sa zahtjevima o neovisnosti i ostalim etičkim zahtjevima utvrđenim *Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)*, koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA) (IESBA Kodeks), kako je primjenjivo na subjekte od javnog interesa, zajedno s etičkim zahtjevima koji su relevantni za subjekte od javnog interesa u Republici Hrvatskoj i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima i IESBA Kodeksom. Posjedujemo potrebna znanja i iskustva za provođenje ovog angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Također primjenjujemo Međunarodni standard upravljanja kvalitetom 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koje provode revizije ili preglede financijskih izvještaja ili druge angažmane za pružanje uvjerenja ili povezane usluge* 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.

Sažetak obavljenog posla

U vezi predmeta ispitivanja obavili smo sljedeće postupke

- **stekli razumijevanje internih kontrola relevantnih za Izvješće kako bi osmisli postupke koji su primjerni u danim okolnostima, ali ne u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola**
- postavili upite Upravi i drugim osobama u Društvu, u svrhu razumijevanja postupaka koje Društvo koristi za osiguranje cjelovitosti popisa **povezanih osoba, te cjelovitosti popisa pravnih poslova i radnji koje treba uključiti u Izvješće**
- postavili upite članovima Nadzornog odbora ili drugog tijela korporativnog upravljanja vezano za objave u Izvješću i povezanim rizicima
- **pregledali, ako je primjenjivo, popis transakcija s povezanim osobama za koje su tražene prethodne suglasnosti nadzornog odbora te pripadajuće odluke i objave na mrežnim stranicama Društva**

- provjerili, ako je primjenjivo, usklađenost informacija o transakcijama prikazanim u Izvješću s računovodstvenim evidencijama Društva (glavna knjiga i pomoćne knjige) i s revidiranim godišnjim financijskim izvještajima
- provjerili dosljednost primjene Sporazuma o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela ili jedne od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena za odabrane transakcije prikazanih u Izvješću, na osnovu uzorka, odnosno provjerili smo da činidba za odabrane transakcije nije viša od primjerenih metoda određivanja transfernih cijena (neprimjereno visoka)
- stekli razumijevanje u vezi s razlikama između očekivanih i stvarnih stanja koja su prikazana u Izvješću
- pregledali, na osnovu uzorka, relevantnu dokumentaciju Društva (ugovora i faktura) vezanih za transakcije prikazane u Izvješću
- procijenili primjerenosti kriterija koje je Društvo koristilo prilikom pripreme Izvješća
- procijenili prikladnosti metoda, politika i prosudbi te modela koji su korišteni prilikom pripreme Izvješća i
- [dodatne postupke (kada je to potrebno prema točki 31. ove Upute)].

Priroda, vrijeme i opseg odabranih postupaka ovisili su o našoj prosudbi, uključujući procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u Izvješću, bilo zbog prijevare ili pogreške. Identificirali smo i procijenili rizike značajnog pogrešnog prikazivanja kroz razumijevanje Izvješća i okolnosti angažmana.

Pri planiranju, provođenju postupaka i donošenju zaključaka o obavljenim postupcima vodili smo se značajnošću utvrđenom sukladno metodologiji našeg društva za ovu vrstu angažmana. *[Revizor može objaviti kvantitativnu razinu značajnosti koja se primjenjuje na provođenje ovog angažmana te kvalitativne faktora koji su razmatrani prilikom određivanja razine značajnosti.]*¹²

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjeren kao osnova za naš zaključak s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Zaključak s izražavanjem razumnog uvjerenja

Prema našem mišljenju:

- a) navodi sadržani u Izvješću Društva na dan XXX i tada završenu godinu su, u svim značajnim aspektima, 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 aspektima, neprimjereno visoka¹³
- c) nema okolnosti koje bi, glede mjera navedenih u Izvješću, govorele za bitno drugačiju prosudbu od one koju je dala Uprava [izvršni direktori] Društva [ako mjere nisu objavljene u Izvješću, a što je potvrdila Uprava Društva, ova točka se izostavlja iz Zaključka].

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis zakonskog zastupnika revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

[Datum izvješća neovisnog revizora]

[Adresa revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

¹² Revizor će primijeniti ovu opciju u skladu s politikama revizorskog društva.

¹³ Revizor daje potvrdnu izjavu kada niti za jedan pravni posao naveden u izvješću ne utvrdi da je činidba društva po vrijednosti bila neprimjereno visoka.

DODATAK - 2

(točka 14.b ove Upute)

Ilustrativni primjer moguće strukture i sadržaja izvješća neovisnog revizora o izvješću ovisnog društva o odnosima društva s povezanim društvima u skladu s odredbom članka 498. Zakona o trgovačkim društvima

Izvješće neovisnog revizora s izražavanjem razumnog uvjerenja o Izvješću o odnosima društva s povezanim društvima, propisano članka 498. Zakona o trgovačkim društvima za 20xx. godinu

Upravi društva [Naziv društva]

Predmet ispitivanja

Angažirani smo od strane društva [Naziv društva] za provođenje angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*, o Izvješću o odnosima društva s povezanim društvima društva [Naziv društva] [Društvo] na dan XXX i tada završenu godinu [Izvješće].

Kriteriji primijenjeni od strane Društva

Primjenjivi kriteriji za klasificiranje i objavu pravnih poslova i radnji s povezanim društvima sadržani su u odredbama članka 497. 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 prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit*].

Inherentna ograničenja

Inherentna ograničenja postoje u svim angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

Izvješće je primljeno na osnovi informacija o odnosima Društva s društvima koje je ono identificiralo kao povezana u smislu odredbi članka 497. Zakona o trgovačkim društvima.

Moguć je utjecaj inherentne subjektivnosti povezane s identifikacijom povezanih društava na potpunost pravnih poslova i radnji obuhvaćenih u Izvješću.

Primjenjivi kriteriji za ocjenjivanje sveobuhvatnosti izvješća o odnosima s povezanim društvima su odredbe o definiciji opsega pravnih poslova i radnji s povezanim društvima sukladno odredbi članka 497. Zakona o trgovačkim društvima, te definiciji povezanih osoba sukladno Međunarodnom računovodstvenom standardu 24: *Objavljivanje o povezanim osobama*.

Prilikom obavljanja u nastavku opisanih postupaka, ograničili smo se na podatke koji su sadržani u Sporazumu o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela, te isti nisu bili predmet našeg ispitivanja. [*ako je kao kriterij za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe korišten Sporazum o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela*]. [*ili jedna od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit*].

Posebna svrha [i ograničenje distribucije]¹⁴

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].

[Odredbama Zakona o trgovačkim društvima nije propisana obveza javne objave izvješća o odnosima društva s povezanim društvima, međutim, ovo izvješće je u Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze (iz prosinca 2024.) u poglavlju 8. Objavljivanje i transparentnost, pod točkom 76., uvršteno među obvezne informacije koje moraju biti dostupne na mrežnim stranicama društva čije su dionice uvrštene na uređeno tržište Zagrebačke burze.]¹⁵

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

U najvećoj mjeri u kojoj je to dopušteno zakonom, ne prihvaćamo nikakvu odgovornost i ne pristajemo ni na kakve obveze prema bilo kojoj drugoj strani, osim prema Društvu vezano za naš rad, ovo izvješće s izražavanjem razumnog uvjerenja i zaključke do kojih smo došli.

[Dopuštamo objavu ovog/našeg izvješća o provjeri Izvješća na mrežnim stranicama Društva. Uprava Društva odgovorna je za vjerodostojnost podataka u Izvješću koje je objavljeno na mrežnim stranicama Društva. U skladu s tim, nismo odgovorni za moguće izmjene u informacijama koje su predmetom naše procjene ili za razlike, ako ih ima, između informacija koje su bile predmet naše provjere i informacija sadržanih u Izvješću objavljenom na mrežnim stranicama Društva.]¹⁶

Odgovornosti Uprave za sastavljanje Izvješća

Uprava Društva je odgovorna za sastavljanje Izvješća za 20XX. godinu koji ne sadrži značajne pogrešne prikaze u skladu s zahtjevima članka 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 primijenjenim kriterijima klasifikacije i objave pravnih poslova i radnji s povezanim društvima
- informacija o primijenjenim kriterijima za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe
- informacija o vrijednostima činidba i protučinidba
- informacija o pretrpljenoj šteti, ako je ima
- ostale informacije propisane člankom 497. Zakona o trgovačkim društvima, i
- **ostale zakonske odgovornosti Uprave vezano uz Izvješće.**

Uprava Društva, je također odgovorna za:

- dizajn, implementaciju i održavanje sustava internih kontrola koji u razumnoj mjeri osigurava da prethodno opisana dokumentacija ne sadrži značajne greške, bilo zbog prijevare ili pogreške

¹⁴ Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati predložene opcije navedene u uglatim zagradama.

¹⁵ Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati ovaj odjeljak.

¹⁶ Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati ovaj odjeljak.

- odabir ili razvoj kriterija prikladnih kriterija za pripremu Izvješća i odgovarajuće pozivanje na ili opisivanje kriterija
- odabir i primjenu odgovarajućih politika i donošenje razumnih procjena i prosudbi povezanih s poslovima s povezanim društvima
- ispravno mjerenje i izvještavanje odnosa s povezanim društvima u skladu s primijenjenim izvještajnim okvirom.

Odgovornost revizora

Obavili smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*, kako je propisano odredbama članka 498. Zakona o trgovačkim društvima.

Ovaj standard zahtijeva planiranje i provođenje angažmana s ciljem stjecanja razumnog uvjerenja o zahtjevima iz članka 498. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima, formiranje zaključka te izdavanje izvješća.

Naša odgovornost je:

- planiranje i provođenje angažmana s ciljem pribavljanja razumnog uvjerenja o tome je li Izvješće za 20XX. godinu bez značajnih pogrešnih prikazivanja
- formiranje neovisnog zaključka temeljenog na procedurama i dokazima koje smo prikupili i
- izvještavanje Uprave o donesenom zaključku.

Naša neovisnost i upravljanje kvalitetom

Usklađeni smo sa zahtjevima o neovisnosti i ostalim etičkim zahtjevima utvrđenim *Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)*, koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA) (IESBA Kodeks), zajedno s etičkim zahtjevima koji su relevantni u Republici Hrvatskoj i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima i IESBA Kodeksom. Posjedujemo potrebna znanja i iskustva za provođenje ovog angažmana s izražavanjem uvjerenja.

[Usklađeni smo sa zahtjevima o neovisnosti i ostalim etičkim zahtjevima utvrđenim *Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)*, koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA) (IESBA Kodeks), kako je primjenjivo na subjekte od javnog interesa, zajedno s etičkim zahtjevima koji su relevantni za subjekte od javnog interesa u Republici Hrvatskoj i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima i IESBA Kodeksom. Posjedujemo potrebna znanja i iskustva za provođenje ovog angažmana s izražavanjem uvjerenja.]¹⁷

Također primjenjujemo Međunarodni standard upravljanja kvalitetom 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koje provode revizije ili preglede financijskih izvještaja ili druge angažmane za pružanje uvjerenja ili povezane usluge* i, u skladu s time, 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.

Sažetak obavljenog posla

U vezi predmeta ispitivanja obavili smo sljedeće postupke:

¹⁷ Revizor koristi ovu opciju u slučaju angažmana za subjekta od javnog interesa.

- stekli razumijevanje internih kontrola relevantnih za Izvješće kako bi osmisli postupke koji su primjerni u danim okolnostima, ali ne u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola
- postavili upite Upravi i drugim osobama u Društvu, u svrhu razumijevanja postupaka koje Društvo koristi za identifikaciju povezanih strana, vladajućeg društva i povezanih društava te 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, ako je primjenjivo, 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 Sporazuma o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela ili jedne od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena za odabrane transakcije prikazanih u Izvješću, na osnovu uzorka, odnosno provjerili smo da činidba za odabrane transakcije nije viša od primjerenih metoda određivanja transfernih cijena (neprimjereno visoka)
- stekli razumijevanje u vezi s razlikama između očekivanih i stvarnih stanja koja su prikazana u Izvješću
- pregledali, na osnovu uzorka, relevantnu dokumentaciju Društva (ugovora i faktura) vezanih za poslove zabilježene u Izvješću
- procijenili primjerenosti kriterija koje je Društvo koristilo prilikom pripreme Izvješća
- procijenili prikladnosti metoda, politika i prosudbi te modela koji su korišteni prilikom pripreme Izvješća, i
- [dodatne postupke (*kada je to potrebno prema točki 31. ove Upute*)].

Priroda, vrijeme i opseg odabranih postupaka ovisili su o našoj prosudbi, uključujući procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u Izvješću, bilo zbog prijevare ili pogreške. Identificirali smo i procijenili rizike značajnog pogrešnog prikazivanja kroz razumijevanje Izvješća i okolnosti angažmana.

Pri planiranju, provođenju postupaka i donošenju zaključaka o obavljenim postupcima vodili smo se značajnošću utvrđenom sukladno metodologiji našeg društva za ovu vrstu angažmana. [Revizor može objaviti kvantitativnu razinu značajnosti koja se primjenjuje na provođenje ovog angažmana te kvalitativne faktora koji su razmatrani prilikom određivanja razine značajnosti.]¹⁸

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni kao osnova za naš zaključak s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Zaključak s izražavanjem razumnog uvjerenja

Prema našem mišljenju:

- a) navodi sadržani u Izvješću Društva na dan XXX i tada završenu godinu su, u svim značajnim aspektima, 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 aspektima, neprimjereno visoka¹⁹,

¹⁸ Revizor će primijeniti ovu opciju u skladu s politikama revizorskog društva.

¹⁹ Revizor daje potvrdnu izjavu kada niti za jedan pravni posao naveden u izvješću ne utvrdi da je činidba društva po vrijednosti bila neprimjereno visoka.

- c) nema okolnosti koje bi glede mjera navedenih u Izvješću govorile za bitno drugačiju prosudbu od one koju je dala Uprava [izvršni direktori] Društva [ako mjere nisu objavljene u Izvješću, a što je potvrdila Uprava Društva, ova točka se izostavlja iz Zaključka].

[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 - 3

(točka 14.c ove Upute)

Ilustrativni primjer moguće strukture i sadržaja izvješća neovisnog revizora o izvješću o transakcijama s povezanim osobama, propisano člankom 263.e i odnosima društva s povezanim društvima, propisano člankom 498. Zakona o trgovačkim društvima

Upravi društva [Naziv društva]

Predmet ispitivanja

Angažirani smo od strane društva [Naziv društva] za provođenje angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*, o Izvješću o transakcijama s povezanim osobama i odnosima društva s povezanim društvima društva [Naziv društva] [Društvo] na dan XXX i tada završenu godinu [Izvješće].

Kriteriji primijenjeni od strane Društva

U pripremi Izvješća Društvo je primijenilo kriterije za klasificiranje, obuhvat i objavu transakcija sukladno odredbama članka 263.e Zakona o trgovačkim društvima s povezanim osobama kako su definirane odredbama članka 263.a Zakona o trgovačkim društvima, te kriterije za klasificiranje i objavu pravnih poslova i radnji s povezanim društvima sukladno odredbama članka 497. 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 prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit]*.

Inherentna ograničenja

Inherentna ograničenja postoje u svim angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

Izvješće je primljeno na osnovi informacija o transakcijama Društva s povezanim osobama i o odnosima s povezanim društvima koje je ono identificiralo kao povezane osobe u smislu odredbi članka 263.a odnosno kao povezana društva u smislu odredbi članka 497. Zakona o trgovačkim društvima.

Moguć je utjecaj inherentne subjektivnosti povezane s identifikacijom povezanih društava na potpunost pravnih poslova i radnji obuhvaćenih u Izvješću.

Primjenjivi kriteriji za ocjenjivanje sveobuhvatnosti izvješća o transakcijama s povezanim osobama, uključujući i redovite poslove sukladno odredbi članka 263.e Zakona o trgovačkim društvima, i o odnosima s povezanim društvima su odredbe o definiciji opsega pravnih poslova i radnji s povezanim osobama u smislu odredbi članka 263.a i odredbi članka 497. Zakona o trgovačkim društvima, te definiciji povezanih osoba sukladno Međunarodnom računovodstvenom standardu 24: *Objavljivanje o povezanim osobama*.

Prilikom obavljanja u nastavku opisanih postupaka, ograničili smo se na podatke koji su sadržani u Sporazumu o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela, te isti nisu bili predmet našeg ispitivanja. *[ako je kao kriterij za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe korišten Sporazum o*

transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela]. [ili jedna od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena prema odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit].

Posebna svrha [i ograničenje distribucije]²⁰

Naše izvješće namijenjeno je [*isključivo*] Upravi Društva u svrhu izvještavanja Nadzornog odbora Društva vezano za usklađenost Društva sa zahtjevima članka 263.a i 497. Zakona o trgovačkim društvima [*te se ne smije distribuirati ostalim strankama*].

[Odredbama Zakona o trgovačkim društvima nije propisana obveza javne objave izvješća o transakcijama s povezanim osobama niti izvješća o odnosima društva s povezanim društvima, međutim, ova izvješća su u Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze (iz prosinca 2024.) u poglavlju 8. Objavljivanje i transparentnost, pod točkom 76., uvrštena među obvezne informacije koje moraju biti dostupne na mrežnim stranicama društva čije su dionice uvrštene na uređeno tržište Zagrebačke burze.]²¹

Temeljem obavljenih i dolje opisanih postupaka ovo je izvješće s izražavanjem razumnog uvjerenja, te njegova namjena nije, niti ono predstavlja, pravno mišljenje o usklađenosti s odredbom članka 263.e i 497. Zakona o trgovačkim društvima ili drugim zakonskim propisima.

U najvećoj mjeri u kojoj je to dopušteno zakonom, ne prihvaćamo nikakvu odgovornost i ne pristajemo ni na kakve obveze prema bilo kojoj drugoj strani, osim prema Društvu vezano za naš rad, ovo izvješće s izražavanjem razumnog uvjerenja i zaključke do kojih smo došli.

[Dopuštamo objavu ovog/našeg izvješća o provjeri Izvješća na mrežnim stranicama Društva. Uprava Društva odgovorna je za vjerodostojnost podataka u Izvješću koje je objavljeno na mrežnim stranicama Društva. U skladu s tim, nismo odgovorni za moguće izmjene u informacijama koje su predmetom naše procjene ili za razlike, ako ih ima, između informacija koje su bile predmet naše provjere i informacija sadržanih u Izvješću objavljenom na mrežnim stranicama Društva.]²²

Odgovornosti Uprave za sastavljanje Izvješća

Uprava Društva je odgovorna za sastavljanje Izvješća za 20XX. godinu koji ne sadrži značajne pogrešne prikaze u skladu s zahtjevima članka 263.e i 497. Zakona o trgovačkim društvima, što uključuje:

- izjavu o povezanim osobama koje su uključene u Izvješće
- informacije o transakcijama koje je Društvo realiziralo tijekom 20XX. godine s povezanim osobama u smislu članka 263.a Zakona o trgovačkim društvima, uključujući i redovite poslove obavljene po uobičajenim tržišnim uvjetima a koje su uključene u Izvješće
- informacija o pravnim poslovima i radnjama koje je Društvo poduzelo tijekom 20XX. godine s vladajućim društvom ili s njime povezanim društvima
- informacija o primijenjenim kriterijima klasifikacije i objave transakcija s povezanim osobama te pravnih poslova i radnji s povezanim društvima
- informacija o primijenjenim kriterijima za ocjenjivanje primjerenosti vrijednosti činidbe
- informacija o vrijednostima činidba i protučinidba
- informacija o pretrpljenoj šteti, ako je ima

²⁰ Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati predložene opcije navedene u uglatim zagradama.

²¹ Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati ovaj odjeljak.

²² Revizor će, ovisno o odluci Društva o javnoj objavi Izvješća o transakcijama s povezanim osobama sukladno Kodeksu korporativnog upravljanja Zagrebačke burze, odabrati ovaj odjeljak.

- ostale informacije propisane člankom 497. Zakona o trgovačkim društvima i
- ostale zakonske odgovornosti Uprave vezano uz Izvješće.

Uprava Društva, je također odgovorna za:

- dizajn, implementaciju i održavanje sustava internih kontrola koji u razumnoj mjeri osigurava da prethodno opisana dokumentacija ne sadrži značajne greške, bilo zbog prijevare ili pogreške
- odabir ili razvoj kriterija prikladnih kriterija za pripremu Izvješća i odgovarajuće pozivanje na ili opisivanje kriterija
- odabir i primjenu odgovarajućih politika i donošenje razumnih procjena i prosudbi povezanih s transakcijama s povezanim osobama i poslovima s povezanim društvima
- ispravno mjerenje i izvještavanje transakcija s povezanim osobama i odnosa s povezanim društvima u skladu s primijenjenim izvještajnim okvirom.

Odgovornost revizora

Obavili smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*, kako je propisano člancima 263.e i 498. Zakona o trgovačkim društvima.

Ovaj standard zahtijeva planiranje i provođenje angažmana s ciljem stjecanja razumnog uvjerenja o zahtjevima iz članka 498. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima, s formiranjem zaključka te izdavanje izvješća.

Naša odgovornost je:

- planiranje i provođenje angažmana s ciljem pribavljanja razumnog uvjerenja o tome je li Izvješće za 20XX. godinu bez značajnih pogrešnih prikazivanja
- formiranje neovisnog zaključka temeljenog na procedurama i dokazima koje smo prikupili i
- izvještavanje Uprave o donesenom zaključku.

Naša neovisnost i upravljanje kvalitetom

Usklađeni smo sa zahtjevima o neovisnosti i ostalim etičkim zahtjevima utvrđenim *Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)*, koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA) (IESBA Kodeks), zajedno s etičkim zahtjevima koji su relevantni u Republici Hrvatskoj i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima i IESBA Kodeksom. Posjedujemo potrebna znanja i iskustva za provođenje ovog angažmana s izražavanjem uvjerenja.

[Usklađeni smo sa zahtjevima o neovisnosti i ostalim etičkim zahtjevima utvrđenim *Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)*, koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA) (IESBA Kodeks), kako je primjenjivo na subjekte od javnog interesa, zajedno s etičkim zahtjevima koji su relevantni za subjekte od javnog interesa u Republici Hrvatskoj i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima i IESBA Kodeksom. Posjedujemo potrebna znanja i iskustva za provođenje ovog angažmana s izražavanjem uvjerenja.]²³

Također primjenjujemo Međunarodni standard upravljanja kvalitetom 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koje provode revizije ili preglede financijskih izvještaja ili druge angažmane za pružanje uvjerenja ili povezane usluge* i, u skladu s time, osiguravamo oblikovanje, implementiranje i

²³ Revizor koristi ovu opciju u slučaju angažmana za subjekta od javnog interesa.

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.

Sažetak obavljenog posla

U vezi predmeta ispitivanja obavili smo sljedeće postupke:

- stekli razumijevanje internih kontrola relevantnih za Izvješće kako bi osmislili postupke koji su primjerni u danim okolnostima, ali ne u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola
- postavili upite Upravi i drugim osobama u Društvu, u svrhu razumijevanja postupaka koje Društvo koristi za osiguravanje cjelovitosti popisa povezanih osoba te cjelovitosti popisa pravnih poslova i radnji s poveznim osobama koje treba uključiti u Izvješće
- postavili upite Upravi i drugim osobama u Društvu, u svrhu razumijevanja postupaka koje Društvo koristi za identifikaciju povezanih strana, vladajućeg društva i povezanih društava te 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
- pregledali, ako je primjenjivo, popis transakcija s povezanim osobama za koje su tražene prethodne suglasnosti nadzornog odbora te pripadajuće odluke i objave na mrežnim stranicama Društva
- provjerili, ako je primjenjivo, usklađenost informacija o transakcijama, 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 Sporazuma o transfernim cijenama između Društva i poreznog tijela ili jedne od pet (5) metoda određivanja transfernih cijena za odabrane transakcije prikazanih u Izvješću, na osnovu uzorka, odnosno provjerili smo da činidba za odabrane transakcije nije viša od primjerenih metoda određivanja transfernih cijena (neprimjereno visoka)
- stekli razumijevanje u vezi s razlikama između očekivanih i stvarnih stanja koja su prikazana u Izvješću
- pregledali, na osnovu uzorka, relevantnu dokumentaciju Društva (ugovora i faktura) vezanih za poslove zabilježene u Izvješću
- procijenili primjerenosti kriterija koje je Društvo koristilo prilikom pripreme Izvješća
- procijenili prikladnosti metoda, politika i prosudbi te modela koji su korišteni prilikom pripreme Izvješća, i
- [dodatne postupke (*kada je to potrebno prema točki 31. ove Upute*)].

Priroda, vrijeme i opseg odabranih postupaka ovisili su o našoj prosudbi, uključujući procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u Izvješću, bilo zbog prijevare ili pogreške. Identificirali smo i procijenili rizike značajnog pogrešnog prikazivanja kroz razumijevanje Izvješća i okolnosti angažmana.

Pri planiranju, provođenju postupaka i donošenju zaključaka o obavljenim postupcima vodili smo se značajnošću utvrđenom sukladno metodologiji našeg društva za ovu vrstu angažmana. [Revizor može objaviti kvantitativnu razinu značajnosti koja se primjenjuje na provođenje ovog angažmana te kvalitativne faktora koji su razmatrani prilikom određivanja razine značajnosti.]²⁴

²⁴ Revizor će primijeniti ovu opciju u skladu s politikama revizorskog društva.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni kao osnova za naš zaključak s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Zaključak s izražavanjem razumnog uvjerenja

Prema našem mišljenju:

- a) navodi sadržani u Izvješću Društva na dan XXX i tada završenu godinu su, u svim značajnim aspektima, 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 aspektima, neprimjereno visoka²⁵
- c) nema okolnosti koje bi glede mjera navedenih u Izvješću govorile za bitno drugačiju prosudbu od one koju je dala Uprava [izvršni direktori] Društva [ako mjere nisu objavljene u Izvješću, a što je potvrdila Uprava Društva, ova točka se izostavlja iz Zaključka].

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis zakonskog zastupnika revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

[Datum izvješća neovisnog revizora]

[Adresa revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

Izjava o odricanju od odgovornosti

Sadržaj ove Upute 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 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.

²⁵ Revizor daje potvrdnu izjavu kada niti za jedan pravni posao naveden u izvješću ne utvrdi da je činidba društva po vrijednosti bila neprimjereno visoka.