



# Novi rokovi imenovanja i sklapanje ugovora o reviziji

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Obveznici zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja propisani su Zakonom o računovodstvu, dok Zakon o reviziji uređuje pitanja vezana za obavljanje revizorskih usluga, kao što su: rokovi imenovanja revizorskog društva, ugovor o reviziji, naknada za obavljenu reviziju, trajanje revizijskog angažmana, ograničenja obavljanja poslova revizije, dužnosti revidiranog subjekta i sl. Osim toga, postupci dogovaranja uvjeta revizijskih angažmana uređeni su i Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Prije ugovaranja revizijskog angažmana revizor je dužan provesti određene preliminarne aktivnosti, razmotriti postoje li preduvjeti za obavljanje revizije te prepoznati i procijeniti relevantne čimbenike rizika, kako bi mogao donijeti odluku o prihvaćanju ili odbijanju revizijskog angažmana. S tim u vezi, Zakon o reviziji posebno ističe važnost ostvarivanja uvjeta vezanih uz neovisnost. Nakon što je donesena odluka o prihvaćanju angažmana od strane revizora, uvjeti samog revizijskog angažmana moraju se pismeno dogovoriti u pismu o preuzimanju angažmana. Detaljnije o obveznicima revizije sukladno novim zakonskim odredbama, imenovanju i rokovima imenovanja revizorskog društva, ograničenjima vezanim uz obavljanje revizije, zahtjevima neovisnosti, obvezama obveznika revizije, kao i postupcima revizora koji prethode prihvaćanju i ugovaranju revizijskog angažmana autorica navodi u nastavku.

## 1. Uvod

Obveznici revizije godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja propisani su **čl. 20. Zakona o računovodstvu**<sup>1</sup>. Postupak imenovanja i rokovi imenovanja revizorskog društva te ugovaranje revizijskog angažmana uređeni su Zakonom o reviziji<sup>2</sup> i **Međunarodnim revizijskim standardima**. Revizorova odgovornost za dogovaranje uvjeta revizijskog angažmana definirana je odredbama MRevS-a 210–*Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, s time da prije ugovaranja revizijskog angažmana revizor mora razmotriti i odredbe Međunarodnog standarda upravljanja kvalitetom 1 (MSUK 1)–*Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju reviziju ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge* i MRevS-a 220 (izmijenjen) – *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja* te provesti određene postupke temeljem kojih će odlučiti hoće li prihvatiti ili zadržati odnos s klijentom i prihvatiti revizijski angažman.

## 2. Obveznici zakonske revizije financijskih izvještaja

Sukladno čl. 20. ZOR-a, **obvezi zakonske revizije** godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja **podliježu**:

- 1) godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji subjekta od **javnog interesa, velikog i srednjeg poduzetnika** koji nije subjekt od javnog interesa;
- 2) godišnji konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji je **matično društvo velike i srednje grupe**, ako nije obveznik revizije prema uvjetima navedenim gore u toč. 1.)
- 3) godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji **dioničkog društava, komanditnog društva i društva s ograničenom odgovornošću** (ako nisu obveznici u skladu sa uvjetima navedenim gore u toč. 1.) i 2.)) čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi zakonskoj reviziji **prelaze pokazatelje u najmanje dva od sljedeća tri uvjeta**:
  - a) iznos ukupne aktive 2.500.000,00 eura
  - b) iznos netoprihoda 5.000.000,00 eura
  - c) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – najmanje 25.

<sup>1</sup> Zakon o računovodstvu, Nar. nov., br. 85/24-145/24; nadalje ZOR

<sup>2</sup> Zakon o reviziji; Nar. nov., br. 127/17-145/24; nadalje ZoREV

- 4) godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji je podnio **zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište**, ako nije obveznik u skladu sa uvjetima navedenim gore u toč. 1.), 2.) i 3.);
- 5) godišnji financijski izvještaji poduzetnika koji je **sudjelovao u statusnim promjenama kao preuzimatelj ili novoosnovano društvo**, ako obvezi revizije ne podliježu u skladu sa uvjetima navedenim gore u toč. 1.), 2.), 3.) i 4.).

**Matično društvo male grupe** koje nema obvezu sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja, nije obveznik zakonske revizije za te godišnje konsolidirane financijske izvještaje (čl. 20. st. 3. ZOR-a).<sup>3</sup>

Podsjećamo da se veličina poduzetnika i grupe poduzetnika utvrđuju prema odredbama ZOR-a, a ovisno o određenim pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju godišnji financijski izvještaji. Pokazatelji koji se uzimaju u obzir te na temelju kojih se vrši razvrstavanje su:

- iznos ukupne aktive,
- iznos netoprihoda
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

U tom kontekstu, u 2025. godini razvrstavanje poduzetnika i grupe poduzetnika prema veličini vrši se na temelju gore navedenih pokazatelja iz godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja za 2024. godinu. **S aspekta obveznika revizije, pri utvrđivanju veličine poduzetnika i grupe poduzetnika, vrijedi kako je navedeno u nastavku:**

Veličina poduzetnika	Definicija
<b>Srednji poduzetnik</b> (čl. 5. st. 5. ZOR-a)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ onaj koji nije ni mikro ni mali poduzetnik i <b>ne prelazi</b> granične pokazatelje u <b>dva od sljedeća tri uvjeta</b>: <ul style="list-style-type: none"> <li>■ ukupna aktiva 25.000.000,00 eura,</li> <li>■ netoprihod 50.000.000,00 eura,</li> <li>■ prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika</li> </ul> </li> </ul>
<b>Veliki poduzetnik</b> (čl. 5. st. 6. ZOR-a)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ poduzetnik koji <b>prelazi</b> granične pokazatelje u najmanje <b>dva od tri uvjeta</b> iz čl. 5. st. 5. ZOR-a</li> <li>■ <b>to su</b> i: kreditna institucija, društvo za osiguranje, društvo za reosiguranje, leasing-društvo, društvo za upravljanje UCITS fondovima, društvo za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fond, alternativni investicijski fond, mirovinsko društvo koje upravlja obveznim mirovinskim fondom, mirovinsko društvo koje upravlja dobrovoljnim mirovinskim fondom, dobrovoljni mirovinski fond, obvezni mirovinski fond te mirovinsko osiguravajuće društvo, društvo za dokup mirovine, faktoring-društvo, investicijsko društvo, burza, operater MTP-a ili OTP-a, središnji depozitorij vrijednosnih papira, središnja druga ugovorna strana, operater središnjeg registra vrijednosnih papira, operater sustava poravnanja i/ili namire i operater Fonda za zaštitu ulagatelja koji ne prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta iz čl. 5. st. 5. ZOR-a.</li> </ul>
<b>Srednja grupa poduzetnika</b> (čl. 6. st. 4. ZOR-a)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ ona koja nije mala grupa poduzetnika i koja na datum bilance matičnog društva na konsolidiranoj osnovi <b>ne prelazi</b> granične pokazatelje u <b>dva od sljedeća tri uvjeta</b>: <ul style="list-style-type: none"> <li>■ ukupna aktiva 25.000.000,00 eura,</li> <li>■ netoprihod 50.000.000,00 eura,</li> <li>■ prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika</li> </ul> </li> </ul>
<b>Velika grupa poduzetnika</b> (čl. 6. st. 5. ZOR-a)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ ona grupa koja na konsolidiranoj osnovi <b>prelazi</b> granične pokazatelje najmanje u <b>dva od sljedeća tri uvjeta</b>: <ul style="list-style-type: none"> <li>■ ukupna aktiva 25.000.000,00 eura,</li> <li>■ netoprihod 50.000.000,00 eura,</li> <li>■ prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika</li> </ul> </li> </ul>

Međutim, prema čl. 6. st. 6. ZOR-a grupa poduzetnika može za potrebe razvrstavanja koristiti zbrojnu bilancu i račun dobiti i gubitka prije konsolidacijskih eliminacija, pa se u tom slučaju pokazatelji ukupne aktive i netoprihoda iz čl. 6. st. 4. i 5. ZOR-a uvećavaju za 20%.

Temeljem obavljene revizije revizor će izraziti mišljenje o tome pružaju li godišnji financijski izvještaji istinit i fer prikaz financijskog položaja poduzetnika sukladno okviru financijskog izvještavanja ili ne. Međutim, osim izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, u skladu sa čl. 24. ZOR-a revizor mora provesti i reviziju **usklađenosti izvještaja posloводства s godišnjim financijskim izvještajima** sastavljenima za isto izvještajno razdoblje (primjenjuje se i za konsolidirani izvještaj posloводства). Također, revizor mora obaviti i **reviziju dijelova izvještaja o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja** i o tome izdati mišljenje, sukladno čl. 25. st. 8. ZOR-a. Osim toga, sukladno čl. 37. ZOR-a, revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja ili godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja treba **izvršiti provjeru izvještaja o održivosti te izraziti zaključak** na temelju provedenih postupaka provjere za stjecanje ograničenog uvjerenja, ako je poduzetnik obveznik izrade ovog izvještaja. Također, za provjeru izvještaja o održivosti može se angažirati revizorsko društvo različito od revizorskog društva koje obavlja zakonsku reviziju.

Skrećemo pozornost da, u skladu sa čl. 60. st. 1. toč. 22. i toč. 23. ZOR-a, **novčanom kaznom** u iznosu od 1.320,00 eura do 13.270,00 eura kaznit će se za prekršaj obveznik revizije ako ne revidira godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje te ako ne čuva revizorski izvještaj trajno, a novčanom kaznom u iznosu od 660,00 eura do 2.650,00 eura kaznit će se za isti prekršaj i odgovorna osoba poduzetnika (čl. 60. st. 2. ZOR-a).

Dotadno, ističemo da, ukoliko revizor zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza izrazi **suzdržano mišljenje, smatra se da obveza poduzetnika (obveznika revizije) nije ispunjena** (čl. 20. st. 9. ZOR-a).

### 3. Općenito o izboru revizora i ugovaranju revizije

#### 3.1. Imenovanje revizorskog društva

Revizorske usluge u Republici Hrvatskoj može obavljati revizorsko društvo, uključujući i revizorsko društvo iz druge države članice, ako mu je Ministarstvo financija izdalo odobrenje za rad, odnosno ako je društvo registrirano pri Ministarstvu financija (čl. 5. ZoREV-a). Revizorske usluge mogu obavljati ovlaštene revizori koji su zaposleni samo u jednom revizorskom društvu. Prema tome, ovlaštene revizor ne može sklopiti ugovor o radu niti smije za svoj ili tuđi račun na bilo koji drugi način obavljati revizorske usluge s drugim revizorskim društvom. Međutim, u obavljanju pojedinih revizorskih usluga u revizorskom društvu mogu sudjelovati i osobe koje nisu ovlaštene revizori, uz uvjet da njihov rad planira i nadzire glavni revizijski partner. Nadalje, u revizorskom društvu mora biti zaposlen najmanje jedan ovlašten revizor, s time da je za obavljanje **zakonske revizije subjekata od javnog interesa uvjet da društvo ima zaposleno najmanje 3 ovlaštena revizora u punom radnom vremenu** (čl. 63. ZoREV-a).

Prilikom imenovanja revizorskog društva koje će biti angažirano za obavljanje zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja, obveznici revizije moraju postupiti u skladu sa odredbama ZoREV-a. U vezi s time, skrećemo pozornost na **početak primjene novih odredbi o**

3 Više o obveznicima konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja te izuzećima od konsolidacije vidjeti u čl. 19. i čl. 23. ZOR-a



imenovanju revizorskog društva i sklapanju ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja, u skladu sa čl. 40. i 41. ZoREV-a, o čemu je Hrvatska revizorska komora objavila detaljnja pojašnjenja<sup>4</sup>, a o čemu više u nastavku.

Poslovna godina 2025. je prijelazno razdoblje, te se **nove odredbe ne primjenjuju na revizije godišnjih financijskih izvještaja za poslovne godine koje započinju zaključno s 31. prosincem 2025. godine.** U tom kontekstu, **rok za imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o reviziji za revizije godišnjih financijskih izvještaja za poslovne godine koje započinju zaključno s 31. prosincem 2025. godine je najkasnije tri mjeseca prije završetka poslovne godine čiji su godišnji financijski izvještaji predmet revizije.**

**Primjena novih odredbi počinje za revizije godišnjih financijskih izvještaja za poslovne godine koje počinju 1. siječnja 2026. godine i nadalje** te su kako je ukratko navedeno u nastavku:

- 1) rok za imenovanje revizorskog društva i ugovaranje zakonske revizije je **najkasnije tri mjeseca prije završetka poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini čiji su godišnji financijski izvještaji predmet zakonske revizije.**

Dakle, rok za imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o reviziji za poslovnu godinu 2026. godinu jednak je roku za imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o reviziji za 2025. godinu. Stoga, subjekti čija je poslovna godina identična kalendarскоj, **rok za imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o reviziji za obje poslovne godine, 2025. i 2026., je do 30. rujna 2025. godine.**

Kod subjekata čija se poslovna godina razlikuje od kalendarske, rokovi imenovanja i sklapanja ugovora za 2025. i 2026. godinu također su identični, pri čemu konkretan datum ovisi o početku poslovne godine. Primjerice, ako poslovna godina započinje 1. travnja, rok za imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o reviziji za obje godine istječe 31. prosinca 2025. godine.

- 2) **početni angažman revizorskog društva** ugovara se na najmanje **dvije godine.**
- 3) **ako subjekt revizije za poslovnu godinu 2026. imenuje drugo revizorsko društvo, različito od onoga koje je bilo angažirano za 2025. godinu,** revizija godišnjih financijskih izvještaja za 2026. godinu, sukladno odredbi čl. 40. st. 2. ZoREV-a, smatra se početnim angažmanom. U takvim okolnostima, subjekt revizije obavezan je novo revizorsko društvo imenovati i s njime sklopiti ugovor o reviziji godišnjih financijskih izvještaja za 2026. i za 2027. godinu.

**ističemo...**

**Dakle, ako se za 2026. godinu planira promjena revizora, subjekt revizije na isti datum mora imenovati revizorsko društvo za tri uzastopne poslovne godine: 2025., 2026. i 2027. godinu.**

Pri tome, ugovor o reviziji za 2025. godinu sklapa se s ranije angažiranim revizorskim društvom, a budući da se radi o početnom angažmanu s novim revizorskim društvom, s novim revizorskim društvom sklapa se ugovor o reviziji za 2026. i 2027. godinu.

**RAČUNOVODSTVO**  
**i POREZI** u praksi

racunovodstvo-porezi.hr



RacunovodstvoIPoreziUPraksi

**LinkedIn**

RIPUP CRIF

Poslovna ideja dolazi  
uz prave savjete!

<sup>4</sup> Pojašnjenje o novim odredbama vezano uz imenovanje revizora, Hrvatska revizorska komora, dostupno na: [https://www.revizorska-komora.hr/storage/upload/doc\\_library/Pojasnjenje\\_pocetak\\_primjene\\_novih\\_odredbi\\_o\\_imenovanju\\_revizora\\_final\\_205852.pdf](https://www.revizorska-komora.hr/storage/upload/doc_library/Pojasnjenje_pocetak_primjene_novih_odredbi_o_imenovanju_revizora_final_205852.pdf), 14.08.2025.

Nadalje, odredbe koje uređuju rokove i razdoblje imenovanja te sklapanje ugovora s revizorskim društvom za reviziju godišnjih financijskih izvještaja primjenjuju se na odgovarajući način i na imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o provjeri izvještaja o održivosti.

Hrvatska revizorska komora na praktičnim primjerima pojašnjava nove odredbe ZoREV-a u vezi imenovanja i sklapanja ugovora o reviziji<sup>5</sup>, kako je navedeno u nastavku:

Opis	Obveza	Pojašnjenje
<b>Primjer 1</b>		
ALFA d.o.o. <ul style="list-style-type: none"> <li>■ poslovna godina počinje 1. siječnja</li> <li>■ postojeći obveznik revizije</li> <li>■ isto revizorsko društvo za 2026.</li> </ul>	Imenovati i sklopiti ugovor s revizorskim društvom za reviziju GFI za 2025. i 2026. godinu najkasnije do 30. rujna 2025.	Subjekt revizije ALFA d.o.o. za reviziju GFI za 2025. i 2026. godinu imenuje isto revizorsko društvo, s kojim sklapa ugovore o reviziji GFI za 2025. i 2026.
<b>Primjer 2</b>		
BETA d.o.o. <ul style="list-style-type: none"> <li>■ poslovna godina počinje 1. siječnja</li> <li>■ postojeći obveznik revizije</li> <li>■ mijenja revizorsko društvo za 2026</li> </ul>	Imenovati i sklopiti ugovor s revizorskim društvom za reviziju GFI za 2026. i 2027. godinu najkasnije do 30. rujna 2025.	2. za reviziju GFI za 2026. godinu imenuje novo revizorsko društvo B d.o.o. Obzirom da je subjekt za reviziju GFI za 2026. godinu imenovao drugo revizorsko društvo, revizija GFI za 2026. je početni angažman prema odredbama ZoREV-a. Subjekt revizije BETA d.o.o. sukladno odredbama čl. 40. st. 2. ZoREV-a, obavezan je imenovati i sklopiti ugovor s revizorskim društvom B d.o.o. na najmanje dvije godine (za reviziju GFI za 2026. i 2027. godinu).
<b>Primjer 3</b>		
GAMA d.o.o. <ul style="list-style-type: none"> <li>■ poslovna godina počinje 1. listopada</li> <li>■ postojeći obveznik revizije</li> <li>■ mijenja revizorsko društvo za 2026.</li> </ul>	Imenovati i sklopiti ugovor s revizorskim društvom za reviziju GFI za 2025. godinu najkasnije do 30. lipnja 2026. Imenovati i sklopiti ugovor s revizorskim društvom za reviziju GFI za 2026. i 2027. godinu najkasnije do 30. lipnja 2026.	Sukladno Prijelaznim odredbama čl. 46. st. 3. Zakona o izmjenama i dopunama ZoREV-a (Nar. nov., br. 27/24), subjekt revizije imenuje revizorsko društvo, za poslovne godine koje prethode poslovnoj godini koja počinje 1. siječnja 2026., najkasnije tri mjeseca prije završetka poslovne godine. Stoga je rok za imenovanje revizorskog društva za poslovnu godinu koja počinje 1. listopada 2025., tri mjeseca prije završetka poslovne godine tj. 30. lipnja 2026. Za poslovne godine koje započinju 1. siječnja 2026. i nadalje rok za imenovanje revizorskog društva je tri mjeseca prije početka poslovne godine. Stoga je rok za imenovanje revizora za poslovnu godinu koja počinje 1. listopada 2026. najkasnije 30. lipnja 2026. što je isto kao i za poslovnu godinu koja počinje 1. listopada 2025. GAMA d.o.o. za poslovnu godinu koja počinje 1. siječnja 2026. imenuje novo revizorsko društvo AB d.o.o. Obzirom da se obveza imenovanja revizora kod početnog angažmana na najmanje dvije godine, počinje primjenjivati za poslovne godine koje započinju 1. siječnja 2026. i nadalje, GAMA d.o.o. je obvezna na isti datum AB d.o.o. imenovati i za reviziju godišnjih financijskih izvještaja za poslovnu godinu koja počinje 1. listopada 2027.
<b>Primjer 4</b>		
DELTA d.o.o. <ul style="list-style-type: none"> <li>■ poslovna godina počinje 1. travnja</li> <li>■ obveznik revizije GFI za poslovnu godinu koja počinje 1. travnja 2025.</li> </ul>	Imenovati i sklopiti ugovor s revizorskim društvom za reviziju GFI za poslovnu godinu koja započinje 1. travnja 2025., najkasnije do 31. prosinca 2025. Imenovati revizorsko društvo za reviziju GFI za poslovnu godinu koja započinje 1. travnja 2026., najkasnije 31. prosinca 2025.	Sukladno Prijelaznim odredbama čl. 46. st. 3. Zakona o izmjenama i dopunama ZoREV-a (Nar. nov., br. 27/24), subjekt revizije imenuje revizorsko društvo, za poslovne godine koje prethode poslovnoj godini koja počinje 1. siječnja 2026., najkasnije tri mjeseca prije završetka poslovne godine. Za poslovne godine koje započinju 1. siječnja 2026. i nadalje rok za imenovanje revizorskog društva je tri mjeseca prije početka poslovne godine. Obveza imenovanja revizora kod početnog angažmana na najmanje dvije godine, počinje se primjenjivati za poslovne godine koje započinju 1. siječnja 2026. Subjekt revizije imenuje isto revizorsko društvo za reviziju GFI za poslovne godine koje počinju 1. travnja 2025. i 1. travnja 2026. U slučaju da je subjekt revizije imenovao drugo revizorsko društvo za reviziju GFI za poslovnu godinu koja počinje 1. travnja 2026., obavezan je isto revizorsko društvo imenovati i za reviziju GFI za poslovnu godinu koja počinje 1. travnja 2027. godine.
<b>Primjer 5</b>		
XY d.o.o. <ul style="list-style-type: none"> <li>■ poslovna godina počinje 1. travnja 2026.</li> <li>■ obveznik revizije za GFI za 2026.</li> </ul>	Imenovati revizorsko društvo za reviziju GFI za 2026., 2027. i 2028. godinu, u roku od tri mjeseca od isteka roka za javnu objavu GFI za 2025. Rok imenovanja revizorskog društva je 30. rujna 2026.	Predajom GFI za 2025. godinu utvrđuje se obveza revizije GFI za 2026. godinu te subjekt revizije sukladno članku 41. stavku 3. Zakona o reviziji imenuje revizorsko društvo i sklapa ugovor o reviziji GFI za tekuću 2026. i slijedeće dvije godine (GFI za 2027. i GFI za 2028.).

*Napomena: Pojašnjenje i dani praktični primjeri ne uključuju odredbe koje se odnose na najduže dopušteno trajanje angažmana revizorskog društva kod subjekata od javnog interesa, kako su uređene čl. 64. ZoREV-a, čl. 17. Uredbe (EU) br. 537/2014 te posebnim sektorskim propisima koji reguliraju poslovanje subjekata od javnog interesa pod nadzorom Hrvatske narodne banke i Hrvatske agencije za nadzor financijskih usluga.*

Sukladno zakonskim odredbama, sam izbor revizora ne smije biti ničim uvjetovan te je zabranjena svaka ugovorna odredba kojom se obvezniku zakonske revizije ograničava pravo na slobodan izbor revizorskog društva, tj. sve takve odredbe ugovora smatraju se ništetnima. Osim toga, prilikom imenovanja revizorskog društva u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa potrebno je postupiti i u skladu sa čl. 16. Uredbe (EU) br. 537/2014<sup>6</sup>.

5 Prilagođeno prema: Pojašnjenje o novim odredbama vezano uz imenovanje revizora, Hrvatska revizorska komora, dostupno na: [https://www.revizorska-komora.hr/storage/upload/doc\\_library/Pojašnjenje\\_pocetak\\_primjene\\_novih\\_odredbi\\_o\\_imenovanju\\_revizora\\_final\\_205852.pdf](https://www.revizorska-komora.hr/storage/upload/doc_library/Pojašnjenje_pocetak_primjene_novih_odredbi_o_imenovanju_revizora_final_205852.pdf), 14.08.2025.

6 Uredba (EU) br. 537/2014; nadalje Uredba; dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014R0537>; 23.07.2025.



### 3.2. Ugovor o reviziji (sklapanje, naknada, raskid)

Međusobna prava i obveze revizora i revidiranog subjekta moraju se urediti **ugovorom o reviziji** (čl. 40. ZoREV-a). Nakon imenovanja revizora, ugovor o reviziji mora obavezno biti sklopljen u pisanom obliku<sup>7</sup>, a ugovorene revizorske usluge ne smije se ustupati drugim revizorskim društvima.



#### ističemo...

**U slučaju prvog sklapanja ugovora o reviziji sa subjektom od javnog interesa u tekućoj poslovnoj godini, revizorsko društvo je o istom dužno obavijestiti Ministarstvo financija, a najkasnije u roku od mjesec dana od dana sklapanja ugovora o reviziji (čl. 40. st. 17. ZoREV-a).**

U ugovoru o reviziji mora se navesti ugovoreni **iznos naknade** za obavljanje zakonske revizije, koji ne smije biti podložan nikakvom obliku uvjetovanja te ne smije ovisiti niti biti povezan s pružanjem dodatnih usluga revidiranom subjektu. Naknada za zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, u skladu sa čl. 62. st. 2. ZoREV-a mora biti u skladu s odredbama čl. 4. Uredbe. Međutim, Ministarstvo financija može na zahtjev revizorskog društva iznimno dopustiti da revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa bude izuzeto od zahtjeva iz čl. 4. st. 2. podst. 1. Uredbe s obzirom na revidirani subjekt na razdoblje koje ne prelazi dvije poslovne godine.

Kako bi se revizorima pružila pomoć u ostvarivanju primjerenih revizijskih naknada, tj. naknada koje bi odražavale kompleksnost obavljanja revizijskog angažmana i važnost kvalitetno obavljenog revizijskog posla, Hrvatska revizorska komora razvila je **Kalkulator očekivanih minimalnih sati i indikativnih revizijskih naknada**<sup>8</sup>. Radi se o alatu koji procjenjuje očekivane minimalne sate potrebne za provođenje angažmana zakonske revizije u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima uz korištenje načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje.

Dodatno, u čl. 54. ZoREV-a navodi se da je revizorsko društvo dužno voditi evidenciju klijenata koja mora za svakog klijenta sadržavati sljedeće podatke:

- 1) tvrtku i sjedište ili ime i prezime i adresu
- 2) ime i prezime glavnog revizijskog partnera, i ako postoji, glavnog partnera za održivost
- 3) naknade zaračunane za usluge zakonske revizije, druge revizorske usluge, provjeru izvještaja za održivost te naknade zaračunane za druge usluge u bilo kojoj poslovnoj godini.

Nadalje, ugovor o reviziji može se **raskinuti** zbog neispunjenja, nemogućnosti ispunjenja i zbog važnih razloga, osobito kao što su prijetnja neovisnosti revizorskog društva koja se ne može otkloniti ili ublažiti zaštitnim mjerama, počinjenje ili sumnja na počinjenje povrede zakona i drugih propisa od strane revidiranog subjekta koja utječe na zakonsku reviziju, kao i drugi razlozi za koje Međunarodni revizijski standardi i drugi propisi propisuju obvezu za povlačenje iz revizijskog angažmana. Međutim, u skladu sa čl. 40. st. 13. ZoREV-a, razlike u mišljenjima, koje se odnose na područja računovodstva

i revizije, predstavnika revidiranog subjekta i revizorskog društva **ne mogu biti opravdana osnova za raskid ugovora!** U slučaju raskida ugovora o reviziji iz bilo kojeg razloga, osim onog iz čl. 40. st. 13. ZoREV-a, obveznik revizije dužan je, bez odgađanja, sklopiti novi ugovor o reviziji s novim revizorskim društvom.

Također, ako revidirani subjekt **prestane biti obveznik zakonske revizije**, može raskinuti ugovor o reviziji u dijelu koji se odnosi na zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja za razdoblja koja ne podliježu obvezi zakonske revizije. U takvim okolnostima, rok za raskid ugovora o reviziji je 30 dana od isteka roka za objavu godišnjih financijskih izvještaja, na temelju kojih se utvrđuje prekid njegova statusa obveznika revizije. Općenito, raskidom ugovora o reviziji ugovorne strane se oslobađaju svojih obveza, osim revidiranog subjekta za obvezu naknade razmjernog dijela za djelomično ispunjenje ugovorne obveze od strane revizorskog društva, pri čemu je revizorsko društvo dužno, bez odgađanja, dostaviti revidiranom subjektu izvještaj o obavljenim radnjama, izvršenim satima i nastalim troškovima do dana raskida ugovora.

**U slučaju raskida ugovora, revizorsko društvo ima obvezu obavijestiti Ministarstvo financija u roku od 15 dana od datuma raskida**, uz detaljno obrazloženje razloga koji su doveli do raskida ugovora. Temeljem primljene obavijesti o raskidu ugovora, Ministarstvo financija može odlučiti o provedbi postupka nadzora nad revizorskim društvom (čl. 40. st. 16. ZoREV-a).

Ako se radi o zakonskoj reviziji subjekata od javnog interesa, postupak razrješenja revizorskog društva definiran je u čl. 42. ZoREV-a, a razrješenje revizorskog društva mogu zatražiti:

- 1) dioničari ili članovi koji predstavljaju 5 % ili više glasačkih prava, dionica ili udjela u kapitalu revidiranog subjekta;
- 2) nadzorni odbor, revizijski odbor ili neizvršni članovi upravnog odbora subjekta od javnog interesa;
- 3) Ministarstvo financija.

Prijedlog za razrješenje revizorskog društva podnosi se trgovačkom sudu nadležnom prema sjedištu subjekta od javnog interesa, koji će usvojiti prijedlog za razrješenje revizorskog društva ako za to postoje opravdani razlozi.

### 3.3. Osiguranje od odgovornosti

Za cijelo vrijeme trajanja revizorskog angažmana, prema čl. 60. ZoREV-a, revizorsko društvo mora s osigurateljem **sklopiti i obnavljati ugovor o osiguranju** od odgovornosti za štetu koju bi trećim osobama moglo počinuti obavljanjem revizorskih usluga, pri čemu najmanja svota pokrića po štetnom događaju iznosi 40.000,00 eura, odnosno za reviziju subjekata od javnog interesa iznosi 400.000,00 eura (čl. 61. ZoREV-a). **Preslika police osiguranja dostavlja se Ministarstvu financija u roku od 8 dana od dana sklapanja police.** Osim toga, Ministarstvo financija potrebno je u roku od 8 dana obavijestiti i o svakoj promjeni nastaloj tijekom osiguranja.

### 3.4. Obveze revidiranog subjekta

Skrećemo pozornost da čl. 45. ZoREV-a definira i propisuje **dužnosti revidiranog subjekta prema revizorskom društvu**. Naime, revidirani subjekt revizorskom društvu mora staviti na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave i izvještaje te omogućiti pristup računalnim programima i elektroničkim zapisima, uključujući izliste i preslike na elektroničkim medijima, pružiti pomoć u izvođenju programa i dati informacije o sluzenju tim programima, pružiti sve informacije potrebne za obavljanje zakonske revizije, kao i tijekom radnog vremena osigurati neometani pristup i korištenje poslovnih prostorija bez prisutnosti drugih osoba te staviti na ras-

<sup>7</sup> Detaljnije smjernice o sastavnim dijelovima pisma o revizijskom angažmanu vidjeti u MRevS-u 210

<sup>8</sup> Kalkulator očekivanih minimalnih sati i indikativnih revizijskih naknada, dostupno na: <https://www.revizorska-komora.hr/kalkulator-ocekivanih-minimalnih-sati-i-indikativnih-revizijskih-naknada-a192>, 18.04.2025.

polaganje odgovarajuću opremu i radnike. **Ako mu to nije omogućeno, ovlašteni revizor tu činjenicu treba navesti u revizorskom izvještaju i o tome obavijestiti Ministarstvo financija.**

#### 4. Nerevizorske usluge i ograničenja za obavljanje revizijskog angažmana

Osim revizorskih usluga, revizorsko društvo može obavljati i određene **nerevizorske usluge**, i to iz sljedećih područja (čl. 44. ZoREV-a):

- 1) financija i računovodstva;
- 2) financijskih analiza i kontrola, uključujući i dubinska snimanja;
- 3) usluge davanja poreznih savjeta na način kako je uređeno posebnim propisima;
- 4) ostalog poslovnog savjetovanja;
- 5) procjenjivanja vrijednosti društava, imovine i obveza;
- 6) sudskog vještačenja;
- 7) izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata;
- 8) održavanja stručnih seminara i edukacije;
- 9) izdavanja stručnih radova
- 10) usluge savjetovanja iz područja održivosti.

Skrećemo pozornost, u slučaju da se obavljaju usluge iz područja financija i računovodstva, davanja poreznih savjeta, ostaloga poslovnog savjetovanja, procjenjivanja vrijednosti društva, imovine i obveza, sudskog vještačenja i usluga iz područja odgovornosti posloводства, **isključena je mogućnost obavljanja zakonske revizije u istoj pravnoj osobi za istu poslovnu godinu**, kao i u svim povezanim društvima revidiranoga subjekta. Odredba se također odnosi na revizorsko društvo, kao i na sva povezana društva revizorskog društva.

Ipak, prema čl. 44. st. 3. ZoREV-a, u slučaju da je revizorsko društvo poduzelo sve mjere osiguranja kako obavljanje prethodno navedenih usluga ne bi imalo utjecaja na neovisnost obavljanja zakonske revizije, zabrana obavljanja zakonske revizije ne odnosi se na povezana društva revidiranog subjekta, kao i na povezana društva revizorskog društva. U takvim okolnostima, zabrana obavljanja zakonske revizije **ne odnosi se na** obavljanje sljedećih nerevizorskih usluga, ako te usluge nemaju izravan ili imaju beznačajan utjecaj, odvojeno ili u ukupnom iznosu, na financijske izvještaje koji su predmet revizije i ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo poštuju načela neovisnosti:

- 1) porezne usluge povezane s pripremom poreznih obrazaca;
- 2) porezne usluge povezane s pronalaženjem javnih subvencija i poreznih olakšica, osim ako je glede takvih usluga zakonom propisana pomoć ovlaštenog revizora ili revizorskog društva;
- 3) porezne usluge povezane s pomoći u vezi s poreznim inspekcijama poreznih tijela, osim ako je glede takvih inspekcija zakonom propisana pomoć ovlaštenog revizora ili revizorskog društva;
- 4) porezne usluge povezane s izračunom izravnog i neizravnog poreza te odgođenog poreza;
- 5) porezne usluge povezane s poreznim savjetovanjem.

Nadalje, revizorsko društvo koje obavlja usluge savjetovanja iz područja održivosti, ne može obavljati provjeru izvještaja o održivosti u istoj pravnoj osobi za istu poslovnu godinu. Zabrana se ne odnosi na povezana društva revidiranog subjekta, kao ni na povezana društva revizorskog društva, pod uvjetom da je revizorsko društvo poduzelo sve mjere osiguranja kako obavljanje usluge savjetovanja iz područja održivosti ne bi utjecalo na neovisnost obavljanja provjere izvještaja o održivosti. Osim toga, čl. 44.a ZoREV-a propisane su odredbe koje se primjenjuju na nerevizorske usluge u slučaju u kojem revi-

zorsko društvo obavlja provjeru izvještaja o održivosti subjekata od javnog interesa.

Također, revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa i svi članovi mreže kojoj revizorsko društvo pripada ne smiju pružati izravno ili neizravno revidiranom subjektu, njegovu matičnom društvu ili društvima pod njegovom kontrolom u državi članici nerevizorske usluge u skladu s čl. 5. st. 1. Uredbe, a zabrana obavljanja nerevizorskih usluga odnosi se na:

- 1) razdoblje između početka razdoblja koje je predmet revizije i izdavanja revizorskog izvještaja i
- 2) poslovnu godinu koja prethodi razdoblju za koje se obavlja revizija.

Nadalje, revizorsko društvo i svaki član mreže kojoj revizorsko društvo pripada, a koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata za čiji je nadzor poslovanja ovlaštena Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, smiju pružati nerevizorske usluge na način kako je propisano zakonom kojim se propisuje poslovanje tih subjekata.

Revizorsko društvo obvezno je u radnoj dokumentaciji navesti sve informacije koje bi mogle utjecati na neovisnost obavljanja revizorskih usluga za koje Međunarodni revizijski standardi zahtijevaju neovisnost, kao i navesti mjere osiguranja koje su poduzete za ublažavanje utjecaja na neovisnost obavljanja revizorskih usluga. Nadalje, podatke o uslugama koje se obavljaju uz zakonsku reviziju, kao i utjecaj na neovisnost i poduzete mjere osiguranja, revizorska društva dužna su **iskazati u izvaji koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva**, koja je, u slučaju revizorskog društva koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa dio izvještaja o transparentnosti.

Dodatno, prema čl. 64. ZoREV-a, isto revizorsko društvo može obavljati zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa najviše 10 uzastopnih godina (osim ako posebnim propisom nije drukčije uređeno), uključujući razdoblje početnog angažmana od najmanje dvije godine u skladu s čl. 40. st. 2. ZoREV-a.

#### 5. Obveze revizora prije dogovaranja uvjeta revizijskog angažmana

Tijekom obavljanja revizorskih usluga, revizorsko društvo i ovlašteni revizor moraju djelovati u skladu s temeljnim načelima profesionalne etike o integritetu, objektivnosti, profesionalnoj kompetentnosti i dužnoj pažnji te su dužni zadržati profesionalnu skeptičnost. Stoga, prije donošenja odluke o prihvaćanju revizijskog angažmana i dogovaranja uvjeta, potrebno je provesti i odgovarajuće dokumentirati određene postupke vezane uz prepoznavanje i procjenjivanje relevantnih čimbenika rizika, a postupci obuhvaćaju:

- 1) provođenje preliminarnih aktivnosti i razmatranje čimbenika koji su *unutar kontrole revizora*, primjerice zadovoljavanje etičkih zahtjeva, neovisnost i profesionalna stručnost, te
- 2) razmatranje preduvjeta za reviziju koji su *pod kontrolom poslovnog subjekta*, kao što su okvir financijskog izvještavanja, prihvaćanje i potvrđivanje odgovornosti menadžmenta, o čemu je nužno da se revizor i menadžment dogovore.

##### 5.1. Provođenje preliminarnih aktivnosti

Preliminarne aktivnosti odnose se na ocjenu da li je društvo sposobno obaviti neki angažman te procjenu rizika koje taj angažman uključuje. Odgovornost za cjelokupnu kvalitetu revizijskog angažmana je na partneru kojemu je taj angažman dodijeljen. Stoga, prema čl. 54. ZoREV-a revizorsko društvo obvezno je za obavljanje revizorskih usluga odrediti najmanje jednog glavnog revizijskog partnera,



koji na raspolaganju ima dostatne resurse i radnike koji posjeduju potrebnu stručnost i vještine za obavljanje svojih zadataka. Pri tome su osiguranje kvalitete revizorske usluge, neovisnost i stručnost glavni kriteriji revizorskog društva prilikom izbora glavnog revizijskog partnera.

Angažirani partner mora aktivno sudjelovati u obavljanju zakonske revizije i drugih revizorskih usluga, uvjeriti se da su provedeni svi potrebni postupci vezani uz prihvaćanje i zadržavanje revizijskog angažmana te da su na temelju obavljenih postupaka stvoreni primjereni zaključci. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje ciljeva kvalitete koji adresiraju prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima (toč. 30. MSUK 1). U skladu s MSUK-om 1, za odluke o prihvaćanju i nastavljanju društvo je dužno donijeti prosudbe o sposobnosti društva za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima, zatim prosudbe na temelju informacija o vrsti i okolnostima angažmana te integritetu i etičkim vrijednostima klijenta koje su dostatne za podršku takvim prosudbama. Osim toga, kao cilj kvalitete koji se odnosi na prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima potrebno je voditi računa da financijski i operativni prioriteti društva ne dovode do neprimjerenih prosudbi o tome treba li prihvatiti ili nastaviti odnos s klijentom ili određeni angažman.

Nadalje, ZoREV (toč. 52.) zahtijeva da prije prihvaćanja ili nastavljanja obavljanja revizorske usluge revizorsko društvo i ovlaštenu revizor obvezno procijene i dokumentiraju sljedeće:

- 1) ispunjavaju li zahtjeve vezane uz neovisnost iz čl. 48. i 49. ZoREV-a;
- 2) postoje li prijetnje njihovoj neovisnosti i zaštitne mjere koje su primijenjene kako bi se ublažile te prijetnje;
- 3) ima li, u slučaju revizorskog društva, stručne radnike, vrijeme i resurse potrebne za obavljanje revizorske usluge na primjeren način;
- 4) ima li, u slučaju revizorskog društva, glavni revizijski partner odobrenje za rad za obavljanje zakonske revizije u državi članici u kojoj se obavlja zakonska revizija.

Stoga, u provođenju svojih preliminarnih postupaka revizorsko društvo može razmotriti pitanja, kao što su:

Područje razmatranja	Pitanja
<b>Kompetencije, sposobnosti i resursi potrebni za obavljanje angažmana</b>	<p>Potrebno je sagledati posebne zahtjeve angažmana i postojećeg partnera te profil osoblja na svim relevantnim razinama, uključujući i pitanja:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ jesu li dostupni odgovarajući resursi za obavljanje angažmana;</li> <li>■ mogućnost pristupa informacijama za obavljanje angažmana ili osobama koje pružaju takve informacije;</li> <li>■ ima li revizorsko društvo, odnosno revizorski tim znanje za relevantnu djelatnost ili područje rada, tj. pojedince koji poznaju relevantnu industriju ili osnovno predmetno pitanje ili kriterije koji će se primjenjivati u pripremi informacija o predmetnom pitanju i iskustva s relevantnim regulativnim zahtjevima ili zahtjevima za izvještavanje;</li> <li>■ ima li osoblje iskustva s relevantnim zahtjevima regulative ili izvještavanja ili mogućnost da uspješno stekne potrebne vještine i znanje;</li> <li>■ okolnosti angažmana i rok za izvještavanje;</li> <li>■ ima li revizorsko društvo dovoljno osoblja s potrebnim sposobnostima i kompetencijama, uključujući dovoljno vremena za obavljanje angažmana;</li> <li>■ da li su na raspolaganju eksperti, ako je potrebno;</li> <li>■ potreba za tehnološkim resursima, na primjer, za IT aplikacijama koje angažiranom timu omogućuju obavljanje postupaka na podacima subjekta;</li> <li>■ da li su na raspolaganju osobe koje ispunjavaju kriterije i zahtjeve</li> <li>■ prikladnosti za obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana sukladno MSUK-u 2, gdje je primjenjivo; i</li> <li>■ da li je društvo u stanju dovršiti angažman u zadanom roku izvještavanja.</li> </ul>
<b>Etički zahtjevi</b>	<p>Pitanja koja se razmatraju u vezi s etičkim zahtjevima revizorskog društva, primjerice:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ jesu li društvo i angažirani tim u stanju ispuniti svoje odgovornosti u odnosu na relevantne etičke zahtjeve, tj. mogu li revizorsko društvo i angažirani tim ispuniti etičke zahtjeve i zahtjeve neovisnosti;</li> <li>■ ako su prepoznati sukobi interesa, manjak neovisnosti ili neke druge prijetnje, da li su poduzeti odgovarajući postupci s ciljem uklanjanja ili ublažavanja takvih prijetnji na prihvatljivu razinu primjenom odgovarajućih mjera zaštite, ili su poduzeti koraci za povlačenje iz angažmana i sl.</li> </ul>
<b>Čestitost i etičke vrijednosti klijenta</b>	<p>Pitanja koja se razmatraju u vezi s etičkim vrijednostima klijenta uključuju, primjerice:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ identitet i poslovni ugled klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta, povezanih stranaka i onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom;</li> <li>■ vrstu subjekta za kojega se angažman obavlja, uključujući složenost njegova vlasništva i upravljačke strukture;</li> <li>■ vrstu klijentovog poslovanja, uključujući njegove poslovne postupke;</li> <li>■ informacije o stavovima klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima kao što je agresivno interpretiranje računovodstvenih standarda i okruženja internih kontrola;</li> <li>■ nastoji li klijent agresivno zadržati naknadu društvu na što je moguće nižoj razini;</li> <li>■ naznake ograničenja u opsegu posla koje je nametnuo klijent;</li> <li>■ naznake da klijent može biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti;</li> <li>■ razloge za predloženo imenovanje revizora i neimenovanje revizora koji je prije pružao usluge klijentu; i</li> <li>■ identitet i poslovni ugled povezanih stranaka.</li> </ul>

## Telefon za konzultacije

01/48 36 046 ; 01/49 21 739



**Ponedjeljkom i četvrtkom**  
od 11.00 do 15.30 sati,  
**utorkom, srijedom i petkom**  
od 8.30 do 13.00 sati.

[www.racunovodstvo-porezi.hr](http://www.racunovodstvo-porezi.hr)

[racunovodstvo-porezi.hr](http://racunovodstvo-porezi.hr)

<p><b>Procjena rizičnosti angažmana i prihvatljivost rizika</b></p>	<p>Potrebno je izvršiti procjenu rizika angažmana, tj. utvrditi da li su rizici povezani s potencijalnim klijentom i njegovom djelatnošću prihvatljiviji, primjerice:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ visoka rizičnost same djelatnosti subjekta;</li> <li>■ trendovi u industriji;</li> <li>■ nepoštivanje propisana i regulative koje mogu rezultirati značajnim kaznama;</li> <li>■ problemi likvidnosti i solventnosti;</li> <li>■ slabi računovodstveni sustav i nekvadratne evidencije;</li> <li>■ slabe interne kontrole;</li> <li>■ složene poslovne operacije;</li> <li>■ sposobnost klijenta da plati naknadu za rad i sl.</li> </ul>
---	--

Nadalje, kao dio preliminarnih aktivnosti koje revizor treba provesti u sklopu svojih propisanih postupaka, ističemo i odgovornosti revizora koje proizlaze iz **odredbi Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma**<sup>9</sup>.

## 5.2. Razmatranje zahtjeva neovisnosti

Zahtjevi neovisnosti detaljnije su uređeni Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)<sup>10</sup>. Međutim, i sam ZoREV razmatra pitanje neovisnosti prilikom obavljanja revizije te se u čl. 48. ZoREV-a zahtijeva da revizorsko društvo, ovlaštenu revizor, glavni revizijski partner, glavni partner za održivost i svaka osoba koja ima mogućnost izravnog ili neizravnog utjecaja na rezultat revizorskih usluga moraju tijekom razdoblja koje obuhvaćaju financijski izvještaji koji su predmet zakonske revizije i za vrijeme obavljanja revizorskih usluga biti neovisni u odnosu na revidirani subjekt te im nije dopušteno sudjelovati u donošenju odluka revidiranog subjekta. Također, revizorsko društvo i ovlaštenu revizor moraju poduzimati sve potrebne mjere kako bi osigurali da pri obavljanju revizorskih usluga na njihovu neovisnost ne utječe:

- a) ni jedan postojeći ili mogući sukob interesa, ili
- b) poslovni odnos, ili
- c) drugi izravni ili neizravni odnosi u koje su uključeni revizorsko društvo i ovlaštenu revizor koji obavljaju revizorske usluge te, njihova mreža, upravljanje, ovlaštenu revizori, radnici i druge fizičke osobe čije su usluge stavljene na raspolaganje ili ih nadzire revizorsko društvo, kao i bilo koja osoba izravno ili neizravno povezana s revizorskim društvom i ovlaštenim revizorom.

Revizorsko društvo i ovlaštenu revizor **ne mogu obaviti revizorsku uslugu ako postoji prijetnja:**

- 1) **samopregleda,**
- 2) **koristoljublja,**
- 3) **zagovaranja,**
- 4) **rodbinske povezanosti ili**
- 5) **zastašivanja**

koja proizlazi iz financijskih, osobnih, poslovnih odnosa, odnosa u vezi sa zaposlenjem ili drugih odnosa između revizorskog društva i ovlaštenog revizora te revidiranog subjekta, ako objektivna, razumna i informirana treća strana, uzimajući u obzir zaštitne mehanizme, može zaključiti da je neovisnost revizorskog društva ili ovlaštenog revizora ugrožena (čl. 48. st. 3. ZoREV-a). Sve značajne prijetnje neovisnosti ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, kao i zaštitni mehanizmi koji su korišteni za ublažavanje tih prijetnji, moraju se odgovarajuće dokumentirati u radnoj dokumentaciji.

Kako bi se osigurala neovisnost, revizorsko društvo, ovlaštenu revizor, glavni revizijski partneri, drugi radnici revizorskog društva i bilo koja druga fizička osoba čije su usluge stavljene na raspolaganje ili koju nadzire to revizorsko društvo, a koja je izravno uključena u obavljanje revizorske usluge, te osobe koje su usko povezane s njima u skladu s propisom o zlouporabi tržišta, **ne smiju** (čl. 49. ZoREV-a):

- 1) ostvarivati i imati materijalne i izravne koristi, niti smiju biti uključeni u transakciju u vezi s bilo kojim financijskim instrumentom koji je izdao, za koji jamči ili koji na drugi način podržava bilo koji revidirani subjekt ili subjekt provjere izvještaja o održivosti, u okviru njihova opsega obavljanja revizorske usluge, osim interesa koje neizravno ostvaruju putem diverzificiranih subjekata za zajednička ulaganja, uključujući upravljane fondove poput mirovinskih fondova ili životno osiguranje.
- 2) sudjelovati u obavljanju ili na neki drugi način utjecati na rezultate revizorske usluge bilo kojeg revidiranog subjekta ako:
  - a) imaju financijske instrumente revidiranog subjekta, osim interesa koji se neizravno ostvaruju putem diverzificiranih subjekata za zajednička ulaganja
  - b) imaju financijske instrumente bilo kojeg subjekta povezanog s revidiranim subjektom, što može uzrokovati ili se može općenito smatrati uzrokom sukoba interesa, osim interesa koji se neizravno ostvaruju putem diverzificiranih subjekata za zajednička ulaganja
  - c) su bile zaposlene u revidiranom subjektu ili su imale poslovne ili druge odnose s revidiranim subjektom tijekom razdoblja iz čl. 48. st. 1. ZoREV-a koji mogu prouzročiti ili se za njih općenito može smatrati uzrokom sukoba interesa.
- 3) tražiti ili primati novčane i nenovčane darove ili usluge od revidiranog subjekta ili bilo kojeg subjekta koji je povezan s revidiranim subjektom osim ako bi objektivna, razumna i informirana treća strana zaključila da je njihova vrijednost zanemarljiva ili beznačajna.

Revizorsko društvo mora uspostaviti primjerene politike i postupke kako bi osiguralo da članovi, odnosno dioničari revizorskog društva, kao i članovi uprave, upravnih odbora i nadzornih odbora tog revizorskog društva ili povezanog društva ne utječu na obavljanje zakonske revizije i izdavanje revizorskog izvještaja na bilo koji način kojim bi se ugrozila neovisnost i objektivnost ovlaštenog revizora koji obavlja zakonsku reviziju u ime revizorskog društva.

Također, potrebno je voditi računa i o **zabrani zapošljavanja kod revidiranog subjekta** (čl. 50. ZoREV-a), i to kako slijedi:

- 1) **ovlaštenu revizor i glavni revizijski partner** koji obavljaju zakonsku reviziju u ime revizorskog društva, prije isteka razdoblja od najmanje jedne godine ili, u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa, isteka razdoblja od najmanje dvije godine nakon što su prestali obavljati dužnost ovlaštenog revizora ili glavnog revizijskog partnera u vezi sa zakonskom revizijom te
- 2) **radnici i partneri, osim glavnih revizijskih partnera**, revizorskog društva koji sudjeluju u obavljanju zakonske revizije, kao i bilo koja druga fizička osoba čije su usluge stavljene na raspolaganje ili su pod nadzorom revizorskog društva, prije isteka razdoblja od najmanje jedne godine nakon isteka razdoblja u kojem su bili izravno uključeni u obavljanje zakonske revizije **ne smiju:**
  - a) prihvatiti položaj člana uprave, nadzornog odbora ili upravnog odbora u revidiranom subjektu
  - b) prihvatiti ključni rukovodeći položaj u revidiranom subjektu

<sup>9</sup> Zakon o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma; Nar. nov., br. 108/17-151/22

<sup>10</sup> Detaljnije vidjeti u Priručnik s međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), IFAC izdanje 2022, prijevod s engleskog, Hrvatska revizorska komora, dostupno u Nar. nov., br. 11/23

- c) ako je to primjenjivo, postati članom revizijskog odbora revidiranog subjekta ili, ako takav revizijski odbor ne postoji, članom organa koji obavlja funkciju jednakovrijednu onoj revizijskog odbora.

U slučaju nastupanja takvih okolnosti dužni su bez odgode obavijestiti revizorsko društvo u kojem su bili zaposleni. Odredbe se odgo-varajuće primjenjuju i na provjeru izvještaja o održivosti.

### 5.3. Preduvjeti za obavljanje revizije

Nakon izvršenja preliminarnih aktivnosti koje su unutar kontrole revizora te nakon što su razmotreni zahtjevi neovisnosti, revizor mora razmotriti pitanja (ili preduvjete) koji su unutar kontrole poslovnog subjekta i o kojima je nužno da se dogovore revizor i menadžment subjekta. U tom smislu, ciljevi revizora prema toč. 3. MRevS-a 210 su prihvatiti ili zadržati revizijski angažman samo ako je dogovorena osnova po kojoj treba biti obavljen, kroz:

- utvrđivanje da li postoje određeni preduvjeti za reviziju; i
- potvrđivanje da revizor i menadžment (i oni koji su zaduženi za upravljanje, ako je primjenjivo) imaju ista shvaćanja uvjeta revizijskog angažmana.

Preduvjeti za reviziju mogu se definirati kao menadžmentova primjena prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja pri sastavljanju financijskih izvještaja i sporazum s menadžmentom i, gdje je prikladno, s onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama uz koje se obavlja revizija. **Kako bi utvrdio da li postoje preduvjeti za reviziju, odgovornost revizora je** (toč. 6. MRevS-a 210):

- odrediti da li je okvir financijskog izvještavanja koji će se primijeniti u sastavljanju financijskih izvještaja prihvatljiv i
- pribaviti suglasnost menadžmenta da potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti:
  - za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i za njihovu fer prezentaciju, gdje je relevantno;
  - za onakve interne kontrole kakve menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i
- osigurati revizoru:
  - pristup svim informacijama za koje menadžment zna da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;
  - dodatne informacije koje revizor može zahtijevati od menadžmenta u svrhu revizije; i
  - neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

Kada ne postoje preduvjeti za reviziju, revizor će to pitanje raspraviti sa menadžmentom. Međutim, u slučaju da menadžment ne pristane potvrditi prihvaćanje svojih odgovornosti ili okvir za financijsko izvještavanje nije prihvatljiv, u skladu sa toč. 8. MRevS-a 210, **revizor ne smije prihvatiti revizijski angažman**, osim ako ga u skladu sa zakonskim odredbama ili regulativom mora prihvatiti. Nadalje, **revizor neće prihvatiti** niti onaj revizijski angažman (osim ako ga u skladu sa zakonskim odredbama ili regulativom mora prihvatiti) u kojem menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nametnu ograničenje djelokruga rada revizora, temeljem čega revizor vjeruje da će ograničenje imati za posljedicu suzdržavanje od mišljenja o financijskim izvještajima.

Prema tome, prilikom razmatranja da li postoje preduvjeti za prihvaćanje revizije, revizor može sagledati sljedeće čimbenike:

PREDUVJET	ČIMBENICI
Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ razmotriti da li okvir koji će se koristiti za financijsko izvještavanje (primjerice HSFI, MSFI) omogućuje razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje te prezentaciju i objavljivanje informacija u financijskim izvještajima;</li> <li>■ na utvrđivanje prihvatljivosti okvira utječu:               <ul style="list-style-type: none"> <li>■ vrsta subjekta (iz privrednog ili javnog sektora ili neprofitna organizacija);</li> <li>■ svrha financijskih izvještaja (za opću namjenu ili posebne korisnike);</li> <li>■ vrsta financijskih izvještaja (cjeloviti skup ili pojedinačni financijski izvještaji);</li> <li>■ propisuje li zakon ili regulativa primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.</li> </ul> </li> </ul>
Odgovornost menadžmenta	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ ključno je da menadžment shvati i potvrdi svoju odgovornost za:               <ul style="list-style-type: none"> <li>■ sastavljanje financijskih izvještaja i fer prezentaciju primjenom odgovarajućeg okvira financijskog izvještavanja;</li> <li>■ implementaciju, održavanje i učinkovitost primjerenih internih kontrola nužnih za sastavljanje financijskih izvještaja te</li> <li>■ da revizoru pruži nužne informacije i pristup potrebnim podacima;</li> <li>■ davanje pisanih izjava koje se od njega zahtijevaju (MRevS 580 – <i>Pisane izjave</i>)</li> </ul> </li> </ul>
Ograničenje djelokruga revizije	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ ograničenje djelokruga revizije, primjerice zbog nerealnih rokova, onemogućavanje revizoru da pristupi prostorijama, dokumentaciji, ključnom osoblju i sl.</li> </ul>

## 6. Pismo o revizijskom angažmanu

Pismo o preuzimanju revizijskog angažmana potrebno je finalizirati i **potpisati prije početka rada na angažmanu**. Revizor će uvjete revizijskog angažmana dogovoriti s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, ovisno o tome što je primjereno. Sam oblik i sadržaj pisma o revizijskom angažmanu može se razlikovati od subjekta do subjekta, međutim prema toč. 10. MRevS-a 210 **obvezni sastavni dijelovi pisma o revizijskom angažmanu su**:

- cilj i opseg revizije financijskih izvještaja;
- odgovornosti revizora;
- odgovornosti menadžmenta;
- naznaka primjenjivog okvira financijskog izvještavanja za sastavljanje financijskih izvještaja; i
- upućivanje na očekivani oblik i sadržaj bilo kojeg izvješća koje revizora treba izdati;
- odredba o tome da mogu nastati određene okolnosti u kojima se izvješće revizora može razlikovati od očekivanog oblika i sadržaja.

Kada zakon ili regulativa dovoljno detaljno propisuje prethodno navedene uvjete revizijskog angažmana, u pisanom sporazumu ih nije potrebno navoditi, već je dovoljno uključiti poziv na činjenicu da se primjenjuje takav zakon ili regulativa i da menadžment potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti. Međutim, i u takvim okolnostima revizor ipak može uključiti pitanja opisana u toč. 10. MRevS-a 210 s ciljem pružanja informacija menadžmentu. Nadalje, u slučaju da zakon ili regulativa propisuju odgovornost menadžmenta slično opisima u toč. 6. MRevS-a 210 i da su te odgovornosti po učincima jednake onima navedenim u toj točki, u pisanom sporazumu revizor može za njihovo opisivanje koristiti terminologiju iz zakona ili regulative.

Informacije o revizorovim odgovornostima koje se uključuju u pismo o revizijskom angažmanu mogu se temeljiti na toč. 3.- 9. MRevS-a 200 – *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, a informacije o od-



govornosti menadžmenta su definirane kako je prethodno navedeno toč. 6.b i 12. MRevS-a 210.

Pismo o revizijskom angažmanu **može dodatno uključivati i sljedeće** (toč. A23. i A24. MRevS-a 210):

- elaboriranje djelokruga revizije, uključujući poziv na primjenjivim legislativu, regulative, MRevS-ove, etičke i druge objave profesionalnih tijela kojima revizor podliježe;
- oblik bilo kojeg drugog priopćavanja rezultata revizijskog angažmana;
- obvezu revizora da komunicira ključna revizijska pitanja
- činjenice da zbog inherentnog ograničenja revizije i inherentnim ograničenjima internih kontrola, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja mogu ostati neotkrivena, iako je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima;
- dogovore u vezi s planiranjem i obavljanjem revizije, uključujući sastav angažiranog tima;
- očekivanje da će menadžment dati pisane izjave;
- očekivanje da će menadžment osigurati pristup svim informacijama za koje je svjestan da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, uključujući očekivanje da će menadžment osigurati pristup informacijama koje su relevantne za objavljivanje;
- dogovor s menadžmentom o stavljanju na raspolaganje revizoru nacrtu financijskih izvještaja i bilo kojih drugih pratećih informacija u vrijeme koje će omogućiti revizoru da dovrši reviziju u skladu s predloženim rasporedom;
- dogovor s menadžmentom da će informirati revizora o činjenicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje, koje menadžment može spoznati tijekom razdoblja od datuma revizorova izvješća do datuma kada su izdani financijski izvještaji;
- osnovicu za obračunavanje naknade i dogovore o plaćanjima;
- zahtjev menadžmentu da potvrdi primitak pisma o revizijskom angažmanu i prihvati uvjete angažmana navedene u njemu;
- aranžmane u vezi s uključivanjem drugih revizora i eksperata;
- aranžmane u vezi s uključivanjem internih revizora i drugog osoblja subjekta;
- aranžmane koji su potrebni s revizorovim prethodnikom, ako ga je bilo, u slučaju prvog preuzimanja obveze obavljanja revizijskog angažmana;
- bilo koje ograničenje revizorove odgovornosti kada postoji takva mogućnost;
- poziv na bilo koji drugi sporazum između revizora i poslovnog subjekta; i
- bilo koja obveza davanja revizijskih radnih papira drugim strankama.

MRevS 210, u Dodatku 1, navodi primjer pisma o revizijskom angažmanu za reviziju financijskih izvještaja opće namjene za jedno izvještajno razdoblje, u skladu sa MSFI, koje može biti smjernica u vezi s razmatranjima MRevS-a 210, a moguće ga je prilagoditi u skladu sa zahtjevima i okolnostima pojedinačnog angažmana.

## 7. Zaključak

Obveznici zakonske revizije financijskih izvještaja definirani su Zakonom o računovodstvu. Zakon o reviziji uređuje pitanja vezana za obavljanje revizorskih usluga, kao što su: rokovi imenovanja revizorskog društva, ugovor o reviziji, naknada za obavljanje revizije, trajanje revizijskog angažmana, ograničenja obavljanja poslova revizije, dužnosti revidiranog subjekta i sl.

Prilikom ugovaranja obveze revizije godišnjih financijskih izvještaja za poslovne godine koje su jednake kalendarskoj, a koje započinju zaključno s 31. prosincem 2025. godine, rok za imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o reviziji je do 30. rujna 2025. godine, odnosno najkasnije tri mjeseca prije završetka poslovne godine čiji su godišnji financijski izvještaji predmet revizije.

Potrebno je voditi računa o početku primjene novih odredbi o imenovanju revizorskog društva i sklapanju ugovora o reviziji za revizije godišnjih financijskih izvještaja za poslovne godine koje počinju 1. siječnja 2026. godine i nadalje. Rok za imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o reviziji za poslovnu godinu 2026. godinu jednak je roku za imenovanje revizorskog društva i sklapanje ugovora o reviziji za 2025. godinu, tj. do 30. rujna 2025. godine. Nadalje, početni angažman revizorskog društva ugovara se na najmanje dvije godine. U slučaju da subjekt revizije za poslovnu godinu 2026. imenuje drugo revizorsko društvo, različito od onoga koje je bilo angažirano za 2025. godinu, revizija godišnjih financijskih izvještaja za 2026. godinu smatra se početnim angažmanom te je subjekt revizije obvezan novo revizorsko društvo imenovati i s njime sklopiti ugovor o reviziji godišnjih financijskih izvještaja za 2026. i za 2027. godinu, zaključno do 30. rujna 2025. godine.

Izbor revizora te naknada za reviziju ne smiju biti ničim uvjetovane. Prilikom razmatranja i donošenja odluke o prihvaćanju revizijskog angažmana i sklapanja ugovora o reviziji, revizor mora provjeriti postoje li kakva ograničenja s obzirom na pružene nerevizorske usluge, provesti preliminarnu aktivnost, utvrditi postoje li prijetnje neovisnosti, utvrditi prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja te pribaviti suglasnost menadžmenta da potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti vezano uz pripremu financijskih izvještaja u skladu sa primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, za interne kontrole i osiguranje pristupa revizoru svim relevantnim informacijama i osobama. Ako su preduvjeti za reviziju ispunjeni, revizor će pristupiti dogovaranju uvjeta revizijskog angažmana u pisanom obliku.

## Bilješke

---



---



---



---



---



---



---