

ZAKONSKA REVIZIJA DIONIČKIH DRUŠTAVA S POSEBNIM OSVRTOM NA UGOVOR O ZAKONSKOJ REVIZIJI - NEKA OTVORENA PITANJA

Prof. dr. sc. Dubravka Akšamović*

UDK 347.725(497.5)

<https://doi.org/10.30925/zpfsr.45.1.5>

Ur.: 1. siječnja 2024.

Pr.: 8. veljače 2024.

Pregledni rad

Sažetak

Zakonska revizija kod društava kapitala jedan je od ključnih pravnih mehanizama kontrole zakonitosti poslovanja društava kapitala. Temeljni je cilj zakonske revizije osigurati objektivan, nepristran i stručan nadzor nad radom društva i uprave društva kako bi se utvrdilo je li poslovanje društva bilo u skladu sa zakonom, statutom i drugim aktima društva. Kako bi se potonji cilj i ostvario te kako bi se osigurala maksimalna objektivnost i transparentnost zakonske revizije Zakon o trgovačkim društvima predviđa da revizore društva imenuje glavna skupština društva ili eventualno sud. Imenovani revizori sklapaju s revidiranim društvom ugovor o (zakonskoj) reviziji godišnjih financijskih izvještaja. Ugovor osim uobičajenih odredbi koje su karakteristične za bilo koji drugi ugovor, obuhvaća niz specifičnih ugovornih odredbi, kao što su odredbe o trenutku sklapanja ugovora, raskidu ugovora, obvezama uprave u postupku revizije i sl. Uz navedeno, Zakon o reviziji propisuje i niz zabrana i ograničenja koja ugovor o reviziji ne smije sadržavati. Općenito gledajući riječ je o vrlo specifičnoj pravnoj materiji koja je regulirana većim brojem domaćih i međunarodnih propisa, a koja je u domaćoj doktrini selektivno i slabo obrađena. Slijedom navedenog, u radu će se provesti komparativna analiza pravnih rješenja u svezi s odabirom i imenovanjem revizora godišnjih financijskih izvještaja, kao i specifičnih pravila ugovora o zakonskoj reviziji koja propisuje Zakon o reviziji, Direktiva 2006/43/EZ te pravila austrijskog UGB-a i njemačkoga HGB-a. Provedenom analizom upozorit će se na ključne prijemne koji se javljaju i u kontekstu imenovanja revizora revizije godišnjih financijskih izvještaja i u pogledu ugovora o zakonskoj reviziji.

* Dr. sc. Dubravka Akšamović, redovita profesorica, Sveučilište J. J. Strossmayera u Osijeku, Pravni fakultet Osijek; daksamov@pravos.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4714-7440>. Ovaj rad je nastao u sklopu internih projekata Pravnog fakulteta Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku br. IP-PRAVOS-4: *Pravna sigurnost, vladavina prava i učinkovita pravna zaštita u trgovačkim, insolventijskim, građanskim i upravnim sporovima kao pretpostavka kontinuiranog gospodarskog i društvenog razvoja* i projekta br. IP-PRAVOS-10: *Suvremene tendencije razvoja hrvatskog građanskog pravosuđenja*.

Ključne riječi: zakonska revizija; godišnji financijski izvještaji; ugovor o zakonskoj reviziji; raskid.

1. UVOD

Revizija se uobičajeno definira kao organizirani i svrhoviti postupak neovisnog ispitivanja financijskih izvještaja ili drugih financijskih informacija revizora, koji se provodi u cilju izražavanja mišljenja o tome prikazuju li financijski izvještaji u svim bitnim odrednicama istiniti i fer prikaz financijskog položaja i uspješnost poslovanja revidiranog subjekta u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Riječ je o znanstvenoj disciplini koja se uglavnom izučava i analizira u okviru ekonomskih znanosti. Iako je riječ o znanstvenoj disciplini koja se razvila i koja dominantno pripada ekonomskim znanostima, revizija (društava kapitala) otvara brojna pravna pitanja, poput pitanja imenovanja i opoziva revizora, prava i obveza revizora, prava i obveza revidiranog društva, uvjeta i razloga za raskid ugovora i dr.

Naznačena pitanja na prvi se pogled možda i ne čine posebno važnim za provođenje revizije i u tom smislu ne spadaju u korpus pitanja koja se uobičajeno smatraju ključnim pitanjima (zakonske) revizije društava kapitala. Međutim, tomu nije tako. Iako su i postupak revizije i obveze revizora i revidiranog subjekta detaljno regulirane brojnim domaćim i međunarodnim pravnim vrelima (Zakonom o trgovačkim društvima,¹ Zakonom o reviziji,² Zakonom o računovodstvu,³ Međunarodnim revizijskim standardima,⁴ Direktivom 2006/43/EZ⁵ i drugim) i u tom je smislu postupak zakonske revizije uvelike unaprijed zakonski determiniran, kod svake se zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja provodi postupak odabira i imenovanja revizora te se potom s imenovanim revizorom sklapa poseban ugovor o reviziji u kojem stranke ugovora o reviziji, revizor, odnosno revizorsko društvo i revidirano društvo, pregovaraju o brojnim stavkama ugovora o čijem ispunjenju

1 Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine, br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09., 125/11., 152/11., 111/12., 68/13, 110/15, 40/19., 34/22., 114/22., 18/23., 130/23. (u daljnjem tekstu: ZTD).

2 Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17. (u daljnjem tekstu: ZOR).

3 Zakon o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20., 114/22., 82/23.

4 Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 260 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 570 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 700 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 701, Međunarodnog revizijskog standarda 705 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 706 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 720 (izmijenjen), Narodne novine, br. 107/16.; Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen) – Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja, Međunarodnog standarda upravljanja kvalitetom 1 – Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju reviziju ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge, Međunarodnog standarda upravljanja kvalitetom 2 – Pregledi kvalitete angažmana, Narodne novine, br. 105/22.

5 Direktiva 2006/43/EZ od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, SL 157, 09.06.2006. (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/43/EZ).

nerijetko ovisi kvaliteta, pravodobnost i učinkovitost revizije.

Slijedom navedenog, pitanje odabira i imenovanja revizora, kao i pitanje sadržaja ugovora o reviziji treba smatrati jednako važnim, odnosno ništa manje važnim za učinkovitost revizije u od, primjerice pitanja sadržaja i metoda revizije i revizijskog izvještaja, neovisnosti revizora, profesionalnog skepticizma i drugih.

ZOR, koji je temeljni propis koji u domaćem pravu uređuje materiju revizije, regulira niz pitanja koja se odnose na imenovanje revizorskog društva i ugovor o reviziji. Tako se u čl. 40. ZOR-a regulira trenutak sklapanja ugovora o reviziji, forma ugovora o reviziji, obveza određivanja iznosa naknade za obavljanje zakonske revizije te način raskida ugovora i razlozi iz kojih se ugovor ne može raskinuti. U čl. 41. ZOR-a reguliraju se pitanja koja se odnose na imenovanje revizorskog društva. Iz navedenoga se može zaključiti da je zakonodavno prepoznata važnost naznačenih pitanja kao važnih elementa u postupku provedbe (zakonske) revizije.

Kada je riječ o ZTD-u, koji je uz ZOR jedan od temeljnih propisa kojima se uređuje revizija, u njemu je tek nekoliko odredbi koje se odnose na imenovanje revizora, ali nema izričitih odredbi o ugovoru o reviziji. Premda ZTD ne sadrži izričite odrede o ugovoru o reviziji, odredbe ZTD-a su jedan od temeljnih izvora prava za provođenje revizije. Naime, uz Zakon o računovodstvu, koji propisuje tko su obveznici zakonske revizije, ZTD je temeljni propis kojim se u Hrvatskoj propisuje koja trgovačka društva i u kojim slučajevima, moraju ili mogu provesti (zakonsku ili drugu) reviziju.

Slijedom navedenoga, cilj je ovoga rada analizirati i problematizirati ključna pitanja koja se odnose na postupak odabira i imenovanja revizora godišnjih financijskih izvještaja (isključivo) dioničkih društava.⁶ Posebna će se pozornost posvetiti odredbama ZTD-a o imenovanju revizora. Potom će se dati prikaz ključnih odredbi ugovora o (zakonskoj) reviziji godišnjih financijskih izvještaja koji se sklapa između revizorskog društva i dioničkog društva, koje je subjekt revizije. Analizirat će se predmet Ugovora o (zakonskoj) reviziji godišnjih financijskih izvještaja, prava i obveze revizora i uprave društva koje je subjekt revizije, razlozi za raskid ugovora i druga pitanja.

Međutim, prije negoli se krene u razradu naznačenih pitanja, uvodno će se dati kratki osvrt na razvoj revizije kao instituta kontrole poslovanja, primarno društva

6 Revizija se kao mehanizam kontrole zakonitosti poslovanja trgovačkih društava provodi uglavnom u društvima kapitala, dakle dioničkim društvima i društvima s ograničenom odgovornošću. Međutim, obveznici revizije nisu samo društva kapitala. I sam Zakon o računovodstvu u čl. 20. st. 1., prvo na općoj i načelnoj razini kao obveznike zakonske revizije navodi subjekte od javnog interesa te velike i srednje poduzetnike koji nisu subjekti od javnog interesa. U nastavku odredbe specificira se tko su ti obveznici, pa se između ostalog, u st. 4. čl. 20. navodi da obvezi revizije podliježu i godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podatci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta: a) iznos ukupne aktive 1.990.842,13 eura, b) iznos prihoda 3.981.684,25 eura, c) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25. Osim navedenoga, obveznici revizije su i određene neprofitne organizacije sa znatnim prihodima i dr.

kapitala te na ciljeve (zakonske) revizije i općenito na ulogu revizije kao jednog od ključnih mehanizama korporativnog upravljanja.

2. O CILJU, SVRSI I VAŽNOSTI REVIZIJE KAO NADZORNOG MEHANIZMA KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

Revizija trgovačkih društava kao fenomen suvremenog doba⁷ javlja se potkraj 19. i početkom 20. stoljeća i to ponajprije u SAD-u, Velikoj Britaniji i Njemačkoj, gdje velika trgovačka društva ustrojavaju vlastitu reviziju u cilju iznalaženja učinkovitijeg načina poslovanja.⁸ Od sredine šezdesetih godina 20. stoljeća revizija (bilo unutarnja, bilo vanjska), postaje standard u poslovanju velikih trgovačkih društava. Međutim, revizorska profesija i revizija kao nadzorni mehanizam kontrole korporativnog upravljanja dolazi pod lupu javnosti revizija tek nakon korporativnih afera u slučaju Enrona, Tycoa i drugih multinacionalnih korporacija koje su potresle financijska tržišta i dovele do propasti jedne od najvećih revizorskih društava Arthur Andersen.⁹ U posljednjih dvadesetak godina, internacionalizacijom i globalizacijom poslovanja dodatno se povećava potreba revizora za kontrolom poslovanja posebno multinacionalnih korporacija. Revizorska struka sve se više poima kao jedan od ključnih mehanizama kontrole korporativnog upravljanja čija je zadaća dioničarima, investitorima i kreditorima trgovačkih društava upozoriti na eventualne rizike, nepravilnosti i/ili nezakonitosti u poslovanju trgovačkih društava. Slijedom navedenog, svi svjetski regulatori koji su zakonodavni uzori državama i vladama pojedinih država, poput SAD-a, EU-a i dr., sve veću pozornost posvećuju reguliranju revizorske profesije i revizije.

Tako je, primjerice, u SAD-u nakon afere s trgovačkim društvom Enron,¹⁰ 2002. godine donesen Sarbanes-Oxley Act.¹¹ U Europskoj uniji regulativa kojom se propisuje obveza revizije trgovačkih društava postoji još od 1978. godine.¹² Od tada

7 Iako se na reviziju uglavnom gleda kao na fenomen suvremenog doba, svi doktrinarni izvori i domaći i strani, bez iznimke navode da se začetci revizije pronalaze još u starom Egiptu, Babilonu i Grčkoj. V. o tome: Derek Matthews, *A History of Auditing* (London, New York: Routledge, 2013.); Edward Boyd, „A History of Auditing“, u: *A History of Accounting and Accountants*, ur. Richard Brown (Hoboken: Taylor and Frances, 2014.), 459; Marta Tache, „Why Change Over Time The Fundamental Purpose Of Auditing?“, *International Journal of Business and Management Invention* 12, br. 9 (2023): 82.

8 V. o tome: Mateja Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja* (Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2020.), 65.

9 Yves Gendron i Laura F. Spira, „What Went Wrong? The Downfall of Arthur Andersen and the Construction of Controllability Boundaries Surrounding Financial Auditing“, *Contemporary Accounting Research* 26, br. 5 (2008): 1-43.

10 V. npr. Stuart L. Gillian i John D. Martin, „Corporate Governance Post-Enron: Effective Reforms, or Closing the Stable Door?“, *Journal of Corporate Finance* 13, br. 5 (2007): 929-958.

11 Sarbanes - Oxley Act od 30. srpnja 2002, 116 Stat. 745, s posljednjim izmjenama od 02. prosinca 2023.

12 Vidi u: *European Commission, A Study on the Audit Directive (Directive 2006/43/EC as amended by Directive 2014/56/EU) and the Audit Regulation (Regulation (EU) 537/2014) –*

je EU veći broj puta mijenjao i dopunjavao pravila o obveznoj reviziji. Godine 2006. donesena je Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, koja je doživjela nekoliko izmjena. Posljednja je verzija Direktive iz 2022. godine, kojom je EU uveo dodatne obveze u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti.¹³

U Hrvatskoj ozbiljniji razvoj revizije započinje tek oko 1930. godine kada je u sklopu Trgovinsko-industrijske komore u Zagrebu utemeljen Revizorski ured.¹⁴ Nakon osamostaljenja Hrvatske, donošenjem Zakona o reviziji 1993. godine i osnivanjem Hrvatske udruge revizora 1993. godine postavljeni su temelji za uspostavu revizorske profesije i obavljanje revizije u skladu s europskim i svjetskim standardima i načelima za obavljanje revizije. Već je prvi Zakon o reviziji¹⁵ iz 1993. godine sasvim jasno i nedvosmisleno odredio cilj i svrhu revizije. Člankom 2. Zakona o reviziji iz 1995. propisano je da je revizija postupak ispitivanja i ocjene financijskih izvještaja te podataka i metoda koji se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojih se daje stručno mišljenje o realnosti i objektivnosti stanja imovine, kapitala, obveza i rezultata poslovanja poduzetnika. I dalje se u st. 2. istoga članka navodi da revizija obuhvaća i ispitivanje i ocjenu poslovanja, organiziranosti poslovnih funkcija, načina donošenja poslovnih odluka i funkcioniranja informacijskog sustava. Iako je ova odredba mijenjana kasnijim novelama Zakona o reviziji, njome je već u bitnome definirana svrha i cilj revizije.

Jedna je od temeljnih zadaća zakonske revizije, neovisnim mišljenjem revizora potvrditi vlasnicima društva i drugim zainteresiranim osobama da su financijski izvještaji, u svim važnim odrednicama, sastavljeni sukladno s važećim standardima i propisima.

Drukčije rečeno, revizijom godišnjih financijskih izvještaja se nastoji osigurati da izvještaji društava daju istinitu i pravednu sliku imovine, obveza, financijskog položaja i dobiti ili gubitka poduzeća.¹⁶ Slijedom navedenoga, uloga revizije sastoji se u zaštiti interesa vlasnika kapitala koji na temelju revizijskog izvještaja dobivaju objektivne i vjerodostojne informacije o financijskom poslovanju društva.¹⁷

Pored navedene svrhe, revizija ima funkciju i dobivanja realnih i objektivnih informacija o upravljanju društvom, a koje mogu poslužiti i kao podloga za unaprjeđenje poslovanja i poslovnih procesa upravljanja društvom u budućnosti.¹⁸

Final report, pristup 13. prosinca 2023., <https://data.europa.eu/doi/10.2874/374003>.

13 Direktiva (EU) 2022/2464 od 14. prosinca 2022. o izmjeni Uredbe (EU) br. 537/2014, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Direktive 2013/34/EU u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti, SL 322, 16.12.2022.

14 Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam*, 66.

15 Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 90/92.

16 Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju Direktive Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktivu Vijeća 84/253/EEZ, SL 157, 09.06.2006. (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/43/EZ).

17 Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam*, 59.

18 Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam*, 59.

I posljednje, revizija ima važnu ulogu za funkcioniranje tržišta kapitala jer potencijalnim investitorima pruža važne informacije o financijskom rastu društva, zaduženosti, učinkovitosti unutarnjih procesa i mogućim rizicima.

Imajući u vidu sve navedeno nesporno je da je revizija (bilo godišnjih financijskih izvještaja ili bilo koja druga revizija), složen, zahtjevan i odgovoran posao čiji su benefiti višestruki i to ne samo za članove društva, nego i za društvo i gospodarstvo u cjelini.

Informacije koje provjeravaju i verificiraju revizori u revizorskim izvještajima pridonose jačanju povjerenja ulagača u funkcioniranje financijskih tržišta, utvrđivanju, a potom i otklanjanju poslovnih rizika, kao i računovodstvenih manipulacija te pridonose i otkrivanju eventualnih zloupotreba u gospodarskom poslovanju.

Međutim, što je predmet konkretne revizije i koje informacije će revizori provjeravati ovisi o vrsti revizijskog angažmana. U tom smislu nužno je istaknuti da se pod opći pojmom „revizija“ podvode različite vrste revizije i različiti oblici revizorskog angažmana, a o čemu će se nastavno u radu dati kratki prikaz.

3. VRSTE REVIZIJE S POSEBNIM OSVRTOM NA ZAKONSKU REVIZIJU GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

U pravnoj doktrini nailazi se na različite klasifikacije revizije. Također, autori različito klasificiraju vrste revizije.¹⁹ Za potrebe ovoga rada iznosi se klasifikacija revizije koju zastupa domaća doktrina, a gdje se revizija klasificira prema sljedećim kriterijima:

a) prema subjektu koji provodi ispitivanje, revizija se dijeli na unutarnju i vanjsku,²⁰

b) prema objektu ispitivanja revizija se dijeli na reviziju financijskih izvještaja (uvid) i reviziju poslovanja²¹ te

c) prema području ispitivanja revizija se dijeli na državnu reviziju i komercijalnu reviziju.²²

Predmet analize ovoga rada je komercijalna, odnosno vanjska revizija²³ godišnjih

19 Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam*, 79.

20 Više o tome: Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam*, 82.

21 Revizija godišnjih financijskih izvještaja jedan je od temeljnih revizorskih angažmana. Riječ je o postupku kojim se ispituje i ocjenjuje realnost i objektivnost financijskih izvještaja. Postupak se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i na temelju uzoraka. To znači da revizori ne ispituju sve transakcije tijekom cijeloga razdoblja, već nastoje odabrati reprezentativni uzorak te ispitivanjem toga uzorka nastoje doći do spoznaje o cjelini poslovanja te o njegovim financijskim rezultatima.

Za razliku od revizije financijskih izvještaja, revizija poslovanja ispitivanje je i ocjena cjelokupnog poslovanja nekoga trgovačkog društva. Mogu je provoditi i unutarnji i vanjski revizori te se uglavnom provodi radi unaprjeđenja poslovanja revidiranog društva, zbog čega se još naziva i upravljačkom revizijom. Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam*, 82.

22 Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam*, 79.

23 Komercijalna revizija termin je koji se uobičajeno koristi za vanjsku, stručnu i neovisnu reviziju. Ona može biti dobrovoljna i zakonska. Dobrovoljna revizija je ona kod koje subjekt revizije po vlastitom nahodjenju angažira vanjskog revizora, odnosno revizorsko društvo za

financijskih izvještaja ili, tzv. zakonska revizija godišnjih financijskih izvještaja. Provođi se nad poslovnim subjektima za koje je zakonom propisana obveza revizije. Tko su sve obveznici zakonske revizije, odnosno preciznije rečeno, revizije godišnjih financijskih izvještaja kod nas propisuje Zakon o računovodstvu. U čl. 20. Zakona o računovodstvu u osnovnome se navodi da obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa. Nadalje, u st. 2. čl. 20. Zakona o računovodstvu propisuje se da obvezi revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja podliježu i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa, ako nisu obveznici revizije iz prethodnog stavka.

I dalje se u čl. 20. st. 4. navodi da obvezi revizije podliježu i godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podatci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta:

- iznos ukupne aktive 1.990.842,13 eura
- iznos prihoda 3.981.684,25 eura
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25.

Obvezu provođenja zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja za subjekte od javnog interesa te velike i srednje poduzetnike koji nisu subjekti od javnog interesa propisuje Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvještajima za određene vrste poduzeća.²⁴ U čl. 34. Direktive propisuje se da su države članice obvezne osigurati da reviziju financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa, srednjih i velikih poduzeća obavlja jedan ili više ovlaštenih revizora ili revizorskih društava, koje su države članice ovlastile za obavljanje zakonskih revizija na temelju Direktive 2006/43/EZ.

Shodno toj obvezi, Hrvatska je Zakonom o računovodstvu propisala tko su obveznici zakonske revizije. Međutim, nužno je napomenuti da pravila direktive dopuštaju državama članicama određena odstupanja i iznimke u primjeni odredbe Direktive.²⁵ Slijedom navedenoga države članice propisuju različita pravila kojima se određuje krug obveznika zakonske revizije. Tako su, primjerice, u Njemačkoj, jednako kao i kod nas, obveznici zakonske revizije subjekti od javnog interesa te veliki i srednji poduzetnici koji nisu subjekti od javnog interesa. Međutim, u njemačkom pravu, u kategoriju srednjih poduzetnika spadaju trgovačka društva čija aktiva iznosi šest milijuna eura, godišnji prihod 12 milijuna eura i imaju prosječno

neku od usluga koje sukladno sa zakonom obavljaju revizori. Zakonska komercijalna revizija je ona koju sukladno sa zakonom moraju provoditi vanjski revizori. Više o tome: Brozović et al., *Revizija nadzorni mehanizam*, 83.

24 Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvještajima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage Direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ, SL 182, 29.06.2013.

25 V. o tome: Poglavlje 9. Direktive, Odredbe o izuzećima i ograničenjima za izuzeća.

50 zaposlenih u godini. U kategoriju velikih poduzetnika spadaju društva čija aktiva iznosi 20 milijuna eura, godišnji prihod 40 milijuna eura i koja imaju prosječno na godišnjoj razini 250 zaposlenika.²⁶

Iz izloženih odredbi jasno proizlazi da su obveznici zakonske revizije u njemačkom pravu ekonomski znatno veća i jača trgovačka društva negoli je kod nas pa se može postaviti pitanje jesu li kriteriji koje propisuje Zakon o računovodstvu primjereni i treba li možda podići zakonski propisane pragove na temelju kojih se propisuje obveza zakonske revizije. Odgovor na njega trebaju dati sami poduzetnici i ekonomska struka i ono se mora temeljiti na provedenim analizama. U takvim analizama svakako treba u obzir uzeti interese članova društva i vjerovnika kojima je zakonska revizija nerijetko jedini objektivni izvor informacija o poslovanju društva i uspješnosti poslovanja, ali i tržišne čimbenike. Naime, provođenje zakonske revizije bez svake je sumnje složen postupak koji zahtijeva i poseban angažman i vrijeme i financijska sredstva. Društvo koje je obveznik zakonske revizije mora u svrhu provođenja revizije pravodobno provesti postupak odabira, a potom i imenovanja revizora, mora s odabranim revizorom sklopiti ugovor o reviziji i u konačnici platiti i naknadu za obavljenju reviziju. Stoga treba voditi računa da se obvezna revizija provodi samo nad onim društvima kod kojih postoji javni interes i objektivna potreba njezina provođenja.

4. POSTUPAK ODABIRA I POSTUPAK IMENOVANJA REVIZORA GODIŠNJIH FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

Postupak odabira i imenovanja revizora treba uvrstiti u krug pravnih pitanja koja zaslužuju posebnu pozornost. Naime, za provođenje i učinkovitost revizije iznimno je važno da su pravila i postupci u svezi s odabirom revizora, imenovanjem revizora, eventualnim razrješenjem revizora jasna, predvidiva, koherentna. Odnosno, drukčije rečeno da se zna tko inicira postupak odabira revizora, tko odlučuje o njegovu imenovanju, ali i eventualnom opozivu (razrješenju) itd.

Pravila o odabiru i imenovanju revizora posebno su važna za provedbu zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja kod dioničkih društava budući da dioničari kao vlasnici kapitala u većini slučajeva nisu članovi tijela upravljanja te neposredno ne utječu na poslovanje društva. Većinu (ako ne i sve) relevantne informacije o poslovanju društva, o poslovnim rezultatima društva i sl., oni dobivaju putem izvještaja koja sastavlja uprava društva, provjerava nadzorni odbor, a čiju točnost i usklađenost sa zakonom konačnici provjerava revizor ili revizorsko društvo.²⁷

Slijedom navedenoga, svaka pravna praznina i nedoumica u pogledu toga tko,

26 V. o tome: Christian Gross, „The Effects of the German Accounting Law Modernisation Act on the Compatibility of Private Local GPA and IFRS Firms“, *Schmalenbach Business Review* 17 (2016): 423-460, <https://doi.org/10.1007/s41464-016-0011-x>.

27 V. o tome: Dionis Jurić, „Uloga revizora u dioničkom društvu“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 25, br. 1 (2004): 323-352; Dionis Jurić, „Neovisnost zakonskog revizora u odnosu na subjekte revizije prema Zakonu o reviziji iz 2017. godine“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 39, br. 1 (2018): 127-156.

kada i kako imenuje revizora godišnjih financijskih izvještaja otvara prostora za manipulacije i/ili eventualni utjecaj tijela upravljanja na mogući ishod revizije.

U domaćem su pravu temeljni izvor prava za analizu naznačenih pitanja odredbe ZTD-a. Uz ZTD, u analizi naznačenih pitanja nužno je uzeti u obzir i odredbe ZOR-a koji s pozicije propisa, čija je zadaća (između ostalog) zaštita javnog interesa provođenja revizije godišnjih financijskih izvještaja, regulira pitanje roka za imenovanje revizora i propisuje zabranu imenovanja revizora ispunjenjem nekih uvjeta.

Tako kada je riječ o pravilima ZTD-a kojima se uređuje pitanje odabira i imenovanja revizora uvodno treba istaknuti da se ZTD pitanja, koja se odnose na imenovanje revizora, reguliraju u okviru raznih instituta i brojnim odredbama. Tako primjerice, čl. 182. ZTD-a propisuje da revizore osnivanja imenuje sud. Nadalje, čl. 515. ZTD-a propisuje da revizore pripajanja na prijedlog nadzornog odbora imenuje sud, zatim čl. 481.a propisuje da poduzetnički ugovor mora pregledati jedan ili više revizora koje imenuje uprava ovisnog društva ili na njezin zahtjev sud itd.

Kada je riječ o imenovanja revizora godišnjih financijskih izvještaja, ZTD čl. 275. ZTD-a jasno i nedvosmisleno propisuje da odluku o imenovanju revizora društva donosi skupština društva. Takvo je pravno rješenje u skladu s rješenjima koje sadrže i austrijski UGB²⁸ i njemački HGB²⁹ te propisi i nekih drugih država.³⁰ Isti je uvjet propisan i Direktivom 2006/43/EU koja u čl. 37. st. 1. propisuje da revizore zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja imenuje skupština društva. Jedna od ključnih nadležnosti skupštine društva je imenovanje revizora. Time se sprječava mogući utjecaj tijela upravljanja društva na konačni odabir revizora, a posljedično i na ishod revizije.

Međutim, nužno je imati na umu da je čin imenovanja revizora od skupštine društva samo završna etapa u postupku odabira i imenovanja revizora. Kako bi skupština mogla donijeti odluku o imenovanju revizora godišnjih financijskih izvještaja, društvo je prethodno moralo inicirati i provesti postupak prikupljanja ponuda revizorskih društava o provedbi revizije godišnjih financijskih izvještaja.

S tim u svezi se postavlja pitanje, koje tijelo društva inicira i provodi taj postupak, uprava, nadzorni odbor ili skupština na prijedlog uprave i/ili nadzornog odbora? Nadalje se postavlja i pitanje tko, koje tijelo u društvu sklapa ugovor o zakonskoj reviziji s revizorom kojeg imenuje skupština? Je li na sklapanje ugovora ovlaštena uprava ili nadzorni odbor?

Kada je riječ o odgovoru na pitanje tko u društvu, odnosno koje tijelo društva, inicira i provodi postupak odabira revizora, analiza odredbi ZTD-a pokazuje da ZTD

28 *Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Unternehmensgesetzbuch*, dRGBL. S 219/1897, s posljednjim izmjenama od 30. prosinca 2023., BGBl. I br. 187/2023. (u daljnjem tekstu: UGB).

29 *Handelsgesetzbuch* od 10. svibnja 1897., s posljednjim izmjenama od 22. prosinca 2023., BGBl. 2023 I 411. (u daljnjem tekstu: HGB).

30 V. primjerice: *Law of 23 July 2016 (coordinated version) concerning the audit profession in Luxembourg*, Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, Mém. A 2016, br. 141, s posljednjim izmjenama Zakona od 30. studenog 2022., Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, Mém A 2022, br. 588.

ne obuhvaća pravila koja izrijeком propisuju čija je zadaća provesti postupak odabira revizora za reviziju godišnjih financijskih izvještaja. U poslovnoj je praksi uvriježeno da to čini uprava društva, što se čini sasvim razložnim. Naime, uprava društva je tijelo koji je, između ostalog, po zakonu obvezno pripremiti odluke i opće akte čije je donošenje u nadležnosti skupštine.³¹ Budući da je imenovanje revizora jedna od odluka koja je u nadležnosti skupštine, iz navedene se odredbe može zaključiti da je obveza uprave poduzeti sve potrebne radnje kako bi skupština društva mogla donijeti odluku o imenovanju revizora godišnjih financijskih izvještaja.

Međutim, imajući u vidu obvezatnost revizije godišnjih financijskih izvještaja, ali i važnost revizije godišnjih financijskih izvještaja kao jednog od mehanizama kontrole zakonitosti rada društva, postavlja se pitanje što ako uprava ne pokrene ili ne pokrene na vrijeme postupak odabira revizora revizije godišnjih financijskih izvještaja, može li taj postupak inicirati ili pokrenuti nadzorni odbor, skupština ili dioničar?

Kada je riječ o ovlastima nadzornog odbora u svezi sa zakonskom revizijom, valja prvo upozoriti na okolnost da ZTD većim brojem odredbi regulira prava i obveze nadzornog odbora u svezi sa zakonskom revizijom (revizijom godišnjih financijskih izvještaja). Tako se, primjerice, u čl. 263. ZTD-a propisuje da nadzorni odbor daje nalog revizoru za ispitivanjem godišnjih financijskih izvještaja društva i koncerna. Nadalje, u čl. 300.c st. 1. i 2. ZTD-a propisuje se da nadzorni odbor prvo mora ispitati godišnje financijske izvještaje koje je sastavio revizor i da potom mora zauzeti stav o izvještaju revizora. Potom se u čl. 263. ZTD-a propisuje da nadzorni odbor mora ispitivati poslovne knjige i dokumentaciju, znači i godišnje financijske izvještaje, i da u tu svrhu može koristiti pojedine svoje članove i stručnjake. Iako ZTD potonjom odredbom ne spominje izravno revizore, jasno je da nadzorni odbor na temelju citirane odredbe ima pravo tražiti stručnu pomoć revizora.

Navedenim se odredbama nigdje ne spominje pravo ili obveza nadzornog odbora da inicira ili provede postupak odabira revizora ako utvrdi da uprava društva to nije učinila, zbog čega se može pojaviti sumnja u to je li nadzorni odbor uopće ovlašten na poduzimanje navedenih radnji. Takve sumnje treba odbaciti. Naime, u čl. 272. ZTD-a općom se klauzulom propisuje da su članovi nadzornog odbora dužni djelovati u najboljem interesu društva. Iz ove odredbe kojom se traži djelovanje nadzornog odbora koje je u najboljem interesu društva, treba se izvesti i pravo i obveza nadzornog odbora da pokrene bilo koji postupak, pa tako i postupak odabira revizora ako to zahtijevaju interesi društva. Nadalje, čl. 263. ZTD-a nadzornom odboru dano je pravo da sazove skupštinu društva. Dalje se u istom članku propisuje da nadzorni odbor mora sazvati skupštinu kada je to potrebno radi dobrobiti društva. Propisivanjem razmatranih prava i obveza nadzornom odboru, ZTD zapravo nadzornom odboru daje pravne alate da poduzme sve pravne radnje i mjere koje su u interesu društva. Nema dvojbe da tu spadaju i svi postupci i pravne radnje koje se tiču postupka imenovanja revizora godišnjih financijskih izvještaja, ovo posebno imajući u vidu ranije izloženu odredbu iz čl. 263. ZTD-a, koja propisuje da nadzorni odbor daje nalog revizoru za ispitivanjem godišnjih financijskih izvještaja društva i

31 Čl. 243. ZTD-a.

koncerna.

U kontekstu razmatranoga, valja još odgovoriti i na pitanje mogu li dioničari i/ili skupština društva inicirati postupak odabira i imenovanja revizora? ZTD je u tome precizniji i eksplicitniji negoli u pogledu prethodno razmatranih pitanja o ovlastima uprave i nadzornog odbora. Naime pravo dioničara i skupštine društva u svezi s odabirom i imenovanjem revizora izvodi se iz većeg broja odredbi ZTD-a. Tako je čl. 298. ZTD-a propisano da glavna skupština može običnom većinom glasova imenovati posebne revizore radi ispitivanja radnji koje su provedene u osnivanju društva, ispitivanju vođenja poslova društva te mjerama poduzetim za povećanje i smanjenje temeljnoga kapitala društva.

Dalje se u čl. 298. st. 2. ZTD-a propisuje da će posebne revizore, na prijedlog dioničara koji zajedno imaju dionice koje čine najmanje dvadeseti dio temeljnoga kapitala društva imenovati sud ako skupština odbije imenovati posebne revizore, ali pod uvjetom da dokažu postojanje opravdane sumnje da je grubo povrijeđen zakon, odnosno statut.³²

Zakon, dakle predviđa pravnu mogućnost da skupština društva ili dioničari društva neposredno imenuju revizore i to bilo da je riječ o situaciji kada je to bila dužna učiniti uprava, a ona je to propustila učiniti, ili kada god dioničari smatraju da je revizija potrebna radi ispitivanja vođenja poslovanja društva.

Nadalje, provedena je analiza također pokazala da uprava i nadzorni odbor imaju i pravo i obvezu poduzeti sve postupke i radnje koje će omogućiti pravodobno imenovanje revizora godišnjih financijskih izvještaja.

Međutim, unatoč navedenom, ocjenjuje se da ZTD razmatrana pitanja ne regulira na zadovoljavajući način. Izvođenje nadležnosti uprave i nadzornog odbora iz općih pravila ZTD-a o njihovim nadležnostima i obvezama podložno je raznim tumačenjima što vodi pravnoj nesigurnosti. Stoga se postavlja pitanje, ne bi li bilo bolje da ZTD eksplicitno propisuje obvezu upravi i/ili nadzornom odboru da pokrenu i provedu postupak koji će omogućiti skupštini društva da na vrijeme odabere i imenuje revizora. Takva pravna rješenja kojima se jasnije i izravnije regulira tko podnosi prijedlog za imenovanje revizora, tko sklapa ugovor s revizorom, tko imenuje revizora ako on ne bude imenovan itd., sadrže odredbe austrijskoga ili njemačkoga prava.³³

Tako čl. 270. st. 1. austrijskog UGB-a, po uzoru na čl. 318. njemačkoga HGB-a propisuje da nadzorni odbor (ako postoji) mora podnijeti prijedlog za imenovanje revizora. U istome se stavku eksplicitno propisuje da nadzorni odbor (a ne uprava kao što je to kod nas), mora sklopiti ugovor s imenovanim revizorom odmah nakon njegova imenovanja. Takvim se pravnim rješenjem otklanja mogući utjecaj uprave na revizora kojeg je imenovala skupština i ojačava se pozicija nadzornog odbora kao tijela koje je zaduženo za nadzor nad radom uprave.

32 Trgovački sud u Rijeci, P-17 RI-211/14-11 od 13. listopada 2014.

33 Dieter Rückle, „Bestellung und Auswahl des Abschlussprüfers - Zur ökonomischen Analyse des Rechts der Rechnungslegung“, u: *Unternehmenstheorie und Besteuerung*, ur. Rainer Elschen, Theodor Siegel i Franz W. Wagner (Wiesbaden: Springer Fachmedien, 1995.), 495-514; David Luckner, *Determinanten der Wahl des Abschlussprüfers* (Hamburg: Druck Diplomica, 2008.).

Zatim se u čl. 270. st. 4. UGB-a propisuje da će sud na temelju prijedloga uprave društva, dvije trećine članova nadzornog odbora ili dioničara imenovati revizora ako revizor ne bude imenovan do kraja financijske godine.

U istom se stavku jasno propisuje da uprava mora podnijeti prijedlog sudu da imenuje revizora: a) ako odabrani revizor odbije sklopiti ugovor o reviziji, b) ako se revizor povuče iz revizorskog angažmana ili c) je spriječen u obavljanju revizije, a drugi revizor nije imenovan. Nadalje se u čl. 270. st. 2. UGB-a propisuje da će ako skupština ne imenuje revizora, reviziju obaviti revizor koji je imenovan prethodne godine da provede reviziju društva majke.

Izložene odredbe austrijskog i njemačkog prava jasno upućuju na sva prethodno razmatrana i sporna pitanja koja ZTD ne regulira (ili ih ne regulira na odgovarajući način). Stoga se ocjenjuje da nam one mogu poslužiti kao zakonodavni uzor za regulaciju razmatranih pitanja u domaćem pravu.

Pravila austrijskog i njemačkog prava uređuju i brojna pitanja koja se odnose na sadržaj ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja. Naime, postupkom imenovanja revizora od skupštine društva (osim ako nije riječ o situacijama kada revizore imenuje sud³⁴) ostvarene su pretpostavke da se s odabranim (imenovanim) revizorom sklopi ugovor o reviziji. Ugovor o reviziji je pravni posao kojim se reguliraju prava i obveze revizorskog društva i prava i obveze revidiranoga društva i uprave društva. Međutim, za razliku od drugih ugovora, kod kojih u pravilu do izražaja dolazi načelo autonomije stranaka u skladu s kojim ugovorne strane slobodno odlučuju kako će urediti svoj obvezni odnos, kod ugovora o (zakonskoj) reviziji godišnjih financijskih izvještaja, koji je središnji predmet analize koja slijedi, to nije tako.

Kod ove vrste ugovora postoje brojne specifičnosti i brojna ograničenja o kojima se mora voditi računa pri sklapanju ugovora, a koja su propisana i odredbama Zakonom o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima i pravilima Direktive 2006/43/EU.

5. UGOVOR O (ZAKONSKOJ) REVIZIJI GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Ugovor o reviziji godišnjih financijskih izvještaja spada u kategoriju tipičnih neimenovanih ugovora. Riječ je o ugovoru koji je raširen u poslovnoj praksi i čiji su bitni elementi i sadržaj poznati široj stručnoj javnosti. Međutim, kao što je prethodno rečeno, riječ je o ugovoru koji je uvelike zakonski određen, i to ne samo u pogledu uvjeta, načina i roka sklapanja, nego predmeta ugovora, obveza revizorskog društva, raskida ugovora itd.

Tako kada je riječ o pravilima koja se odnose na sklapanje ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja, ZOR propisuje sljedeće:

34 Imenovanje revizora od suda ZTD propisuje u nekoliko slučajeva, kod osnivanja dioničkog društva (čl. 182. st. 3. ZTD-a), kod posebne revizije (čl. 298. ZTD-a), kod pripajanja (čl. 515. st. 2. ZTD-a), kod prekograničnog pripajanja (čl. 549.e ZTD-a), kod podjele (čl. 550.e ZTD-a) itd.

1) Ugovor o reviziji sklapa se nakon imenovanja revizorskog društva (od skupštine društva).³⁵ S tim u svezi, ZOR u čl. 41. st. 1. propisuje da obveznici zakonske revizije imenuju revizorsko društvo za zakonsku reviziju najkasnije tri mjeseca prije završetka izvještajnog razdoblja na koje se zakonska revizija odnosi. Iz toga se izvodi zakonska obveza uprave dioničkog društva da do toga roka provede postupak odabira revizora godišnjih financijskih izvještaja.

2) U čl. 41. st. 2. ZOR-a propisuje se da imenovanje revizorskog društva ne smije biti ničim uvjetovano te da je (pod prijetnjom ništetnosti) zabranjena svaka ugovorna odredba kojom se ograničava izbor obvezniku zakonske revizije, tako da se obavljanje revizije mora ugovoriti s određenim revizorom ili revizorskim društvom.³⁶

3) U čl. 40. st. 4. ZOR-a propisuje se da revizorsko društvo ne smije ugovorene usluge ustupati drugim revizorskim društvima. U tom smislu, eventualna odredba u ugovoru o reviziji godišnjih financijskih izvještaja koja bi predviđala takvu mogućnost bila bi protivna prisilnoj zakonskoj odredbi i kao takva ništetna.

4) U čl. 40. st. 2. ZOR-a propisuje se da ugovor o reviziji godišnjih financijskih izvještaja mora obuhvatiti iznos naknade za obavljanje zakonske revizije.³⁷

Obveza zakonskoga reguliranja gore navedenih pitanja propisana je odredbama Direktive 2006/43/EU, slijedom čega se slična ili istovjetna pravna rješenja pronalaze i u propisima drugih država. Tako primjerice i austrijski UGB i njemački HGB reguliraju pitanje roka do kojega se mora sklopiti ugovor o zakonskoj reviziji. Međutim, pravila UGB-a i HGB-a ne propisuju fiksni rok sklapanja ugovora, kao što ga propisuje ZOR. U čl. 270. st. 1. UGB-a i u čl. 318. st. 1. HGB-a propisuje se da se revizor mora izabrati i da se s njim mora sklopiti ugovor do kraja financijske godine koja prethodi godini u kojoj mora obaviti reviziju.

Nadalje, i UGB i HGB, isto kao i čl. 41. st. 2. ZOR-a zabranjuju odredbe ugovora kojima bi se skupštini ograničio izbor revizora. U čl. 270. st. 1. UGB-a te u čl. 318. st. 1.a HGB-a navodi se da će ugovor kojim se skupštini ograničava ili uvjetuje izbor revizora biti ništetan.

Nadalje, i u UGB-u i u HGB-u pronalaze se i odredbe kojima se propisuje obveza definiranja naknade revizorskom društvu za obavljenju reviziji. S tim da UGB i HGB pitanje naknade revizoru za obavljenju reviziju reguliraju preciznije negoli u ZOR-u. Tako se čl. 270. st. 1. UGB-a propisuje da naknada mora biti proporcionalna obavljenom poslu i očekivanom opsegu revizije. Za razliku od UGB-a, naš ZOR samo propisuje da ugovor mora sadržavati iznos naknade bez definiranja parametara na temelju kojih bi se utvrdila „primjerena“ ili „pravična“ naknada. HGB u čl. 318. st. 5. propisuje pravo revizora na naknadu kada revizora godišnjih financijskih izvještaja imenuje sud. U potonjem se članku navodi da revizor ima pravo na naknadu troškova

35 Čl. 40. st. 2. ZOR-a.

36 Čl. 41. st. 2. i 3. ZOR-a.

37 V. o tome: Neda Vitezić, Tina Vuko i Hrvoje Perić, „Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj“, *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, posebno izdanje (2016): 373-390; Sabine Graschitz, Marco Haid i Claudia Müller, „Auditor's Remuneration and Audit Effort: Can Variable Audit Fee Components Affect Audit Quality?“, *International Journal of Academic Accounting, Finance & Management Research* 4, br. 5 (2020): 11-20.

revizije i nagradu za svoj rad. Kada je riječ o pravilima Direktive 2006/43/EU koje se tiču revizorske naknade, direktiva pred države članice u tom pogledu postavlja dva uvjeta.³⁸ Prvi se odnosi na obvezu država članica da u nacionalnim propisima osiguraju pravilo koja će spriječiti da se visina revizorske naknade uvjetuje pružanjem dodatnih usluga, a drugi da naknada (ili visina naknade) bude uvjetovana bilo kojim drugim okolnostima.

Uz navedena pitanja, ZOR regulira i brojna druga pitanja. Podredno se izdvajaju neka od najvažnijih.

Tako primjerice ZOR posebno detaljno propisuje predmet i cilj ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja. Sukladno s čl. 4. st. 2. ZOR-a, revizija financijskih izvještaja je provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja... te podataka i metoda korištenih pri njihovu sastavljanju i na temelju toga, davanje neovisnoga stručnog mišljenja o tome prikazuju li financijski izvještaji u svim bitnim odrednicama istiniti i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja te novčanih tokova u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili, ako je to primjenjivo, jesu li financijski izvještaji u skladu s propisima. Iz ove zakonske definicije jasno proizlazi predmet Ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja, ali i obveze revizorskog društva.

Ugovorom o reviziji financijskih izvještaja revizorsko društvo preuzima ugovornu obvezu provjeriti i ocijeniti financijske izvještaje revidiranog društva. Nužno je napomenuti da u skladu s čl. 300.b ZTD-a financijske izvještaje priprema uprava dioničkog društva. U pravilu nije riječ o samo jednom izvještaju. Uprava tako uobičajeno priprema izvještaje o financijskom položaju, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, o promjenama glavnice, o novčanom toku itd. Dakle, na temelju provedene provjere financijskih izvještaja revizorsko društvo treba dati neovisno i stručno mišljenje prikazuje li predmetni financijski izvještaj realno i objektivno financijski položaj, uspješnost poslovanja i novčane tokove revidiranog subjekta. Odnosno, drukčije rečeno, zadaća je revizorskog društva prepoznati i procijeniti rizike uvelike pogrešnog iskaza financijskog izvještaja, bilo zbog prijevare ili pogreške, te steći razumijevanje o unutarnjim kontrolama relevantnim za reviziju, ocijeniti primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i objava uprave itd., kako bi na temelju provedene provjere u konačnici sastavilo i izdalo revizorski izvještaj.

Predmet ugovora o zakonskoj reviziji detaljno regulira i austrijski UGB i njemački HGB. Tako HGB u čl. 317. koji nosi naslov *Predmet i opseg revizije*, između ostalog navodi da je obveza revizora provjeriti godišnje financijske izvještaje uprave te utvrditi prikazuju li predmetni financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj, uspješnost poslovanja i novčane tokove revidiranoga subjekta. U UGB-u je pitanje predmeta i opsega revizije regulirano čl. 269. UGB-a. U čl. 269. st. 1. UGB-a navodi se da revizija godišnjih financijskih izvještaja može obuhvatiti jesu li poštovane zakonske odredbe i odredbe statuta. U čl. 269. st. 3. navodi se da revizor mora ispitati jesu li izvještaji uprave u skladu s godišnjim financijskim izvještajima.

Direktiva 2006/43/EU, za razliku od razmatranih odredbi ZOR-a te odredbi

38 Čl. 25. Direktive 2006/43/EU.

UGB-a i HGB-a ne definira predmet ugovora o reviziji. Ona u čl. 25.a samo kratko propisuje da zakonska revizija ne obuhvaća jamstva revizora u pogledu buduće održivosti poslovanja revidiranoga subjekta, niti daje procjenu učinkovitosti upravljanja društvom od strane uprave ili drugog organa društva.

Analizom su uočene određene razlike u reguliranju predmeta ugovora o zakonskoj reviziji. Međutim, ocjenjuje se da unatoč tomu ne postoje prijevori o tome što je predmet ugovora o zakonskoj reviziji i koje su obveze revizora. Zadaća je revizorskog društva pregledati financijske izvještaje i drugu poslovnu dokumentaciju revidiranog društva u cilju izdavanja revizorskog izvještaja.

Da bi revizorsko društvo moglo ispuniti navedenu ugovornu obvezu te pravodobno obaviti reviziju i izdati revizorski izvještaj ono mora imati pristup poslovnoj dokumentaciji i svim relevantnim informacijama društva, a koje revizorskom društvu na njegov zahtjev dostavlja uprava revidiranoga subjekta.

U tom smislu, i ZOR, ali i poredbeni propisi posebnu pozornost posvećuju ugovornim odredbama kojima se propisuje obveza upravi društva da revizorskom društvu pravodobno dostavi svu dokumentaciju i sve informacije potrebne za provedbu revizije.

ZOR u tom pogledu propisuje da je revidirani subjekt dužan revizorskom društvu staviti na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave i izvještaje te omogućiti pristup računalnim programima i pružiti sve informacije potrebne za obavljanje zakonske revizije.³⁹ U čl. 320. HGB-a navodi se da su članovi uprave revidiranog društva dužni, bez odgađanja, dostaviti revizoru financijske izvještaje društva, izvještaje uprave o radu društva i nefinancijske izvještaje. Nadalje se propisuje da su dužni omogućiti revizorskom društvu pristup poslovnim knjigama, dokumentaciji o stanju imovine i duga i drugoj poslovnoj dokumentaciji, kao i da su revizoru dužni, na njegov zahtjev, dati sva potrebna pojašnjenja koja su nužna za sastavljanje revizorskog izvještaja.

Izdavanje revizorskog izvještaja konačni je cilj i rezultat revizorskog rada. Izdavanjem revizorskog izvještaja ispunjena je obveza revizorskog društva prema revidiranom subjektu.

Zakonska je obveza revizora sastaviti revizorski izvještaj u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i drugim važećim propisima.⁴⁰ Ono mora biti u pisanom obliku i propisanoj formi⁴¹ i uz njega se prilažu godišnji financijski

39 Čl. 45. st. 1. ZOR-a.

40 Čl. 58. st. 2. ZOR-a; vidi s tim u svezi čl. 28. Direktive 2006/43/EU.

41 Čl. 58. st. 2. ZOR-a propisan je sadržaj revizorskog izvještaja. On mora obuhvatiti: 1. identifikacijske podatke o revidiranom subjektu čiji su godišnji financijski izvještaji ili godišnji konsolidirani financijski izvještaji predmet zakonske revizije, 2. naziv godišnjega financijskog izvještaja ili godišnjega konsolidiranog financijskog izvještaja i naznaku datuma te razdoblje na koje se odnosi, 3. okvir financijskog izvještavanja koji je primijenjen pri sastavljanju godišnjeg financijskog izvještaja ili godišnjeg konsolidiranog financijskog izvještaja, 4. opis opsega zakonske revizije i revizijske standarde u skladu s kojima se obavila zakonska revizija, 5. revizorsko mišljenje koje može biti pozitivno, s rezervom ili negativno te u njemu mora biti jasno navedeno mišljenje ovlaštenog revizora ili revizorskog društva o sljedećem: a) pružaju li godišnji financijski izvještaji ili godišnji konsolidirani financijski izvještaji istinit i fer prikaz

izvještaji ili drugi izvještaji koji su bili predmet zakonske revizije.⁴²

Revizorski izvještaj može biti pozitivan, s rezervom ili negativan te u njemu mora biti jasno navedeno mišljenje ovlaštenog revizora ili revizorskog društva o sljedećem: a) pružaju li godišnji financijski izvještaji ili godišnji konsolidirani financijski izvještaji istinit i fer prikaz u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i b) ako je to primjenjivo, jesu li godišnji financijski izvještaji u skladu s propisima.⁴³

Ako revizorsko društvo ne može izraditi revizorsko mišljenje, revizorski izvještaj sadrži navod o suzdržavanju od izražavanja mišljenja.⁴⁴

Naime, revizorsko društvo u provođenju revizije dužno je djelovati u skladu s temeljnim načelima profesionalne etike o integritetu, objektivnosti, profesionalnoj kompetentnosti i dužnoj pažnji.⁴⁵ Revizorsko društvo dužno je tijekom obavljanja revizorskih usluga zadržati profesionalnu skeptičnost⁴⁶ te mora biti svjesno mogućnosti postojanja značajno pogrešnog prikazivanja zbog činjenica ili ponašanja koja upućuju na nepravilnosti, uključujući prijevaru ili pogreške. Uz to, revizorsko društvo i svaka osoba koja može izravno ili neizravno utjecati na rezultat revizorskih usluga, mora tijekom razdoblja koje obuhvaća financijske izvještaje koji su predmet zakonske revizije i tijekom obavljanja revizorskih usluga biti neovisna u odnosu na revidirani subjekt te im nije dopušteno sudjelovati u donošenju odluka revidiranoga subjekta.⁴⁷ Neovisnost revizora, kao jedno do krunskih načela revizije, propisuju ZOR,⁴⁸ Direktiva 2006/43/EZ,⁴⁹ Međunarodni revizijski standardi⁵⁰ te austrijski UGB⁵¹ i njemački HGBi,⁵² ali i propisi brojnih drugih država.⁵³ Povreda pravila o neovisnosti jedan je od razloga zbog kojih je revizoru dopušten raskid ugovora o reviziji, odnosno povlačenje iz revizijskog angažmana.

Naime, prema stajalištu poredbene doktrine, na raskid ugovora o reviziji ne bi se trebala primjenjivati opća pravila obveznog prava o raskidu ugovora,⁵⁴ a

u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i b) ako je to primjenjivo, jesu li godišnji financijski izvještaji u skladu s propisima. V. o sadržaju revizorskoga izvještaja čl. 273. UGB-a te čl. 321. HGB-a.

42 Čl. 58. st. 12. ZOR-a; v. čl. 28. Direktive 2006/43/EZ.

43 Čl. 58. st. 12. ZOR-a.

44 Čl. 58. st. 3. ZOR-a.

45 Čl. 47. st. 1. ZOR-a.

46 Vidi o tome: Slivija Pretnar Abičić, „Profesionalni skepticizam revizora i rizik prijevarnog financijskog izvještavanja”, *Journal of Accounting and Management* 4, br. 1 (2014): 1-16.

47 Čl. 48. st. 1. ZOR-a; V. o tome: Jurić, „Neovisnost zakonskog revizora“, 127-156.

48 V. čl. 48. ZOR-a.

49 V. čl. 22. Direktive 2006/43/EZ.

50 *MRevS 200 Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, pristup 10. prosinca 2023., https://www.revizorska-komora.hr/storage/upload/doc_library/MRevS_NN_49_10_145433.pdf.

51 Čl. 270. 1.a UGB-a.

52 Čl. 43. *Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer* od 5. studenog 1975., s posljednjim izmjenama od 22. prosinca 2023., BGBl. 2023 I 411.

53 V. o tome: Joanna E. Stevenson, „Auditor Independence: A Comparative Descriptive Study of the UK, France and Italy”, *International Journal of Auditing* 6, br. 2 (2002): 155-182.

54 V. *Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Auflage 2008, HGB § 318 -*

s čime se autor mora složiti. Ovo iz razloga jer je revizija godišnjih financijskih izvještaja zakonom utvrđena obveza. Kada bi se ugovor o reviziji mogao raskinuti u bilo kojem trenutku, iz bilo kojeg razloga i voljom ugovornih strana (revidiranog društva i revizorskog društva), to bi za posljedicu imalo neispunjenje zakonske obveze provođenja zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja. Stoga se u razmatranim poredbenim zakonodavstvima (i u austrijskom i u njemačkom) propisuje da revidirani subjekt ne može raskinuti ugovor o reviziji.⁵⁵ Time se s jedne strane osigurava javni interes provođenja revizije godišnjih financijskih izvještaja, a s druge sprječava upravu revidiranog društva da raskidom ugovora opstruira provedbu revizije godišnjih financijskih izvještaja od revizorskog društva ili revizora kojega je imenovala skupština društva.

Kada je riječ o pravu na raskid ugovora imenovanog revizora, odnosno revizorskog društva, i u odnosu na revizorsko društvo u poredbenim se zakonodavstvima propisuje poseban pravni režim u pogledu raskida ugovora.

Tako se u čl. 270. st. 6. austrijskog UGB-a propisuje da revizor, odnosno revizorsko društvo može raskinuti ugovor o zakonskoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja, samo iz opravdanog razloga. Istovjetnu odredbu sadrži i njemački HGB.⁵⁶ Nadalje, i austrijski UGB i njemački HGB propisuje da razlike u mišljenjima, koje se odnose na područje računovodstva i revizije, predstavnika revidiranog društva i revizorskog društva ne mogu biti opravdana osnova za raskid ugovora. Potonje pravilo sadrži i naš ZOR,⁵⁷ koji za razliku od austrijskog UGB-a i njemačkoga HGB-a u pogledu raskida ugovora, upućuje na primjenu općih pravila obveznog prava.

U čl. 40. st. 5. ZOR-a navodi se da se ugovor o reviziji može raskinuti u skladu sa zakonom kojim se uređuju obvezni odnosi.

Takvo pravno rješenje nije samo suprotno pravnim rješenjima koja su na snazi u poredbenim zakonodavstvima čija su nam pravna rješenja uglavnom pravni uzori pri donošenju hrvatskih propisa, nego je i protivno zahtjevima koje pred države članice postavlja Direktiva 2006/43/ EZ. U čl. 38. st. 1. Direktive 2006/43/EZ propisuje se da države članice osiguravaju da ovlašteni revizori ili revizorska društva mogu biti razriješeni samo iz opravdanih razloga. Slijedom navedenoga, nema dvojbe da čl. 40. st. 5. Zakona o reviziji treba hitno izmijeniti.⁵⁸

Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers, pristup 10. prosinca 2023., https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%5CKomm%5CMuekoHGB_2_Band4%5CHGB%5Ccont%5CMuekoHGB.HGB.P318.T0.htm.

55 Čl. 270. st. 6. UGB-a.

56 Čl. 318. st. 6. HGB-a.

57 Čl. 40. st. 5. ZOR-a.

58 U trenutku pisanja ovoga rada objavljen je Nacr prijedloga Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji. Člankom 21. ZIDZOR-a mijenja se gore citirani čl. 40. ZOR-a. Sukladno s novim pravilima revizorsko društvo će moći raskinuti ugovor samo iz važnoga razloga. Prijetnja neovisnosti se, između ostalog, navodi kao jedan od razloga za raskid ugovora. Revidirani subjekt će moći raskinuti ugovor o zakonskoj reviziji samo iznimno i to u dva slučaja, prvi, ako prestane biti obveznik zakonske revizije, i drugi, ako dođe do promjene vlasništva nad revidiranim društvom i to iz razloga da se novom vlasniku omogući imenovanje novoga revizora, odnosno revizorskog društva. *Ministarstvo financija*, pristup 26. prosinca 2023., <https://vlada.gov.hr/sjednice/267-sjednica-vlade-republike-hrvatske-40475/40475>.

6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Izraz revizija nerijetko se koristi kao generički termin kojim se označavaju različiti revizijski poslovi koje obavljaju ovlaštene revizori ili revizorska društva. Riječ je o brojnim i raznovrsnim ekonomskim, računovodstvenim i inim analizama i postupcima koji su podvrgnuti strogim stručnim i zakonskim standardima, a što napose vrijedi za zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja koji su središnji predmet analize ovoga rada.

Revizija godišnjih financijskih izvještaja zakonska je obveza za sva srednja i velika trgovačka društva, i u tom smislu, društvo koje je obveznik revizije obvezno je pravodobno provesti postupak imenovanja revizorskog društva ili revizora koji će obaviti reviziju godišnjih financijskih izvještaja. Nakon imenovanja revizora ili revizorskog društva s imenovanim revizorom se sklapa ugovor o reviziji godišnjih financijskih izvještaja za čije sklapanje i raskid vrijedi niz pravila i ograničenja.

Općenito gledajući, cjelokupni postupak koji se provodi u svezi s imenovanjem revizora i sklapanjem ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja zakonski je uređen postupak i to primarno iz razloga da bi se osiguralo provođenje zakonske revizije u skladu s međunarodno definiranim standardima.

Slijedom navedenog, cilj je ovoga rada bio definirati i problematizirati pravila domaćeg prava koja se odnose na postupak imenovanja revizora i sklapanja ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja te usporedbom pravnih rješenja domaćeg prava i poredbenih zakonodavstava, napose austrijskog i njemačkog prava, utvrditi osiguravaju li pravila ZTD-a, koja su osnovni izvor prava za imenovanje revizora, jasan, koherentan i transparentan postupak imenovanja revizora. Potom su se analizom odredbi ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja nastojale pokazati osobitosti ovog tipa ugovora i specifična pravila koja u pogledu ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja propisuje ZOR, Direktiva 2006/43/EZ, kao i pravila austrijskog UGB-a i njemačkoga HGB-a.

Tako kada je riječ o pravilima ZTD-a koja se odnose na postupak imenovanja revizora, analiza je pokazala da ZTD, isto kao i propisi poredbenih država, propisuje obvezu provođenja revizije godišnjih izvještaja i nadležnost skupštine dioničkog društva da imenuje revizore godišnjih financijskih izvještaja. U tom smislu, ne postoji prijemor u pogledu obveze društava koja su obveznici zakonske revizije o provođenju revizije godišnjih financijskih izvještaja, kao ni oko toga tko u društvu odlučuje o imenovanju revizora.

Međutim, ZTD, za razliku, od u radu analiziranih pravnih rješenja austrijskog UGB-a i njemačkoga HGB-a, ne regulira izrijeком pitanje tko i kada mora provesti postupak odabira revizora, a koji se mora pravodobno provesti da bi skupština mogla imenovati revizora godišnjih financijskih izvještaja. Također, ZTD, za razliku od austrijskog UGB-a i njemačkoga HGB-a ne daje ni odgovor na pitanje koje

tijelo društva, uprava ili nadzorni odbor, sklapaju s revizorom kojeg je imenovala skupština, ugovor o reviziji. U nedostatku izričitog pravila, u domaćoj praksi ugovor o reviziji s imenovanim revizorom sklapa uprava, što nije dobro jer uprava time dobiva i pregovaračku snagu i utjecaj na odabir revizora. Takvo je pravno rješenje i suprotno rješenjima koja sadrže austrijski i njemački propisi, kod kojih se izrijekom propisuje da ugovor o reviziji sklapa nadzorni odbor društva i to odmah nakon što skupština imenuje revizora.

Uz to, analiza je također pokazala da ZTD, a za razliku od austrijskog UGB-a i njemačkoga HGB-a, izrijekom ne predviđa mogućnost da revizora godišnjih financijskih izvještaja imenuje sud, ako to ne učini uprava ili nadzorni odbor. Ako sud imenuje revizora osigurava se provođenje zakonske (obvezatne) revizije u svim situacijama kada revizora godišnjih financijskih izvještaja ili nije ni imenovala skupština društva ili se iz bilo kojeg razloga povukao iz revizorskog angažmana. Slijedom navedenoga, ocjenjuje se da bi *pro futuro* bilo nužno revidirati odredbe ZTD-a koje se odnose na postupak odabira i imenovanja revizora i uvažiti istaknute prigovore.

Kada je riječ o ugovoru o reviziji godišnjih financijskih izvještaja, analizom je izdvojeno niz specifičnih odredbi ugovora. Posebna se pažnja posvetila odredbama o predmetu i cilju ugovora o zakonskoj reviziji, iz kojih se izvode obveze i revizorskog društva i uprave revidiranog društva u svezi s revizijom godišnjih financijskih izvještaja. Analiza je pokazala i da ZOR regulira sva ključna pitanja koja u pogledu sadržaja ugovora o reviziji propisuje Direktiva 2006/43/EZ te austrijski UGB i njemački HGB.

Veća odstupanja u reguliranju sadržaja ugovora o reviziji uočena su u uređivanju pitanja raskida ugovora. Tako je analiza pokazala da ZOR ne sadrži pravilo kojim se revidiranom društvu ograničava ili zabranjuje mogućnost raskida ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja s imenovanim revizorom.

Pravilo o zabrani raskida ugovora s imenovanim revizorom sadrže i austrijski UGB i njemački HGB. Predmetno pravilo ima racionalno pravno uporište. Njime se s jedne strane jamči nepristranost revizora, jer ga društvo nakon imenovanja ne može razriješiti, a s druge se osigurava javni interes provođenja revizije godišnjih financijskih izvještaja radi zaštite ulagača, jačanja pravne sigurnosti i povjerenja u financijska tržišta i tržišta kapitala. Stoga *pro futuro* svakako valja izmijeniti odredbe Zakona o reviziji te propisati ograničenja u pogledu raskida ugovora o reviziji godišnjih financijskih izvještaja i to ne samo revidiranom društvu, nego i imenovanom revizorskom društvu, i to po uzoru na pravila koja sadrže austrijski UGB i njemački HGB, ali ih propisuje i Direktiva 2006/43/EZ.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Boyd, Edward. „A History of Auditing“. U: *A History of Accounting and Accountants*, ur. Richard Brown, 1-459. Hoboken: Taylor and Frances, 2014.
2. Brozović, Mateja, Ivana Mamić Sačer, Ivana Pavić, Sanja Sever Mališ, Boris Tušek i Lajoš Žager. *Revizija nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2020.
3. Gendron, Yves i Laura F. Spira. „What Went Wrong? The Downfall of Arthur Andersen and the Construction of Controllability Boundaries Surrounding Financial Auditing“. *Contemporary Accounting Research* 26, br. 5 (2008): 1-43.
4. Gillian, Stuart L. i John D. Martin. „Corporate Governance Post-Enron: Effective Reforms, or Closing the Stable Door?“ *Journal of Corporate Finance* 13, br. 5 (2007): 929-958.
5. Graszchitz, Sabine, Marco Haid i Claudia Müller. „Auditor’s Remuneration and Audit Effort: Can Variable Audit Fee Components Affect Audit Quality?“ *International Journal of Academic Accounting, Finance & Management Research* 4, br. 5 (2020): 11-20.
6. Jurić, Dionis. „Neovisnost zakonskog revizora u odnosu na subjekte revizije prema Zakonu o reviziji iz 2017. godine“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 39, br. 1 (2018): 127-156.
7. Jurić, Dionis. „Uloga revizora u dioničkom društvu“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 25, br. 1 (2004): 323-352.
8. Luckner, David. *Determinanten der Wahl des Abschlussprüfers*. Hamburg: Druck Diplomica, 2008.
9. Matthews, Derek. *A History of Auditing*. London i New York: Routledge, 2013.
10. Pretnar Abičić, Silvija. „Profesionalni skepticizam revizora i rizik prijevernog financijskog izvještavanja“. *Journal of Accounting and Management* 4, br. 1 (2014): 1-16.
11. Rückle, Dieter. „Bestellung und Auswahl des Abschlußprüfers - Zur ökonomischen Analyse des Rechts der Rechnungslegung“. U: *Unternehmenstheorie und Besteuerung*, ur. Rainer Elschen, Theodor Siegel i Franz W. Wagner, 495-514. Wiesbaden: Springer Fachmedien, 1995.
12. Tache, Marta. „Why Change Over Time the Fundamental Purpose of Auditing?“ *International Journal of Business and Management Invention* 12, br. 9 (2023): 82-85.
13. Stevenson, Joanna E. „Auditor Independence: A Comparative Descriptive Study of the UK, France and Italy“. *International Journal of Auditing* 6, br. 2 (2002): 155-182.
14. Vitezić, Neda, Tina Vuko i Hrvoje Perić. „Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj“. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, posebno izdanje (2016): 373-390.

Pravni propisi:

1. *Bundesrecht konsolidiert, Gesamte Rechtsvorschrift für Unternehmensgesetzbuch* iz 1897., s posljednjim izmjenama od 30. prosinca 2023., BGBl. I br. 187/23.
2. Direktiva 2006/43/EZ od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, SL 157, 09.06.2006.
3. Direktiva (EU) 2022/2464 od 14. prosinca 2022. o izmjeni Uredbe (EU) br. 537/2014, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Direktive 2013/34/EU u pogledu korporativnog izvješćivanja o održivosti, SL 322, 16.12.2022.
4. *Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer* od 5. studenog 1975., s posljednjim izmjenama od 22. prosinca 2023., BGBl. I 2023.
5. *Handelsgesetzbuch* od 10. svibnja 1897., s posljednjim izmjenama od 22. prosinca 2023., BGBl. 2023 I 411.

6. *Law of 23 July 2016 (coordinated version) concerning the audit profession in Luxembourg*, Journal official du Grand-Duché de Luxembourg, Mém. A 2016, br. 141, s posljednjim izmjenama Zakona od 30. studenog 2022., Journal official du Grand-Duché de Luxembourg, Mém A 2022, br. 588.
7. Ministarstvo financija. Nacrt prijedloga zakona o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji od 30. studenoga 2023. Pristup 26. prosinca 2023. <https://vlada.gov.hr/sjednice/267-sjednica-vlade-republike-hrvatske-40475/40475>
8. Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen) - Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja, Međunarodnog standarda upravljanja kvalitetom 1 - Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju reviziju ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge, Međunarodnog standarda upravljanja kvalitetom 2 - Pregledi kvalitete angažmana, Narodne novine, br. 105/22.
9. Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 260 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 570 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 700 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 701, Međunarodnog revizijskog standarda 705 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 706 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 720 (izmijenjen), Narodne novine, br. 107/16.
10. *Sarbanes - Oxley Act* od 30. srpnja 2002., 116 Stat. 745, s posljednjim izmjenama od 02. prosinca 2023.
11. Zakon o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20., 114/22., 82/23.
12. Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 90/92.
13. Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17.
14. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine, br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09., 125/11., 152/11., 111/12., 68/13., 110/15., 40/19., 34/22., 114/22., 18/23., 130/23.

Mrežni izvori:

1. European Commission. *A Study on the Audit Directive (Directive 2006/43/EC as amended by Directive 2014/56/EU) and the Audit Regulation (Regulation (EU) 537/2014) - Final report*. Pristup 13. prosinca 2023. <https://data.europa.eu/doi/10.2874/374003>
2. *MRevS 200 - Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*. Pristup 10. prosinca 2023. https://www.revizorska-komora.hr/storage/upload/doc_library/MRevS_NN_49_10_145433.pdf
3. *Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Auflage 2008, HGB § 318 - Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers*. Pristup 10. prosinca 2023. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%5CKomm%5CMuekoHGB_2_Band4%5CHGB%5Ccont%5CMuekoHGB.HGB.P318.T0.htm

Dubravka Akšamović*

Summary

STATUTORY AUDIT OF JOINT-STOCK COMPANIES WITH A SPECIAL REFERENCE TO A STATUTORY AUDIT AGREEMENT - SOME OPEN ISSUES

Statutory audit is an important legal tool for control of the legality of a company's records. The fundamental goal of a statutory audit is to ensure objective, impartial, and expert oversight of the company's operations and its management in order to determine whether the company's operations were in accordance with the law, the statute, and other acts of the company. In order to achieve this goal and ensure maximum objectivity and transparency of the statutory audit, the Companies Act stipulates that the company's auditors are appointed by the company's general assembly or possibly by the court. The appointed auditors enter into a contract on a (statutory) audit of annual financial statements with the audited company. The stated contract, in addition to the usual provisions that are characteristic for any long contract, contains a number of specific provisions, such as provisions on the time of contract conclusion, termination of the contract, the management's obligations in the audit process, and the like. In addition, the Audit Act prescribes a number of prohibitions and restrictions that the audit contract must not contain. In general, it is a very specific legal matter that is regulated by a large number of domestic and international regulations, and which is selectively and poorly addressed in domestic doctrine. In that sense, the purpose of this paper is to carry out a comparative analysis of legal solutions regarding the selection and appointment of auditors of annual financial statements, as well as specific rules of the contract on statutory audit prescribed by the Audit Act, Directive 2006/43/EC and the rules of the Austrian UGB and the German HGB. The conducted analysis will highlight some of the key controversies that arise both in the context of appointing auditors for the audit of annual financial statements and concerning the statutory audit contract.

Keywords: *statutory audit; audit of annual financial statements; statutory audit contract; termination of a statutory audit contract.*

* Dubravka Akšamović, Ph.D., Full Professor, J. J. Strossmayer University of Osijek, Faculty of Law Osijek; daksamov@pravos.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4714-7440>. This paper has been made as a part of internal projects of J. J. Strossmayer University of Osijek, Faculty of Law Osijek, project no. IP-PRAVOS-4 - *Legal Certainty, Rule of Law and Effective Legal Protection in Commercial, Insolvency, Civil and Administrative Proceedings as a Requirement for Stable Development of the Economy and Society* and project no. IP-PRAVOS-10 - *Contemporary Tendencies in the Development of Croatian Civil Justice*.