

izv. prof. dr. sc. Josipa Grbavac

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Mostaru, Mostaru, Bosna i Hercegovina
josipa.grbavac@ef.sum.ba

dr. sc. Marko Čular

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Splitu, Split, Republika Hrvatska
marko.cular@efst.hr

mr. sc. Ivana Perica

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Splitu, Split, Republika Hrvatska
ivana.perica@efst.hr

IMPLEMENTACIJA OPCIJA O POSEBNIM ZAHTJEVIMA REVIZIJE SUBJEKATA OD JAVNOG INTERESA IZ UREDBE (EU) br. 537/2014: PRIMJENA U ZEMLJAMA ČLANICAMA

Primljen: 6. srpnja 2018.

Prihvaćen: 24. rujna 2018.

Pregledni rad

Sažetak

Revizijski okvir svake zemlje članice EU trebao bi biti usklađen s Direktivom 2014/56/EU i Uredbom (EU) br. 537/2014 koja se odnosi na specifičnosti obavljanja zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Države članice dužne su donijeti odgovarajuće odredbe za osiguravanje djelotvorne primjene Uredbe. U okviru Uredbe, državama članicama su dane brojne mogućnosti odabira opcija dostupnih za korištenje u njihovoj lokalnoj provedbi. Cilj istraživanja je napraviti komparativnu analizu između zemalja članica EU s obzirom na implementaciju opcija o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz Uredbe (EU) br. 537/2014 kako bi se utvrdile ključne razlike i sličnosti između zemalja članica EU, koristeći sljedeće kriterije usporedbe: definicija subjekata javnog interesa u zemljama članicama EU, rotacija revizora ili revizijskih društava te glavnih partnera, pružanje nerevizijskih usluga, struktura revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa te revizijsko izvještavanje. Koristeći znanstvenu metodu istraživanja za stolom, analiziran je revizijski okvir 28 zemalja članica EU i to za primjenu te iskorištene opcije o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz Uredbe (EU) br. 537/2014. Na temelju provedene analize revizijskog okvira zemalja članica EU, može se zaključiti da je transponiranje Uredbe rezultiralo regulatornim različitostima.

Ključne riječi: *revizijski okvir, Uredba (EU) br. 537/2014, subjekti od javnog interesa, rotacija revizora, nerevizijske usluge, revizijske naknade, izvještavanje*

JEL: M42

1. UVOD

Zakonska regulativa Europske Unije (EU) za reformu revizijskog tržišta usvojena je u travnju 2014. godine kada je Europski parlament usvojio izmjene i dopune Direktive o obavljanju zakonske revizije te donio Uredbu (EU) br. 537/2014 o specifičnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa (SJI) - u daljnjem tekstu Uredba - te se primjenjuje za sve zemlje članice od 17. lipnja 2016. godine. Uredbom se utvrđuju zahtjevi za provođenje zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa, pravila o organizaciji i odabiru ovlaštenih revizora i revizijskih društava od strane subjekata od javnog interesa kako bi se promicala njihova neovisnost i izbjegavanje sukoba interesa te pravila o nadzoru pridržavanja tih zahtjeva od strane ovlaštenih revizora i revizijskih društava. Nove revizijske odredbe koje proizlaze iz navedenih regulativa u procesu reforme tržišta su: povećati odgovornost revizijskog odbora u pogledu nadzora nad obavljanjem zakonske revizije, uvesti nove zahtjeve za izvještavanje revizora, zahtijevati obveznu rotaciju revizijskih društava, ograničiti vrste nerevizijskih usluga koje mogu pružati revizori kod subjekata od javnog interesa te utvrditi postotnu vrijednost naknada koju revizor može primiti za pružanje nerevizijskih usluga.

Rad se sastoji od pet poglavlja uključujući uvod i zaključak. U uvodnom dijelu se daje pregled reforme revizijskog tržišta EU te ciljeva revizijskog okvira. U drugom dijelu se analiziraju opcije o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz Uredbe, kroz analizirane kriterije usporedbe. Treće poglavlje objašnjava izbor i obilježja uzorka te korištenu metodologiju istraživanja. Detaljna analiza rezultata istraživanja prikazana je u četvrtom poglavlju. Na kraju rada iznose se osnovni zaključci do kojih se došlo provedbom istraživanja.

2. OPCIJE O POSEBNIM ZAHTJEVIMA REVIZIJE SUBJEKATA OD JAVNOG INTERESA IZ UREDBE (EU) br. 537/2014

S obzirom na to da je cilj ovog istraživanja utvrditi opcije dopuštene od strane Uredbe (EU) br. 537/2014, korišteni su sljedeći kriteriji usporedbe među zemljama članicama kako bi se utvrdilo je li Uredba rezultirala regulatornim različitostima u promatranim zemljama članicama ili je došlo do harmonizacije revizijske

prakse: definicija subjekata od javnog interesa u zemljama članicama EU, rotacija revizora ili revizijskih društava te glavnih partnera, pružanje nerevizijskih usluga, struktura revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa te revizijsko izvještavanje.

U nastavku će se po navedenim kriterijima detaljnije opisati opcije koje su dopuštene državama članicama u zakonskim revizijama subjekata od javnog interesa.

2.1. Definicija subjekata od javnog interesa u zemljama članicama EU

Definicija subjekata od javnog interesa ostala je nepromijenjena te još i dalje vrijedi ona definicija iz Direktive 2006/43/EZ. Prema Direktivi, to su sljedeći subjekti: (1) subjekti koje regulira zakonodavstvo države članice i čijim se prenosivim vrijednosnim papirima trguje na reguliranom tržištu države članice; (2) kreditne institucije; (3) osiguravajuća društva; (4) *subjekti koje su države članice odredile kao subjekte od javnog interesa zbog prirode svog poslovanja, svoje veličine ili broja zaposlenika* (Direktiva 2006/43/EZ, čl. 2, st. 13).

2.2. Rotacija revizora ili revizijskih društava te glavnih partnera

Trajanje revizijskog angažmana obuhvaća vanjsku i unutarnju rotaciju. Vanjska rotacija se odnosi na rotaciju revizora ili revizijskog društva, dok unutarnja rotacija obuhvaća rotaciju glavnih partnera za reviziju. Uredba definira minimalno i maksimalno trajanje revizijskog angažmana te daje mogućnost produžetka trajanja angažmana. Nadalje, na temelju navedenih zahtjeva, potiče se provođenje zajedničkih revizija s ciljem jačanja profesionalnog skepticizma i povećanja kvalitete revizije, zaštita neovisnosti, kao i poticanje konkurentnosti na revizijskom tržištu i sudjelovanje manjih revizijskih društava (Vuko, 2016).

Prema Uredbi, subjekti od javnog interesa (SJI) dužni su imenovati ovlaštenog revizora ili revizijsko društvo za početni angažman od najmanje godine dana, s tim da države članice mogu odrediti da se početni angažman može produžiti. Početni angažman određenog ovlaštenog revizora ili revizijskog društva te kombinacija tog angažmana uz njegovo obnavljanje ne smiju prelaziti najduže razdoblje od deset godina. Međutim, *države članice imaju mogućnost da produže trajanje revizijskog angažmana*, koristeći sljedeće opcije (Uredba, čl. 17, st. 4): (a) 20 godina u postupku javnog natječaja za zakonsku reviziju; (b) 24 godine u slučaju zajedničke revizije. Navedeni angažman se može produžiti samo po preporuci revizijskog odbora, a produženo trajanje angažmana se može dodatno produžiti za najviše 2 godine uz odobrenje nadležnog tijela za nadzor revizije (Uredba, čl. 17, st. 5 i 6).

Nadalje, Uredba definira i unutarnju rotaciju, rotaciju glavnih partnera. Glavni partneri za reviziju nadležni za obavljanje zakonske revizije prekidaju svoje sudjelovanje u zakonskoj reviziji subjekta koji je predmet revizije najkasnije 7 godina od dana svog imenovanja. Oni ne mogu ponovno sudjelovati u zakonskoj reviziji revidiranog subjekta prije isteka 3 godine nakon tog prekida. Odstupajući od navedenog, *države članice mogu zahtijevati da glavni partneri nadležni za obavljanje zakonske revizije prekinu svoje sudjelovanje u zakonskoj reviziji subjekta koji je predmet revizije prije isteka 7 godina od dana njihovih imenovanja* (Uredba, čl. 17, st. 7).

Što se tiče prijelaznih odredbi vezanih uz trajanje revizijskog angažmana, od 17. lipnja 2020. godine subjekt od javnog interesa ne smije angažirati ili obnoviti revizijski angažman revizijskom društvu koji je na dan stupanja na snagu Uredbe tom subjektu od javnog interesa obavljao reviziju 20 ili više uzastopnih godina. Također, od 17. lipnja 2023. godine subjekt od javnog interesa ne smije angažirati ili obnoviti revizijski angažman revizijskom društvu koji je na dan stupanja na snagu Uredbe tom subjektu od javnog interesa obavljao reviziju 11 ili više, ali manje od 20 uzastopnih godina (Uredba, čl. 41, st. 2 i 3).

Tablica 1: Opcije države članice vezanih uz trajanje revizijskog angažmana

Osnovni zahtjevi	Opcije države članice	
Minimalno trajanje	1 godina	
Obvezna rotacija revizijskog društva nakon 10 godina za sve subjekte od javnog interesa	Produžiti razdoblje na maksimalnih 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja	Produženo trajanje angažmana: ukupno 20 godina
	Produžiti razdoblje na maksimalnih 10 godina u slučaju zajedničke revizije	Produženo trajanje angažmana: ukupno 24 godina
Na zahtjev, subjekt od javnog interesa može zahtijevati da nadležno tijelo odobri produljenje kako bi se ponovno imenovalo ovlaštenog revizora ili revizijsko društvo, u slučaju „iznimnih okolnosti“, ali takav angažman ne smije prelaziti 2 godine.		
Rotacija glavnih partnera za reviziju (zemlje članice mogu skratiti vrijeme obvezne rotacije)	7 godina	
Nemogućnost ponovnog angažmana („cooling-off“ razdoblje)	3 godine	

Izvor: izrada autora, prema Zager, L. i Sever, Mališ, S. (2017)

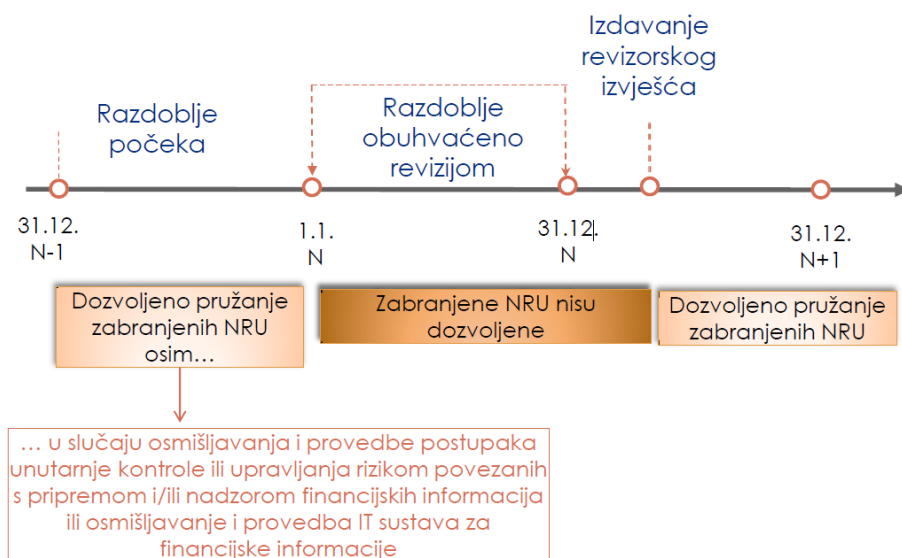
2.3. Pružanje nerevizijskih usluga

Jedan od ključnih elemenata pri obavljanju zakonskih revizija, tako i revizija subjekata od javnog interesa je neovisnost revizora. Pružanje nerevizijskih usluga pretpostavlja prijetnju neovisnosti te bi svaka zemlja članica trebala pronaći

zaštitne mehanizme za ublažavanje tih prijetnji. Prema Direktivi, revizori bi trebali odustati ili se uzdržati od revizijskog angažmana, ako su prijetnje neovisnosti pretjerano značajne, čak i nakon primjene zaštitnih mehanizama s ciljem ublažavanja tih prijetnji (Direktiva 2014/56/EU).

Stoga je Uredba definirala listu nerevizijskih usluga koje revizori ne bi smjeli pružati klijentu. Navedena zabrana se odnosi na: (a) razdoblja između početka razdoblja koje je predmet revizije i izdavanja revizijskog izvješća; i (b) financijske godine koja prethodi razdoblju iz točke (a) u vezi s osmišljavanjem i provedbom postupaka unutarnje kontrole ili upravljanja rizikom povezanih s pripremom i/ili nadzorom financijskih informacija ili osmišljavanje i provedba tehnoloških sustava za financijske informacije (Vuko, 2016), kao što je prikazano slikom 1.

Slika 1: Razdoblje na koje se ne odnosi zabrana pružanja nerevizijskih usluga



Izvor: Vuko, T. (2016)

Lista zabranjenih nerevizijskih usluga odnose se na (Uredba, čl. 5, st. 1): (a) porezne usluge povezane s: pripremom poreznih obrazaca; porezom na plaće; carinom; pronalaženjem javnih subvencija i poreznih olakšica osim ako je u pogledu takvih usluga zakonom propisana pomoć ovlaštenog revizora ili revizijskog društva; pomoći u vezi s poreznim inspekcijama poreznih tijela osim ako je u pogledu takvih inspekcija zakonom propisana pomoć ovlaštenog revizora ili revizijskog društva; izračunom izravnog i neizravnog poreza te odgođenog poreza; poreznim savjetovanjem; (b) usluge koje uključuju bilo kakvu ulogu u upravljanju ili

donošenju odluka u subjektu koji je predmet revizije; (c) knjigovodstvene usluge te sastavljanje računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja; (d) usluge obračuna plaća; (e) osmišljavanje i provedba postupaka unutarnje kontrole ili upravljanja rizikom povezanih s pripremom i/ili nadzorom financijskih informacija ili osmišljavanje i provedba tehnoloških sustava za financijske informacije; (f) usluge procjene vrijednosti, uključujući procjene vrijednosti povezane s aktuarskim uslugama ili pomoćnim uslugama u sudskim sporovima; (g) pravne usluge povezane s: općim savjetovanjem; pregovaranjem u ime subjekta koji je predmet revizije; i pravnim zastupanjem u rješavanju sudskih sporova; (h) usluge u vezi s funkcijom unutarnje revizije revidiranog subjekta; (i) usluge povezane s financiranjem, strukturom i dodjelom kapitala te investicijskom strategijom subjekta koji je predmet revizije, osim pružanja usluga u vezi s financijskim izvještajima, poput izdavanje pisama podrške u vezi s prospektima koje je izdao subjekt koji je predmet revizije; (j) promicanje dionica, trgovanje dionicama ili preuzimanje izdanja dionica subjekta koji je predmet revizije; (k) usluge ljudskih resursa povezane s: upravom koja je na takvoj poziciji da može značajno utjecati na sastavljanje računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja koji su predmet zakonske revizije (pri čemu te usluge obuhvaćaju traženje ili izbor kandidata za to mjesto te provjere referenci kandidata za navedena mjesta); strukturiranjem modela organizacije; te kontrolom troškova.

Što se tiče opcija iz Uredbe, *države članice mogu zabraniti i dodatne nerevizijske usluge ako smatraju da te usluge predstavljaju prijetnju neovisnosti* (Uredba, čl. 5, st. 2).

Nadalje, *države članice mogu dopustiti pružanje usluga procjene vrijednosti i nekih poreznih usluga*, izuzevši one koje su vezane uz porez na plaće i carinu (Vuko, 2016): (a) ako one nemaju izravan učinak ili imaju beznačajan utjecaj, odvojeno ili u ukupnom iznosu, na financijske izvještaje koji su predmetom revizije, (b) procjena utjecaja na financijske izvještaje je sveobuhvatno dokumentirana i objašnjena u izvještaju revizijskom odboru, (c) revizor ili revizijsko društvo se pridržava načela neovisnosti iz Direktive 2006/43/EZ.

2.4. Struktura revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa

Uredba ograničava naknade primljene od strane subjekata od javnog interesa za obavljanje nerevizijskih usluga s ciljem ojačavanja neovisnosti (Žager, L. i Sever, Mališ, S., 2017). Prema Uredbi, kada ovlašteni revizor ili revizijsko društvo subjektu koji je predmet revizije, njegovom matičnom društvu ili društvima pod njegovom kontrolom, tijekom razdoblja od tri ili više uzastopnih financijskih

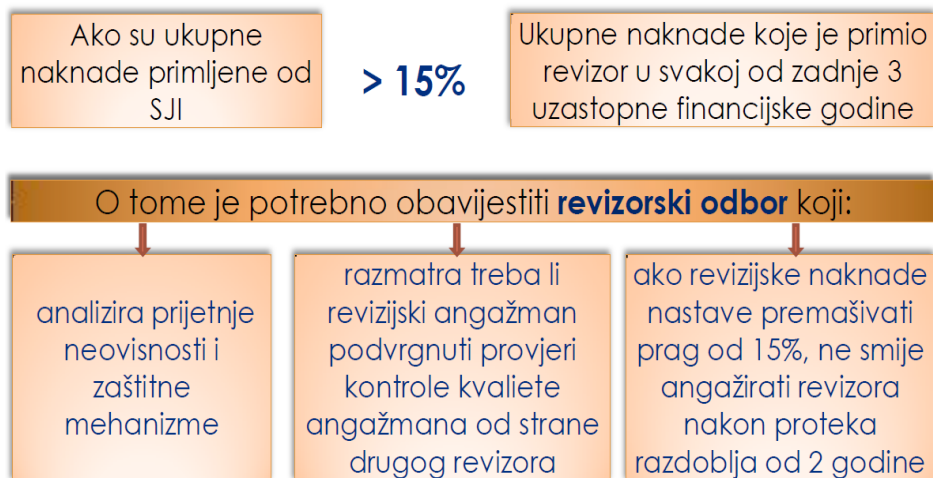
godina, pruža nerevizijske usluge ukupni iznos naknada za takve usluge ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije subjekta koji je predmet revizije i, ako je to primjenjivo, njegovog matičnog društva, društava pod njegovom kontrolom te konsolidiranih financijskih izvještaja te skupine poduzetnika (Uredba, čl. 4, st. 2).

Iako nema fiksnog ograničenja u vezi iznosa ukupnih naknada, postoji postotno ograničenje kojim se želi spriječiti mogućnost da revizor postane ovisan o reviziranom subjektu od javnog interesa (Vuko, 2016). Prema Uredbi, ako u svakoj od zadnje tri uzastopne financijske godine ukupne naknade primljene od subjekta od javnog interesa predstavljaju više od 15% ukupnih naknada koje su primili ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo ili, kada je to primjenjivo, revizor grupe koji obavlja zakonsku reviziju u svakoj od tih financijskih godina, takav ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo ili, ovisno o slučaju, revizor grupe, dužni su o toj činjenici obavijestiti revizijski odbor te s njim raspraviti o prijetnjama neovisnosti i zaštitnim mehanizmima koji se primjenjuju za ublažavanje tih prijetnji (Uredba, čl. 4, st. 3).

Revizijski odbor razmatra bi li revizijski angažman trebao biti podvrgnut provjeri kontrole kvalitete angažmana od strane drugog ovlaštenog revizora ili revizijskog društva prije izdavanja revizijskog izvješća. Ako naknade primljene od takvog subjekta od javnog interesa nastave premašivati 15% ukupnih primljenih naknada takvog ovlaštenog revizora ili revizijskog društva ili, ovisno o slučaju, revizor grupe koji obavlja zakonsku reviziju, revizijski odbor na temelju objektivnih razloga donosi odluku o tome hoće li ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo ili revizor grupe, tog subjekta ili skupine subjekata nastaviti obavljati zakonsku reviziju u dodatnom razdoblju koje u svakom slučaju ne smije biti dulje od dvije godine (Uredba, čl. 4, st. 3).

Detaljna analiza revizijskih naknada primljenih od subjekata od javnog interesa i prijetnje neovisnosti su prikazane slikom 2. *Po pitanju ograničenja vezanih uz strukturu naknada primljenih od strane subjekata od javnog interesa, države članice mogu primijeniti i stroža pravila.*

Slika 2: Revizijske naknade i prijetnja neovisnosti



Izvor: Vuko, T. (2016)

2.5. Revizijsko izvještavanje

Ovlašteni revizori ili revizijska društva u revizijskom izvješću predstavljaju rezultate zakonske revizije subjekata od javnog interesa te se sastavlja sukladno Direktivom 2006/43/EZ (čl. 28). *Države članice mogu utvrditi dodatne zahtjeve u odnosu na sadržaj revizijskog izvješća* (Uredba, čl. 10). Nove uloge i odgovornosti revizijskog odbora prema Uredbi rezultirali su dodatnom izvješću revizijskom odboru. Unutar navedenog izvješća utvrđeni su elementi dodatnog izvješća koji se odnose na niz (1) relevantnih pitanja komunikacije revizijskog društva i revizijskog odbora tijekom zakonske revizije, kao i pitanja koja se odnose na (2) relevantne značajke zakonske revizije kod subjekta od javnog interesa uključujući i (3) rezultate zakonske revizije (Tušek, 2017).

Ovlašteni revizori ili revizijska društva koja obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa dostavljaju dodatno izvješće revizijskom odboru subjekta koji je predmet revizije, no države članice mogu dodatno tražiti da se dodatno izvješće dostavi upravnom ili nadzornom tijelu subjekta koji je predmet revizije. Ako subjekt koji je predmet revizije nema revizijski odbor, dodatno izvješće se podnosi tijelu koje obavlja jednakovrijedne funkcije kao revizijski odbor unutar subjekta koji je predmet revizije. Države članice mogu dopustiti revizijskom odboru da objavi to dodatno izvješće trećim stranama kako je predviđeno u njihovom nacionalnom pravu. Nadalje, *države članice mogu utvrditi dodatne zahtjeve u odnosu na sadržaj dodatnog izvješća za revizijski odbor* (Uredba, čl. 11).

3. DEFINIRANJE UZORKA I METODOLOGIJE ISTRAŽIVANJA

Predmet istraživanja ovog rada je revizijski okvir svake zemlje članice EU, odnosno usklađenje regulatornog okvira pojedine zemlje članice s Uredbom (EU) br. 537/2014 koja se odnosi na specifičnosti obavljanja zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Kako su Uredbom državama članicama dane brojne mogućnosti odabira opcija, predmet istraživanja je i razina korištenja navedenih opcija u lokalnoj provedbi zemalja članica EU.

Vremenska dimenzija istraživanja obuhvaća regulatorno uređenje i usklađenost revizijskog okvira svake zemlje članice EU s Uredbom nakon datuma stupanja na snagu Uredbe od 17. lipnja 2016., s napomenom da su sva regulatorna rješenja unutar zemalja članica koja postoje u nacionalnim zakonodavstvima, a nisu u skladu s odrednicama Uredbe ništavna. Prostorna dimenzija istraživanja obuhvaća 28 zemalja članica EU: Austrija, Belgija, Bugarska, Cipar, Češka, Danska, Estonija, Finska, Francuska, Grčka, Hrvatska, Irska, Italija, Latvija, Litva, Luksemburg, Mađarska, Malta, Nizozemska, Njemačka, Poljska, Portugal, Rumunjska, Slovačka, Slovenija, Španjolska, Švedska i Velika Britanija.

Znanstvenom metodom istraživanja za stolom analiziran je regulatorni okvir pojedine države članice, koristeći izvješća KPMG-a (u navedenom istraživanju su se koristila zasebna izvješća KPMG-a o primjeni revizijske regulative i iskorištenim opcijama iz Uredbe po zemljama članicama EU) i 'EU Audit Legislation Implementation Database'. Glavni cilj rada je dati odgovor na istraživačka pitanja: (1) je li nacionalni regulatorni revizijski okvir zemalja članica usklađen s Uredbom; te (2) koliko su pojedine zemlje članice iskoristile opcije iz Uredbe po pitanju rotacije revizora ili revizijskih društava te glavnih partnera, pružanja ne-revizijskih usluga, strukture revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa te revizijskog izvještavanja? Zaključci istraživanja, temeljeni na glavnim ciljevima rada, bi trebali dati odgovor na pitanje jesu li opcije koje su dopuštene Uredbom, kao harmonizacijski instrument, uzrokovale divergenciju na tržištu revizijskih usluga.

4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

Pojedinačne analize regulatornog okvira revizijske profesije i primjene po državama članicama implicira zaključak kako gotovo sve zemlje članice EU (osim Slovenije) primjenjuju revizijski okvir vezan uz Uredbu. No, s obzirom na to da Uredba daje mogućnost izbora određenih opcija u nacionalnu regulativu, može se zaključiti da ne postoji visoka razina harmonizacije revizijskog okvira s obzirom

na analizirane kriterije, koji su objašnjeni u prethodnom poglavlju. U nastavku slijedi kratki opis primjene revizijskog okvira prema Uredbi za svih 28 zemalja članica EU dok su ključne razlike po pitanju iskorištenih opcija iz Uredbe prema analiziranim kriterijima zemalja članica EU sažeto prikazani u Prilogu 1.

AUSTRIJA je u svibnju 2016. godine dovršila provedbu Uredbe Zakonom o reviziji. Austrijsko zakonodavstvo nadilazi temeljnu definiciju subjekata od javnog interesa prema ‘staroj’ Direktivi uključivanjem društava uvrštenih na uređeno tržište europskog gospodarskog prostora. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina, s tim da se početni revizijski angažman može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja, odnosno za 14 godina kod zajedničke revizije i to samo za one angažmane koji su započeli od 17 lipnja 2003. do 15. lipnja 2014. Rotacija glavnog partnera ostaje prema Uredbi 7 godina (u odnosu na prethodnu regulativu rotacijsko razdoblje glavnog partnera se povećalo s 5 na 7 godina, dok se razdoblje ‘cooling-off-a’ povećalo s 2 na 3 godine). Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, Austrija je iskoristila opciju pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga te nije bilo nadopune osnovnoj listi zabranjenih nerevizijskih usluga. Nadalje, što se tiče nerevizijskih usluga, ukupni iznos naknada za takve usluge u Austriji ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije subjekta koji je predmet revizije. Po pitanju revizijskog izvještavanja, austrijski zakon prati Uredbu, međutim uvodi i odredbu da su revizori dužni sastaviti dodatno revizijsko izvješće članovima revizijskih odbora ne samo kod subjekata od javnog interesa već i kod velikih društva čija je imovina veća od 100 milijuna Eura ili su im prihodi veći od 200 milijuna Eura (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Austrija, 2016).

Reforma revizijske Uredbe u **BELGIJI** se provodi prema Zakonu o različitim odredbama u pogledu ekonomskih pitanja iz lipnja 2016. (primarno se odnosi na odredbe koje se odnose na rotaciju revizora) te Zakonu o organizaciji struke i javnim nadzorom ovlaštenih revizora iz prosinca 2016. Definicija subjekata od javnog interesa je proširena na ‘settlement’ institucije. Obvezna rotacija revizijskih društava je kraća od maksimalno dopuštene te je za belgijska revizijska društva 9 godina. Također, početni revizijski angažman se može produžiti za 9 godina u slučaju postupka javnog natječaja, odnosno za 15 godina kod zajedničke revizije (produženi angažman je unutar okvira Uredbe, 20 odnosno 24 godine). Minimalno početno razdoblje trajanja angažmana je 3 godine. Rotacija glavnog partnera je 6 godina (u odnosu na Uredbu je kraće za 1 godinu), dok je razdoblje ‘cooling-off-a’ 3 godine. Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, Belgija je iskoristila opciju pružanja usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga. Pružanje pravnih usluga povezanih s općim savjetovanjem i usluge restrukturiranja su nadopunjene osnovnoj listu zabranjenih nerevizijskih usluga. Ukupni iznos naknada za

nerevizijske usluge u Belgiji ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije subjekta koji je predmet revizije. Što se tiče revizijskog izvještavanja, a odnosi se na procjenu rizika značajnih pogrešnih prikaza koji moraju biti dio izvještaja, belgijska regulativa je proširila zahtjev i na subjekte koji nisu od javnog interesa (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Belgija, 2017).

Zakonom o neovisnoj financijskoj reviziji iz studenog 2016. godine, **BUGARSKA** je primijenila reformu revizijske profesije. Bugarski Zakon o računovodstvu (iz siječnja 2016. godine) definira subjekte od javnog interesa te je u odnosu na Direktivu proširena definicija subjekata od javnog interesa (uključeni su investicijski posrednici, investicijski fondovi, društva čija je djelatnost prodaja, prijenos i proizvodnja toplinske i električne energije te društva čija je osnovna djelatnost uvoz, prijenos i distribucija prirodnog plina). Bugarska je kao i Belgija iskoristila opciju iz Uredbe te smanjila razdoblje trajanja revizijskog angažmana te je obvezna rotacija revizijskog društva 7 godina, s napomenom da je potrebno razdoblje ‘cooling-off-a’ 4 godine. Također, nema opcije produženja razdoblja u slučaju postupka javnog natječaja te kod zajedničke revizije. Nova pravila se odnose na to da su za revizije banaka, osiguravajućih institucija i mirovinskih fondova potrebne zajedničke revizije. Rotacija glavnog partnera je 4 godine (dosta kraće razdoblje u odnosu na Uredbu), dok je razdoblje ‘cooling-off-a’ 3 godine. Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, Bugarska je iskoristila mogućnost pružanja usluga poreznog savjetovanja te nije dodala dodatne usluge na listu zabranjenih nerevizijskih usluga. Također, Bugarska slijedi postotnu osnovicu ukupnog iznosa naknada za nerevizijske usluge. Zakon o neovisnoj financijskoj reviziji se po pitanju revizijskog izvještavanja u cijelosti poziva na Međunarodne revizijske standarde te na Uredbu (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Bugarska, 2017).

CIPAR nije proširio definiciju subjekata od javnog interesa. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 9 godina kod revizije banaka, dok je kod revizije ostalih subjekata od javnog interesa svakih 10 godina. Početni revizijski angažman se može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja, odnosno za 14 godina kod zajedničke revizije. Revizijska društva koja provode reviziju banaka nemaju mogućnost produženja revizijskog angažmana. Rotacija glavnog partnera je svakih 7 godina. Po pitanju pružanja nerevizijskih usluga, Cipar je iskoristio mogućnost pružanja usluga procjene vrijednosti i porezne usluge, nije dodao dodatne usluge na listu zabranjenih nerevizijskih usluga te su ostale analizirane opcije u skladu s Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database).

U odnosu na prethodno analizirane zemlje članice, **ČEŠKA** ne odstupa od zahtjeva Uredbe (Zakonom o reviziji primijenjeni su zahtjevi iz Uredbe te je isti stupio na

snagu u listopadu 2016. godine), niti su značajno iskorištene opcije iz Uredbe. Češki zakonski okvir proširuje definiciju subjekata od javnog interesa te uključuje društva za zdravstveno osiguranje, kao i društva za upravljanje mirovinskim fondovima (iako je proširena definicija subjekata od javnog interesa, u odnosu na prethodni zakonodavni okvir broj navedenih subjekata je smanjen za 50%). Novi zakonski okvir u Češkoj zahtijeva obveznu rotaciju revizijskog društva svakih 10 godina s mogućnošću produžetka revizijskog angažmana za 10 godina (maksimalno 20 godina prema Uredbi). Što se tiče produžetka revizijskog angažmana u okviru zajedničke revizije, češki Zakon o reviziji ne dopušta navedeno produženje. Rotacija glavnog partnera je u cijelosti prilagođena Uredbi. Po pitanju pružanja nerevizijskih usluga, nisu uvedeni nikakvi dodatni ili stroži zahtjevi, dok su lokalna pravila prihvatila odstupanje kako bi se omogućile određene usluge procjene vrijednosti i porezne usluge. Novi zahtjevi za izvještavanjem usmjereni su na povećanje transparentnosti. U revizijskom izvješću potrebno je uključiti opise rizika koje identificira revizor i postupke koji se provode radi rješavanja takvih rizika. Značajne rasprave uz primjenu Uredbe su vezane za pružanje pravnih nerevizijskih usluga te su unutar Zakona o reviziji prevedeni kao nerevizijske usluge pružanja općih savjeta te navedena problematika predstavlja izazov za češka regulatorna tijela u tumačenju prirode usluga koje je potrebno zabraniti (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Češka, 2016).

Reforma revizijskog sustava u cijelosti se provodi u **DANSKOJ** od lipnja 2016. godine. Definicija subjekata od javnog interesa usklađena je s Direktivom te Danska nije iskoristila opciju proširenja navedenih subjekata od javnog interesa zbog prirode svog poslovanja, svoje veličine ili broja zaposlenika (kao i kod Češke, značajno je smanjen broj subjekata od javnog interesa te ih je ukupno cca 400). Rotacija revizijskih društava je u skladu s Uredbom, s napomenom da se zahtjev za rotacijom glavnih partnera proširuje i kod revizije velikih društava (koji zadovoljavaju kriterije veličine društva), a ne samo za subjekte od javnog interesa. Danska slijedi Uredbu po pitanju pružanja nerevizijskih usluga, s izuzetkom da su dopuštene usluge procjene vrijednosti i porezne usluge koji je djelomično usvojen. Iznimka je da u listu zabranjenih nerevizijskih usluga nisu uključene porezne usluge povezane s izračunom izravnog i neizravnog poreza te odgođenog poreza. Nadalje, nema promjena u odnosu na Uredbu vezanih uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata od javnog interesa, kao ni po pitanju revizijskog izvještavanja (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Danska, 2016).

ESTONIJA je jako kasno primijenila Uredbu kroz Zakon o radu revizora (rujan 2017. godine) te nije širila definiciju subjekata od javnog interesa. Po pitanju revizijskih naknada, rotacije revizora i glavnog partnera, pružanja nerevizijskih usluga te financijskog izvještavanja može se zaključiti da je sve u skladu s

Uredbom te nisu iskorištene opcije dopuštene iz Uredbe (EU Audit Legislation Implementation Database).

Nova pravila revizijskog okvira **FINSKA** je uskladila kroz Zakon o reviziji iz kolovoza 2016. godine. U odnosu na prethodnu revizijsku regulativu, broj subjekata od javnog interesa je smanjen za investicijske fondove i mirovinske zaklade. Obvezna rotacija revizijskog društva je 10 godina, dok se vrijeme trajanja angažmana može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja, odnosno za 14 godina kod zajedničke revizije. Rotacija glavnog partnera je u skladu s Uredbom. Što se tiče pružanja nerevizijjskih usluga, Finska je također iskoristila opciju pružanja usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga te nema promjena u odnosu na Uredbu vezanih uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata od javnog interesa. Finska nije dopustila dodatne usluge na popis zabranjenih nerevizijjskih usluga (u tijeku je izrada smjernica o opsegu definicije pružanja pravnih usluga od strane finskog udruženja revizora). Što se tiče revizijskog izvješća, Finska u sklopu lokalne regulative zahtjeva dodatne elemente u revizijskom izvješću. Na temelju obavljenog revizijskog posla, revizor u revizijskom izvješću naglašava jesu li članovi nadzornih i upravnih odbora revidiranih društava krivi za djelo ili nemar nastale koruptivnim radnjama ili su prekršili zakon koji se primjenjuje na korporacije ili interne akte korporacije. Osim toga, na temelju obavljenog revizijskog posla, od revizora se može zatražiti da izvještava o drugim stvarima, ako je to zatraženo od strane dioničara ili drugog zakonskog tijela (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Finska, 2016).

Revizijska regulativa provodi se u **FRANCUSKOJ** od lipnja 2016. godine (Pravilnikom 2016-315 i Etičkom kodeksom). Francuska je proširila definiciju subjekata od javnog interesa za: konsolidirane financijske izvještaje banaka i osiguravajućih društava (holding društva) čija je vrijednost imovine veća od 5 milijardi Eura tijekom dvije uzastopne financijske godine te za holding društva koja pod svojom kontrolom imaju subjekte od javnog interesa. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te se revizijski angažman može produžiti maksimalno do 16 godina u slučaju postupka javnog natječaja, odnosno 24 godine kod zajedničke revizije. Najkraće razdoblje revizijskog angažmana je 6 godina. Zajedničke revizije su obvezne za subjekte koji revidiraju konsolidirane financijske izvještaje i kreditne institucije (stoga je trajanje revizijskog angažmana za većinu društava od javnog interesa maksimalno 24 godine). Rotacija glavnog partnera je u odnosu na Uredbu smanjena te je potrebna svakih 6 godina. U odnosu na većinu prethodno analiziranih zemalja, Francuska nije primijenila opciju države članice da dopusti pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga (pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga je dopušteno samo za ovisna društva čija je matica iz druge članice EU, a ista država dopušta navedenu opciju iz Uredbe). Francuska je na listu zabranjenih nerevizijjskih usluga dodala sljedeće usluge: usluge vezane

uz pripremu ili komunikaciju financijskih informacija, usluge vezane uz pravne savjete (izrada pravnih akata), pružanje usluga u obliku mišljenja o pravednosti poslovnih spajanja, potpuno ili djelomično pružanje usluga outsourcinga te usluge upravljanja novcem. Ukupni iznos naknada za nerevizijske usluge u Francuskoj ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije subjekta koji je predmet revizije te se primjenjuje tek od 2020. godine. Nadalje, nema promjena u odnosu na Uredbu po pitanju revizijskog izvještavanja (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Francuska, 2017).

Prilagodba revizijskog okvira **GRČKE** zaključena je novim Zakonom o reviziji iz siječnja 2017. godine. Definicija subjekata od javnog interesa je u cijelosti u skladu s većinom članica EU, s tim da grčko ministarstvo financija može odrediti druge subjekte od javnog interesa s obzirom na prirodu njihovih aktivnosti, veličinu, broj zaposlenika i slične kriterije. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina, dok je razdoblje 'cooling-off-a' 4 godine. Značajna razlika s obzirom na većinu članica EU je ta što Grčka ne dopušta produženje trajanje revizijskog angažmana u slučaju postupka javnog natječaja, odnosno kod zajedničkih revizija. Rotacija glavnih partnera je svakih 5 godina. Lista zabranjenih nerevizijskih usluga je u cijelosti usklađena s Uredbom, s tim da Grčka nije iskoristila opciju države članice da dopusti pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga. Nadalje, nema razlike u odnosu na Uredbu vezanih uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata od javnog interesa, kao ni po pitanju revizijskog izvještavanja (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Grčka, 2017).

Zakonom o računovodstvu i Zakonom o reviziji iz siječnja 2018. godine u **HRVATSKOJ** su definirani subjekti od javnog interesa i revizijski okvir. U odnosu na EU okvir, definicija subjekta od javnog interesa je proširena za: institucije za elektronički novac, leasing-društva, društva za upravljanje investicijskim fondovima, društva za upravljanje mirovinskim fondovima, faktoring društva te društva od strateškog interesa za Hrvatsku. Revizijsko društvo može obavljati zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa najviše 7 uzastopnih godina, uključujući razdoblje početnog angažmana od najmanje 1 godinu te se revizijski angažman može produžiti maksimalno 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja, odnosno 14 godina kod zajedničke revizije, dok je rotacija glavnog partnera u reviziji 7 godina. Sve ostale opcije su u skladu s Uredbom EU (EU Audit Legislation Implementation Database).

Statutarnim zakonskim instrumentom iz lipnja 2016. godine, **IRSKA** slijedi temeljnu EU definiciju subjekata od javnog interesa. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina, Irska ne dopušta produženje trajanje revizijskog

angažmana u slučaju postupka javnog natječaja niti kod zajedničkih revizija, dok je rotacija glavnog partnera svakih 5 godina. Što se tiče ograničenja vezanih uz nerevizijske usluge, Irska je preuzela opciju da dopusti pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga pod određenim uvjetima. Nadalje, nema razlike u odnosu na Uredbu vezanih uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata od javnog interesa, kao ni po pitanju revizijskog izvještavanja s napomenom da je Irska već i prije zahtijevala dodatno revizijsko izvješće za članove revizijskih odbora, stoga navedena izmjena nije nova (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Irska, 2016).

U kolovozu 2016. godine **ITALIJA** je prilagodila revizijsku regulativu Uredbi. U odnosu na prethodnu regulativu, Italija je značajno smanjila broj subjekata od javnog interesa. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 9 godina, s tim da nema mogućnosti produženja početnog angažmana u slučaju postupka javnog natječaja te kod zajedničkih revizija, dok je rotacija glavnih partnera 7 godina. Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, cjelokupna lista nerevizijskih usluga je primjenjiva te Italija nije odlučila dopustiti pružanje usluga procjene vrijednosti i porezne usluge (što se tiče problematičnog pojma pravnih usluga, Italija je navedeni pojam preinačila jako usko te se navedena zabrana odnosi na oblik pregovaranja i djelovanja revizora u parničnom postupku). Nadalje, nema razlike u odnosu na Uredbu vezane uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa, kao ni po pitanju revizijskog izvještavanja (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Italija, 2016).

LATVIJA je revizijsku regulativu prilagodila EU u prosincu 2016. godine te je definiciju subjekata od javnog interesa proširila za: društva za upravljanje imovinom, društva za upravljanjem investicijskim fondovima, podružnice osiguravajućih društava izvan EU te mirovinske fondove koji pružaju financijske, osiguravajuće ili reosiguravajuće usluge. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te se revizijski angažman može produžiti maksimalno 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja (neovisno o zahtjevima EU za društva od javnog interesa, rotacija revizijskih društava je svakih 6 godina za obavljanje revizije društava koja nisu od javnog interesa) s ‘cooling-off’ razdobljem od 2 godine. Produženje trajanja revizijskog angažmana kod zajedničkih revizija nije dopušteno. Lokalno zakonodavstvo ne specificira rotaciju glavnog partnera u reviziji, ali se pretpostavlja da je sukladno Uredbi 7 godina. Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, Latvija nije dodala na listu zabranjenih nerevizijskih usluga nešto više u odnosu na Uredbu, ali je iskoristila opciju pružanje određenih poreznih usluga, dok opcija pružanja usluga procjene vrijednosti nije dopuštena. U konačnici, nema razlike u odnosu na Uredbu vezanih uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata od javnog interesa, kao ni po pitanju revizijskog izvještavanja (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Latvija, 2017).

Zakonom o reviziji iz prosinca 2016. godine implementirane su odredbe revizijske regulative u **LITVI**. Definicija subjekata od javnog interesa je proširena na kreditne institucije s ukupnom imovinom većom od 20 milijuna Eura, brokerske institucije, investicijske fondove, mirovinske fondove te subjekte gdje država ima vlasništvo veće od 50%. Rotacija revizijskih društva je svakih 10 godina s tim da nema opcije produženja revizijskog angažmana u slučaju postupka javnog natječaja te kod zajedničkih revizija. Minimalno trajanje revizijskog angažmana kod subjekata od javnog interesa je 2 godine, dok je rotacija glavnog partnera 5 godina. Litva je također iskoristila opciju pružanja samo određenih poreznih usluga (nerevizijske usluge) dok opcija pružanja usluga procjene vrijednosti nije dopuštena. Nadalje, Litva nije dodala na listu zabranjenih nerevizijskih usluga nešto više u odnosu na Uredbu, nema razlike u odnosu na Uredbu vezane uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa, kao ni po pitanju revizijskog izvještavanja (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Litva, 2017).

Novi zakonski propisi u **LUKSEMBURGU** potvrdili su zahtjeve EU te navedeni revizijski okvir nema značajnih odstupanja od Uredbe. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te se početni angažman može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja te nije dopušteno produženje kod zajedničke revizije ('cooling-off' razdoblje je 4 godine). Rotacija glavnog revizora je svakih 7 godina. Što se tiče opcija pružanja nerevizijskih usluga, Luksemburg je odlučio dopustiti pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga (Luksemburška verzija pružanja pravnih usluga prevedena je kao pružanje pravnih savjetničkih usluga, što je veoma širok pojam prijevoda). Nadalje, Luksemburg nije uključio dodatne nerevizijske usluge na popis zabranjenih usluga. Ukupni iznos naknada za nerevizijske usluge u Luksemburgu ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije subjekta koji je predmet revizije. Opcije po pitanju revizijskog izvještavanja su u cijelosti u skladu s Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Luksemburg, 2016).

MAĐARSKO zakonodavstvo nadilazi temeljnu definiciju subjekata od javnog interesa iz svibnja 2016. godine, uključujući društva za upravljanje investicijskim fondovima (broj subjekata od javnog interesa je cca 160). Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina, dok je obvezna rotacija svakih 8 godina za revizijska društva koja provode reviziju banaka i osiguravajućih društava. Početni angažman se ne može produžiti u slučaju postupka javnog natječaja te kod zajedničkih revizija ('cooling-off' razdoblje je 4 godine). Rotacija glavnog revizora je 5 godina nakon čega slijedi 'cooling-off' razdoblje također 4 godine. Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, Mađarska nije proširila listu zabranjenih usluga te je preuzela opciju pružanja usluga procjene vrijednosti i porezne usluge. Opcije

po pitanju revizijskog izvještavanja te naknada za nerevizijske usluge su u skladu s Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Mađarska, 2016).

MALTA je od srpnja 2016. godine, primarno kroz Zakon o računovodstvu, primijenila EU regulativu te nije proširila definiciju subjekata od javnog interesa. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te se početni angažman može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja te nije dopušteno daljnje produženje za zajedničke revizije, dok je rotacija glavnog partnera 7 godina. Što se tiče opcija pružanja nerevizijskih usluga, Malta je odlučila dopustiti pružanje usluga procjene vrijednosti i porezne usluge te nije uspostavila dodatne zabranjene nerevizijske usluge. Nadalje, nema razlike u odnosu na Uredbu vezanih uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa, kao ni kod revizijskog izvještavanja (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Malta, 2016).

Zakonom o nadzoru revizijskih društva iz siječnja 2017. godine u **NIZOZEMSKOJ** je implementirana EU revizijska regulativa. Definicija subjekata od javnog interesa nije proširena, s napomenom da bi se u bliskoj budućnosti mogla proširiti za određene subjekte povezane s državom. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te se početni angažman ne može produžiti u slučaju postupka javnog natječaja te zajedničke revizije, dok je rotacija glavnog revizora svakih 5 godina. Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, Nizozemska je u potpunosti zabranila nerevizijske usluge, osim usluga za izražavanje uvjerenja. Struktura revizijskih naknada primljenih od subjekata od javnog interesa i revizijsko izvještavanje je u skladu s Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Nizozemska, 2017).

NJEMAČKA regulativa provodi temeljnu definiciju subjekata od javnog interesa (primjena regulative je iz lipnja 2016. godine), međutim ne postoji središnja definicija subjekata od javnog interesa u njemačkim zakonodavstvima, a zakonska se definicija razgraničava na niz pojedinačnih odredbi različitih zakona (trenutno je cca 1.600 subjekata od javnog interesa). Kao i kod većine država članica, obvezna rotacija revizijskih društava je 10 godina, dok se početni mandat može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja (to se ne odnosi na reviziju banaka i osiguravajućih društava-kraći rotacijski ciklus za banke i osiguravajuća društva vjerojatno će rezultirati češćim promjenama revizijskih društava u financijskom sektoru) ili 14 godina kod zajedničke revizije. Rotacija glavnog partnera je 7 godina. Njemačka slijedi osnovna ograničenja koja se odnose na nerevizijske usluge iz Uredbe te dopušta pružanje usluga procjene vrijednosti i porezne usluge (zabranjuje se obavljanje usluga 'agresivnog poreznog planiranja' od strane revizijskih društava). Ostale analizirane opcije (struktura revizijskih

naknada i revizijsko izvještavanje) su u skladu s Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Njemačka, 2016).

Reforma revizije provodi se u **POLJSKOJ** na temelju Revizijskog akta iz svibnja 2017. godine. Definicija subjekata od javnog interesa je proširena za: mirovinske fondove, investicijske fondove, nacionalne platne institucije i štedno kreditne zadruge. Obvezna revizijska rotacija je svakih 5 godina te se početni angažman ne može produžiti u slučaju postupka javnog natječaja te zajedničke revizije. Minimalno razdoblje početnog angažmana je 2 godine. Rotacija glavnog partnera je svakih 5 godina. Poljska nije odlučila dopustiti pružanje usluga procjene vrijednosti i porezne usluge, niti dopušta pružanje savjetodavnih usluga (Poljska je usvojila pristup ‘bijelesne liste’, tj. zabranjene su sve usluge izvan navedene liste). Nadalje, nema razlike u odnosu na Uredbu vezane uz strukturu revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa, kao ni za revizijsko izvještavanje (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Poljska, 2016).

Transpozicija revizijskog zakonodavstva u **PORTUGALU** je dovršena u rujnu 2015. godine. Portugalska definicija subjekata od javnog interesa je opsežnija od osnovne EU razine te uključuje društva u vlasništvu države i gotovo sva društva u financijskom sektoru (društva koja kotiraju na burzi, kreditne institucije, investicijska društva, holding društva, mirovinski fondovi te javna društva koja u uzastopce dvije godine ostvaruju promet preko 50 milijuna Eura ili im je ukupna neto imovina veća od 300 milijuna Eura). Obvezna rotacija revizijskog društva je 8 ili 9 godina, s tim da je minimalno početno razdoblje 2 godine za reviziju društava od javnog interesa. ‘Cooling-off’ razdoblje je 4 godine te se početni angažman ne može produžiti u slučaju postupka javnog natječaja te zajedničke revizije. Produženje trajanja revizijskog angažmana je maksimalno 10 godina (potreban je razuman razlog za produženje angažmana predloženog od strane nadzornog odbora društva). Rotacija glavnog partnera je svakih 7 godina, nakon čega slijedi razdoblje odgode od 3 godine. Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, Portugal nije preuzeo opciju da dopusti pružanje određenih poreznih usluga što znači da je većina usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga zabranjena. Ukupni iznos naknade za nerevizijske usluge u Portugalu ne smije prelaziti 30% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije subjekta. Pitanje revizijskog izvještavanja je u skladu s Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Portugal, 2015).

Definicija subjekata od javnog interesa u **RUMUNJSKOJ** je proširena za društva u vlasništvu države. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te se početni angažman može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja, odnosno kod zajedničke revizije za 14 godina. Rotacija glavnog partnera je svakih 7 godina, nakon čega slijedi razdoblje odgode od 3 godine. Što se tiče

ograničenja za pružanje nerevizijskih usluga, Rumunjska u cijelosti koristi opciju pružanja usluga procjene vrijednosti i porezne usluge. Sve ostale opcije su u skladu Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database).

SLOVAČKA je uskladila svoj zakonodavni okvir s Uredbom kroz Zakon o reviziji u prosincu 2015. godine. Definicija subjekata od javnog interesa je daleko opsežnija te uključuje: podružnice stranih banaka, osiguravajućih i reosiguravajućih društava, društva za zdravstveno osiguranje, društva za upravljanje imovinom, društva za upravljanje mirovinskim fondovima te mirovinska osiguravajuća društva, slovačke željeznice te više teritorijalnih općina i gradova koji su ispunili kriterije veličine (u odnosu na prethodnu slovačku regulativu, broj subjekata od javnog interesa je značajno smanjen te ih je cca 200; velika trgovačka društva su uklonjena s liste subjekata od javnog interesa te sad imaju poseban status kao 'kvazi subjekti od javnog interesa' s prihodom i imovinom većom od 170 milijuna Eura te preko 2.000 zaposlenika). Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te se početni revizijski angažman može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja ili 14 godina kod zajedničke revizije, dok je minimalno početno razdoblje angažmana 2 godine. Rotacija glavnog partnera je 5 godina, nakon čega slijedi razdoblje 'cooling-off-a' od 3 godine. Što se tiče pružanja nerevizijskih usluga, Slovačka nije proširila popis zabranjenih nerevizijskih usluga, ali je usvojena mogućnost pružanja usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga (osim pružanja poreznih savjeta). Nadalje, ostale analizirane opcije (struktura revizijskih naknada i revizijsko izvještavanje) su u skladu s Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Slovačka, 2015).

SLOVENIJA kao punopravna zemlja članica EU prema Izvješću Accountancy Europe i uvidom u zakonsku regulativu (u Sloveniji je još uvijek na snazi Zakon o revidiranju iz 2008. godine) još uvijek nije uskladila svoj revizijski zakonodavni okvir s Uredbom i Regulativom EU (EU Audit Legislation Implementation Database).

Zakonom o reviziji iz srpnja 2015. godine, završen je proces prilagodbe revizijskog okvira **ŠPANJOLSKE** odredbama EU. Iako do sada Španjolska nije zaključila definiciju subjekata od javnog interesa te se ista često ažurira, proširena je za sljedeće subjekte: bankarske zaklade i subjekte za elektronički novac, mirovinske fondove s više od 10.000 ulagača, sva holding društva čija je matica subjekt od javnog interesa te subjekte s prihodima većim od 2 milijarde Eura te s preko 4.000 zaposlenika kroz dvije financijske godine (generalno gledajući, Španjolska je država članica koja zasigurno ima najveći broj subjekata od javnog interesa, nekih cca 7.000). Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te ne postoji opcija produženje trajanja angažmana u slučaju postupka javnog natječaja. Dopušteno je produženje trajanja angažmana kod zajedničkih revizija za

4 godine. Rotacija glavnog partnera je 5 godina, nakon čega slijedi razdoblje 'cooling-off-a' od 3 godine. Što se tiče ograničenja vezanih uz pružanje nerevizijskih usluga, popis ograničenih i potencijalno dopuštenih usluga uglavnom su prilagođeni Uredbi. Španjolska dopušta pružanje većine poreznih usluga (s izuzetkom carinskih pristojbi i poreza na plaću) te pružanje usluga procjene vrijednosti. Također, usvojena su ograničenja vezana uz revizijske naknade pa tako ukupni iznos naknada za nerevizijske usluge u Španjolskoj ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije subjekta koji je predmet revizije kao što je potrebno i razmotriti one revizijske naknade revizora prema jednom klijentu koji ne smije prelaziti 15% godišnjeg prihoda revizora. Što se tiče revizijskog izvještavanja, isti je u skladu s Uredbom, međutim pitanje revizijskog izvještavanja i dodatnog revizijskog izvještaja je primjenjivo i kod subjekata koji nisu od javnog interesa (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Španjolska, 2015).

U svibnju 2016. godine izvršena je transpozicija revizijskog zakonodavstva u **ŠVEDSKOJ** gdje nije proširena definicija subjekata od javnog interesa. Rotacija revizijskog društva je svakih 10 godina te se početni revizijski angažman može produžiti za 10 godina u slučaju postupka javnog natječaja ili 14 godina kod zajedničke revizije (banke i osiguravajuća društva ne mogu produžiti revizijski angažman nakon 10 godina) dok je rotacija glavnog revizora u skladu s Uredbom. Švedska nije proširila popis zabranjenih nerevizijskih usluga, ali je usvojena mogućnost pružanja usluga procjene vrijednosti i porezne usluga. Revizijsko izvještavanje i struktura revizijskih naknada je u skladu s Uredbom (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Švedska, 2016).

Etičkim standardom i Zakonom o trgovačkim društvima **VELIKA BRITANIJA** je u lipnju 2016. godine primijenila odredbe Uredbe. Definicija subjekata od javnog interesa je u skladu s većinom članica EU te nije bilo proširenja definicije. Obvezna rotacija revizijskih društava je svakih 10 godina te se trajanje revizijskog angažmana može produžiti u slučaju postupka javnog natječaja za 10 godina te nema mogućnosti produženja revizijskog angažmana kod zajedničkih revizija. Rotacija glavnog partnera je svakih 5 godina, nakon čega slijedi razdoblje 'cooling-off-a' od 5 godina. Velika Britanija nije proširila listu zabranjenih nerevizijskih usluga, ali je kao i većina zemalja članica dopustila pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga. Struktura revizijskih naknada za nerevizijske usluge je u skladu s Uredbom, međutim Velika Britanija ima restriktivnije pravilo gdje u izračun postotne vrijednosti uključuje kumulirane naknade koje pružaju pripadnici revizijske mreže. Što se tiče proširenog revizijskog izvješća, Velika Britanija zahtijeva: detaljno objašnjenje koncepta revizijske značajnosti u planiranju i obavljanju revizije, pregled opsega revizije te kako je koncept revizijske značajnosti utjecao na opseg revizije te dodatno izvještavanje revizora kao

dio godišnjeg izvješća u kojem se s revizijskim odborom raspravlja o značajnim pitanjima u vezi s financijskim izvještavanjem (EU Audit Legislation Implementation Database i KPMG, Velika Britanija, 2017).

5. ZAKLJUČAK

Na temelju preglednog istraživanja o primjeni i korištenju opcija iz Uredbe, može se zaključiti da su sve zemlje članice, osim Slovenije, uspješno izvršile transpoziciju Uredbe u svoju nacionalnu regulativu. Većina zemalja članica su iskoristile opcije i smanjile razdoblje rotacije revizijskog angažmana. Po pitanju produživanja angažmana, iskorištene su opcije ne produživanja angažmana kod zajedničkih revizija, često za određene subjekte od javnog interesa (primjerice, banke). Nadalje, nije dodatno proširivana lista zabranjenih nerevizijskih usluga, ali je većina država članica dopustila pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga. Po pitanju revizijskog izvještavanja, pet zemalja članica je proširilo dodatno njegov sadržaj. U pravilu je većina zemalja prihvatila ograničenje od 70% naknada kod pružanja nerevizijskih usluga (strože kriterije je postavio jedino Portugal). U konačnici, iako je većina zemalja uspješno uključila Uredbu u nacionalno zakonodavstvo, može se zaključiti da zbog iskorištenih opcija Uredba nije prihvaćena kao harmonizacijski instrument.

LITERATURA

1. MG, Portugal (2015), EU Audit Legislation in Portugal, KPMG International Cooperative.
2. KPMG, Slovakia (2015), EU Audit Legislation in Slovakia, KPMG International Cooperative.
3. KPMG, Španjolska (2015), EU Audit Legislation in Spain, KPMG International Cooperative.
4. KPMG, Austrija (2016), EU Audit Legislation in Austria, KPMG International Cooperative.
5. KPMG, Češka (2016), EU Audit Legislation in Czech Republic, KPMG International Cooperative.
6. KPMG, Danska (2016), EU Audit Legislation in Denmark, KPMG International Cooperative.
7. KPMG, Finska (2016), EU Audit Legislation in Finland, KPMG International Cooperative.
8. KPMG, Njemačka (2016), EU Audit Legislation in Germany, KPMG International Cooperative.

9. KPMG, Mađarska (2016), EU Audit Legislation in Hungary, KPMG International Cooperative.
10. KPMG, Irska (2016), EU Audit Legislation in Ireland, KPMG International Cooperative.
11. KPMG, Luksemburg (2016), EU Audit Legislation in Luxembourg, KPMG International Cooperative.
12. KPMG, Malta (2016), EU Audit Legislation in Malta, KPMG International Cooperative.
13. KPMG, Švedska (2016), EU Audit Legislation in Sweden, KPMG International Cooperative.
14. KPMG, Belgija (2017), EU Audit Legislation in Belgium, KPMG International Cooperative.
15. KPMG, Bugarska (2017), EU Audit Legislation in Bulgaria, KPMG International Cooperative.
16. KPMG, Francuska (2017), EU Audit Legislation in France, KPMG International Cooperative.
17. KPMG, Grčka (2017), EU Audit Legislation in Greece, KPMG International Cooperative.
18. KPMG, Italija (2017), EU Audit Legislation in Italy, KPMG International Cooperative.
19. KPMG, Latvija (2017), EU Audit Legislation in Latvia, KPMG International Cooperative.
20. KPMG, Litva (2017), EU Audit Legislation in Litva, KPMG International Cooperative.
21. KPMG, Nizozemska (2017), EU Audit Legislation in the Netherlands, KPMG International Cooperative.
22. KPMG, Poljska (2017), EU Audit Legislation in Poland, KPMG International Cooperative.
23. KPMG, Velika Britanija (2017), EU Audit Legislation in the UK, KPMG International Cooperative.
24. EU Audit Legislation Implementation Database, <http://www.8cld.eu/Pages/Index.aspx>, (posjećeno: 10.06.2018.)
25. Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537>, (posjećeno: 10.06.2018.)
26. Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih

- izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=CELEX%3A32014L0056>, (posjećeno: 10.06.2018.)
27. Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0043>, (posjećeno: 10.06.2018.)
28. Žager, L., Sever, Mališ, S. (2017), Implementacija nove revizijske regulative u Europskoj uniji, Računovodstvo i financije br. 10, Zagreb.
29. Vuko, T. (2016), Nerevizijske usluge, struktura prihoda od naknada i trajanje revizijskog angažmana u kontekstu Uredbe (EU) 537/14, http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje2016/12_HRK_Vuko_NAS_naknade.pdf, (posjećeno: 10.06.2018.)
30. Tušek, B. (2017), Zahtjevi izvještavanja revizijskih odbora-dodatno izvješće revizora, http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2017/12_Revizijski%20odbordodatno%20izvje%C5%A1%C4%87e%20revizora.pdf, (posjećeno: 10.06.2018.)

Prilog 1: Ključne razlike po pitanju iskorištenih opcija prema analiziranim kriterijima zemalja članica EU

Analizirani kriteriji	Iskorištene opcije po zemljama članicama
Rotacija revizora ili revizijskih društava te glavnih partnera	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Obvezna rotacija</u>: 5 godina (Poljska); 7 godina (Bugarska i Hrvatska); 8 godina (Portugal i Mađarska - kod revizije banaka i osiguravajućih društava); 9 godina (Belgija i Italija). ▪ <u>Minimalno početno razdoblje trajanja angažmana</u>: Francuska (6 godina). ▪ <u>Nema opcije produženja revizijskog angažmana</u>: Bugarska, Cipar (za banke), Češka, Grčka, Irska, Italija, Litva, Mađarska, Nizozemska i Poljska. ▪ <u>Nema opcije produženja revizijskog angažmana kod zajedničkih revizija</u>: Latvija, Luksemburg, Malta, Portugal, Španjolska i Velika Britanija. ▪ <u>Rotacija glavnih partnera</u>: 4 godine (Bugarska); 5 godina (Grčka, Irska, Litva, Mađarska, Nizozemska, Poljska, Slovačka, Španjolska i Velika Britanija); 6 godina (Belgija i Francuska).
Pružanje nerevizijskih usluga	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Dopušteno pružanje usluga procjene vrijednosti i poreznih usluga</u>: Austrija, Belgija, Cipar, Češka, Danska, Irska, Luksemburg, Mađarska, Malta, Njemačka, Rumunjska, Slovačka, Španjolska, Švedska i Velika Britanija. ▪ <u>Dopušteno pružanje isključivo poreznih usluga</u>: Bugarska, Latvija i Litva. ▪ <u>Proširenje liste zabranjenih nerevizijskih usluga</u>: Francuska. ▪ <u>Uveden pristup ‘bijeले liste’</u>: Poljska
Struktura revizijskih naknada primljenih od subjekata javnog interesa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Prosječni iznos naknade ne smije prelaziti 30%</u>: Portugal. ▪ <u>Izračun % vrijednosti naknade</u>: kumuliraju se naknade koje pružaju pripadnici mreže unutar zemlje članice (Velika Britanija).
R e v i z i j s k o izvještavanje	<p>Proširenje revizijskog izvješća:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Velika Britanija</u>-detaljno objašnjenje koncepta revizijske značajnosti u planiranju i obavljanju revizije, pregled opsega revizije te kako je koncept revizijske značajnosti utjecao na opseg revizije te dodatno izvještavanje revizora kao dio godišnjeg izvješća u kojem se s revizijskim odborom raspravlja o značajnim pitanjima u vezi s financijskim izvještavanjem; ▪ <u>Finska</u>-nemar i prijevarne radnje počinjene od članova Upravnih i Nadzornih Odbora sastavni su dio revizijskog izvješća.

Izvor: Izrada autora

Josipa Grbavac, PhD

Faculty of Economics, University of Mostar, Mostar, Bosnia and Herzegovina
josipa.grbavac@ef.sum.ba

Marko Čular, PhD

Faculty of Economics, Business and Tourism, University of Split, Split, Croatia
marko.cular@efst.hr

Ivana Perica, MA

Faculty of Economics, Business and Tourism, University of Split, Split, Croatia
ivana.perica@efst.hr

IMPLEMENTATION OF OPTION ON SPECIFIC REQUIREMENTS OF AUDITING PUBLIC INTEREST ENTITIES FROM THE REGULATION (EU) NO. 537/2014: APPLICATION IN EU MEMBER STATES

Received: July 6, 2018

Accepted: September 24, 2018

Review

Abstract

The audit framework of the each EU country should be harmonized with the Directive 2014/56/EU and Regulation (EU) No. 537/2014 relating to the specificity of performing a statutory audit of public interest entities. EU member states shall adopt appropriate provisions to ensure the effective application of the Regulation. Within the Regulation, EU member states are given numerous options for selecting options available for use in their local implementation. The aim of the research is to make a comparative analysis between the EU Member States with regard to the implementation of options on special requirements for auditing of public interest entities from the Regulation (EU) No. 537/2014 to identify key differences and similarities between EU Member States, using the following benchmarking criteria: definition of public interest entities in EU member states, rotation of auditors or audit firms and major partners, provision of non-audit services, structure of auditing fees received from public interest entities and audit reporting. Using desk research method, we analyzed the inspection frame of 28 EU member states and for the application of that used options on the specific requirements of the audit of public interest entities in the Regulation (EU) No. 537/2014. Based on the audit framework analysis of EU member states, it can be concluded that the Regulation transposition has resulted in regulatory differences.

Keywords: *Audit Framework, Regulation (EU) No. 537/2014, Public Interest Entities, Audit Rotation, Non-Audit Services, Audit Fees, Audit Reporting.*

JEL: M42