

# THE ROLE OF PUBLIC OVERSIGHT IN THE DEVELOPMENT OF AUDITING PROFESSION

## ULOGA JAVNOG NADZORA U RAZVOJU REVIZIJSKE PROFESIJE

SEVER, Sanja

**Abstract:** According to the Directive of EU regarding the auditing profession all EU member states should organize an effective system of public oversight for statutory auditors and audit firms. The objective of such audit regulation is to enhance audit quality in the public interest. However, in the absence of any kind of guidance in the practice different quality assurance systems were developed. The aim of this paper was to explore different organization and financing of public oversight authorities in the selected EU countries. The paper also revealed that selected EU countries implement a different disciplinary sanction which is also a part of the responsibility of public oversight authorities.

**Key words:** public oversight, auditing, quality assurance, EU countries

**Sažetak:** Sukladno Direktivama Europske unije vezanih uz revizijsku profesiju sve zemlje članice dužne su organizirati učinkovit sustav javnog nadzora za samostalne revizore i revizorske tvrtke, a u cilju poboljšanja kvalitete revizijskih usluga. Međutim, u nedostatku konkretnih smjernica u praksi su se razvili različiti oblici i razine nadzora nad revizijskom profesijom. Cilj ovog rada je prikazati nekoliko različitih sustava javnog nadzora nad revizijskom profesijom po kriteriju organizacije i financiranja takvog sustava u zemljama Europske unije. Osim toga, u radu su prikazane implementirane različite disciplinske mjere po pojedinim zemljama Europske unije što je također u domeni autoriteta javnog nadzora.

**Ključne riječi:** javni nadzor, revizija, osiguranje kvalitete, zemlje EU



## 1. Uvod

Revizija financijskih izvještaja obavlja se s ciljem zaštite javnih interesa pri čemu je nužno osigurati povjerenje u posao revizora. Međutim, da bi se zaštitio javni interes revizijska profesija mora osigurati kvalitetu usluga. Drugim riječima, članovi profesije trebaju osigurati da se revizijske usluge pružaju na prihvatljivoj razini kvalitete. Kontrola kvalitete u tom smislu treba osigurati da revizori ispune svoje odgovornosti prema zainteresiranim stranama koje se oslanjaju na kredibilitet revidiranih financijskih informacija. Zbog toga je potrebno u revizijsku profesiju implementirati i razvijati mehanizme kontrole kvalitete u cilju osiguravanja kvalitetne revizije te ostvarivanja povjerenja šire javnosti u revizijski posao. Jedan o mehanizama osiguranja kvalitete revizije je implementacija eksternog osiguranja kvalitete revizije.

## 2. Regulacija Europske unije – osiguranje eksternog nadzora nad revizijskom profesijom

Europska komisija je u svibnju 2008 donijela Preporuke o osiguranju eksterne kvalitete za revizore i revizorske tvrtke koje obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa [1]. Ove preporuke posljedica su međunarodnih nastojanja da se uvedu i implementiraju eksterni sustavi osiguranja kvalitete koji su neovisni od revizijske profesije i gdje nadzor revizijske profesije obavljaju članovi koji nisu izravno uključeni u revizijsku praksu. Smjernice koriste izraz *autoritet javnog nadzora* (authority of public oversight) koji je odgovoran za sustav eksternog osiguranja kvalitete za samostalne revizore i revizorske tvrtke koje revidiraju subjekte od javnog interesa. Pri tome se naglašava da zemlje članice ne bi smjele/trebale kao autoritet javnog nadzora postaviti udruženje ili tijelo koje je povezano s računovodstvenom ili revizijskom profesijom. Samostalni revizori i revizijske tvrtke objekt su inspekcije koje provodi autoritet javnog nadzora, ili samostalno ili preko drugog određenog tijela. Autoritet javnog nadzora ima zadatak provoditi inspekcije samostalno ili delegirati na drugo tijelo pri čemu je nužno da autoritet javnog nadzora zadrži sljedeće odgovornosti:

- 1) odobravanje i unaprjeđenje inspekcijskih metodologija, uključujući inspekcijske i prateće priručnike, metodologije izvještavanje te periodične inspekcijske programe,
- 2) odobravanje i unaprjeđenje inspekcijskih izvještaja te izvještaja o implementaciji,
- 3) odobravanje inspekcijskog nadzora za svaku inspekciju,
- 4) izdavanje preporuka i smjernica tijelu na koje će se delegirati pojedini zadaci [1].

Posebna točka Smjernica usmjerena je na pitanje financiranje autoriteta javnog nadzora pri čemu se sugerira da pitanje financiranja ne smije biti dovedeno u pitanje na način da budžet odobravaju (ili imaju mogućnost stavljanja veta) članovi revizijske profesije, samostalnih revizora ili revizijske tvrtke[1].

Provođenje inspekcijskog nadzora regulirano je odrednicama o neovisnosti inspektora, metodološkim smjernicama za obavljanje inspekcija kao i mogućnostima ishoda provedenih inspekcija nad revizijskim tvrtkama i samostalnim revizorima. U tom kontekstu, osoba koja obavlja zakonsku reviziju ili je zaposlena kod zakonskog revizora ili revizijske tvrtke ne bi smjela djelovati kao inspektor. Osim toga, osoba ne smije biti inspektor ukoliko nije prošlo minimalno dvije godine otkada je osoba prestala biti parter ili zaposlenik revizijske tvrtke. Prije obavljanje revizije, inspektori bi se trebali očitovati da nisu u sukobu interesa s revizijskom tvrtkom i samostalnim revizorom kojeg trebaju nadzirati. Prilikom provođenja inspekcijskog nadzora inspektori će nadzirati:

- 1) ocjenu izgradnje sustava internog osiguranja kvalitete revizijske tvrtke,
- 2) usklađenost procedura testiranja i pregled revizijskih dokumenata subjekata od javnog interesa kako bi se verificirala učinkovitost internog sustava osiguranja kvalitete,
- 3) procjena sadržaja izvješća o transparentnosti koje trebaju objaviti revizijske tvrtke ili samostalni revizor [1].

Osim samog opsega provođenja inspekcijskog nadzora smjernice predviđaju rezultate odnosno ishode provedenog nadzora. Po provedenom inspekcijskom nadzoru inspektori će nalaze i zaključke na osnovi kojih će biti dane određene preporuke komunicirati revidiranom subjektu. Po prezentiranom izvješću, revidiranom subjektu je ostavljen rok on najviše 12 mjeseci na implementira preporuke i poduzme korektivne akcije. Ukoliko se subjekt nadzora ne očituje na navedene preporuke autoritet javnog nadzora će priopćiti glavne slabosti nađene u internom sustavu kontrole kvalitete. Zaključno, autoritet javnog nadzora treba informirati na vrijeme i na prikladan način disciplinske mjere ili kazne koje su nametnute samostalnom revizoru ili revizijskoj tvrtci zbog uočenih nedostataka u izvršavanju zakonske revizije.

Cilj usvajanja smjernice Europske unije, između ostalog, svakako je harmonizirati sustave osiguranja kvaliteta u svim zemljama članicama Europske unije. Iako je Europska komisija kroz zakonsku regulativu postavila opće odrednice implementacije sustava eksternog nadzora u revizijsku profesiju ipak je ostavila dosta mogućnosti pojedine zemlje članice Europske unije mogu implementirati sustave eksternog osiguranja kvalitete revizije. Sukladno Direktivi Europske unije o zakonskoj reviziji mogu se uvesti dva sustava osiguranja kvalitete (*monitoring i peer review*)[2][3]. Iako se oba sustava smatraju usklađenima s Direktivom ipak među njima postoje razlike. Te razlike najviše se očituju u činjenici da *monitoring* provode nezavisni zaposlenici nadzorne organizacije za razliku od *peer review* gdje nadzor provode ovlašteni i iskusni stručnjaci revizijskih tvrtki i ovlaštenih revizora. Pri tome, su prednosti jednog sustava zapravo nedostaci drugog. U nadzoru (*monitoring*) treba se osigurati da inspektori imaju profesionalne kompetencije i veliko iskustvo dok u pregledima od strane drugih revizora (*peer review*) nužno je osigurati neovisnost inspektora-revizora.

### 3. Specifičnosti organizacije i financiranja sustava javnog nadzora u odabranim zemljama Europske unije

Istraživanje koje je provedeno 2006. godine pokazalo je da postoje značajne razlike oko sustava koji su implementirale zemlje članice Europske unije. Nadzor (*monitoring*) primjenjuju Velika Britanija, Irska, Njemačka, Španjolska, Cipar i Slovenija. S druge strane, nadzor od strane drugih revizora (*peer review*) primjenjuju Italija, Nizozemska, Norveška, Poljska, Grčka i Luksemburg. Kombinirani pristup nadzoru revizijske profesije primjenjuje Češka, Danska, Austrija i Francuska [4].

	Hrvatska	Finska	Francuska	Njemačka	Nizozemska
Broj revizorskih tvrtki	277	74	3.601	2.339	900
Broj revizora	538	1.480	14.140	12.993	4.300
Državno tijelo	Ministarstvo financija	Ministarstvo trgovine i industrije	Ministarstvo pravosuđa	Federalno ministarstvo za ekonomiju i tehnologiju	Ministarstvo financija
Tijelo javnog nadzora	Odbor za javni nadzor	Auditing Board of the Central Chamber of Commerce	High Council for Auditors	Auditor Oversight Commission (AOK)	Authority for the Financial Markets (AFM) – Audit firm supervision department
Način financiranja	Budžet	Godišnje naknade revizijskih tvrtki	Budžet Ministarstva pravosuđa	Godišnje naknade revizora i revizorskih tvrtki	Godišnje naknade revizora
Godišnji budžet	55.000 Eura	1 milijun eura	6,2 milijuna eura u 2008 isključujući inspekcije	965.000 eura u 2008 isključujući inspekcije	Odobrava Ministarstvo financija na temelju odobrenih aktivnosti

Tablica 1. Organizacija i financiranje tijela za javni nadzor revizije u odabranim zemljama Europske unije i Hrvatskoj

U tablici 1 su prikazane institucije javnog nadzora po pojedinim zemljama Europske unije i Hrvatskoj. Jedan od osnovnih preduvjeta da bi se osigurala neovisnost tijela za javni nadzor jest neovisnost u financiranju. Naime, Smjernice Europske unije jasno definiraju da financiranje tijela za javni nadzor ne bi smjelo biti dovedeno u pitanje[1]. Međutim, praksa pokazuje da postoje različiti izvori financiranja tijela za javni nadzor. Kako bi se osigurala neovisnost u radu tijelo javnog nadzora trebalo bi se financirati iz budžeta. Međutim, u tablici 1 je evidentno da su neke zemlje sustav financiranja tijela javnog nadzora izgradile na temelju naknada (članarina, doprinosa) revizijskih tvrtki i samostalnih revizora. Osim toga, neke koriste kombinirani pristup što znači da se jednim dijelom financiraju iz budžeta, a jednim dijelom od naknada samostalnih revizora i revizijskih tvrtki.

Pitanje financiranja uvijek je vezano uz pitanje neovisnosti, ali i kvalitete nadzora nad revizijskom profesijom. Drugim riječima, nameće se pitanje da li izvor financiranja i godišnja dostupna sredstva utječu na rad kvalitete nadzornog tijela. U tablici 1 može se uočiti da je u pravilu veći budžet tijela za javni nadzor imaju one zemlje gdje je to tijelo financirano od strane revizijskih tvrtki i samostalnih revizora. Slijedom toga, nameće se zaključak da veći budžet tijela za javni nadzor implicira veću kvalitetu nadzornog tijela revizije, ali i manju neovisnost koja je isto tako (u teoriji i praksi) povezana s kvalitetom revizije. Međutim, isto tako još nije prezentiran dokaz da vrsta sustav osiguranja kvalitete (*monitoring ili peer review*) utječe na kvalitetu nadzora [5].

#### **4. Sustav osiguranja kvalitete – inspekcije**

Unutar sustava discipline nužno je imati poveznicu između negativnog ishoda nadzora kontrole kvalitete revizije i sankcije koje iz toga nadzora proizlaze [6]. S time da treba naglasiti da osiguranje kvalitete nije instrument za provođenje disciplinarnih sankcija, već je cilj uvesti, provoditi i poboljšavati kvalitetu revizije. Uvođenjem određenih standarda kvalitete važno je imati instrumente kojima će se osigurati da se standardi kvalitete i etička načela te principi učinkovito primjenjuju. Istrage, disciplinske mjere i sankcije također su dio odgovornosti nacionalnih mehanizama nadzora nad revizijskom profesijom. Pri definiranju disciplinskih mjera i sankcija moraju poštivati načela pravednosti što uključuje i mogućnosti žalbe u slučaju iskazivanja tih mjera. Jedino na taj način se može osigurati da se propisana pravila i standard shvate ozbiljno te da se primjenjuju u svakodnevnoj praksi.

U tablici 2 su prikazane disciplinske mjere koje se primjenjuju u pojedinim zemljama u Europskoj uniji [7]. Iz tablice je vidljivo da se disciplinske mjere razlikuju po pojedinim zemljama Europske unije. Sankcije uslijed nepridržavanja pravila i propisa revizijske profesije su različite, a koje u najgorem slučaju znače brisanje ovlaštenog revizora ili revizorske tvrtke iz registra kojim se zapravo zabranjuje obavljanje djelatnosti.

Zemlja	Disciplinske mjere
Grčka	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Upozorenje</li> <li>• Ukor</li> <li>• Kazne do 50.000 eura</li> <li>• Privremena suspenzija do godine dana</li> <li>• Trajna suspenzija iz revizijske profesije</li> </ul>
Danska	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kazna do 300.000 danskih kruna</li> <li>• Suspenzija licence (od 6 mjeseci do 5 godina)</li> <li>• Revizorske tvrtke – kazne do 750.000 danskih kruna</li> </ul>
Finska	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Upozorenje</li> <li>• Primjedbe</li> <li>• Suspenzija i otkazivanje autorizacije (maksimalno 2 godine)</li> </ul>
Francuska	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Upozorenje</li> <li>• Ukor</li> <li>• Privremeno oduzimanje licence (maksimalno 5 godina)</li> <li>• Trajno oduzimanje licence</li> </ul>
Njemačka	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ukor u kombinaciji s kaznama do 50.000 eura</li> <li>• Daljnja sudska odluka</li> <li>• Kazne do 500.000 eura</li> <li>• Privremeno oduzimanje licence</li> <li>• Trajno isključivanje iz profesije</li> </ul>
Nizozemska	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Neformalna upozorenje</li> <li>• Javna upozorenja</li> <li>• Upute</li> <li>• Kazne</li> <li>• Oduzimanje licence</li> </ul>
Španjolska	<p>Revizori:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Privremeno oduzimanje licence (minimalno 2 godine – maksimalno 5 godina)</li> <li>• Trajno oduzimanje licence</li> <li>• Kazne od 12.001 eura -24.000 eura</li> </ul> <p>Revizorske tvrtke:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kazne 10.1 – 20% fakturiranih usluga revizije u prethodnoj godini (ne manje od 18,001 eura)</li> <li>• Trajno oduzimanje licence</li> </ul>
Velika Britanija	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kazne</li> <li>• Ukori</li> <li>• Oduzimanje licence</li> </ul>

Tablica 2. Pregled disciplinskih mjera po pojedinim zemljama Europske unije

## 5. Zaključak

Učinkovit nadzor nad računovodstvenom i revizijskom profesijom je ključan za ostvarivanja je kvalitetnih financijskih informacija. U slučaju postojanja učinkovitih sustava nadzora nad revizijom u javnosti postoji povjerenje da su kompetentni i educirani profesionalci obavili svoj posao temeljen na visokim etičkim načelima i u skladu s općeprihvaćenim visokokvalitetnim standardima. Iako su brojna regulatorna i profesionalna tijela revizijske struke učinila mnoge napore kako bi se uspostavili odgovarajući sustavi nadzora nad revizijskom strukom još uvijek je primijećeno da nemaju sve zemlje uspostavljene adekvatne sustave nadzora. Isto tako, postoji problem za investitore ukoliko su uspostavljeni mehanizmi nadzora kako bi se ispunila forma, a koji ne djeluju suštinski. Prevladavanje forme nad suštinom uspostavljanja nadzora može imati negativne posljedice na kvalitetu obavljenih revizija što u konačnici može rezultirati slabom kvalitetnom financijskih informacija koje kolaju na tržištu kapitala, a samim time i slabu efikasnost takvog financijskog sustava.

## 6. Literatura

- [1] European Commission (2008). *Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities* (2008/326/EC).
- [2] European Commission (2006). *Directive 2006/43/EC of The European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EFC and 83/349/EFC and repealing Council Directive 84/253/EFC*, Dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF> Pristup 30-01-2010
- [3] European Commission (2008). *Directive 2008/30/EC of the European Parliament of 11 March 2008 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, as regards the implementing powers conferred on the Commission* Dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:081:0053:0056:EN:PDF>, Pristup 15-11-2009
- [4] FEE (2006). *Quality, Assurance Arrangements across the Europe*, Dostupno na: <http://www.fee.be/fileupload/upload/Quality%20Assurance%20Arrangements%20Across%20Europe%200612181200761426.pdf>, pristup 15-01-2010
- [5] Zaman Groff, M. & Hočevar, M., (2010). *Javni nadzor nad revizijskom praksom – Komparacija primijenjena prakse u EU i SAD-u*, Računovodstvo i financije, HZRIF, str. 89-94.
- [6] Soltani, B. (2007) *Auditing: An International Approach*, Prentice Hall, Harlow
- [7] *Auditing, Trust and Governance – Developing Regulation in Europe* (ur. Quick, R., Turly, S., Willekens, M.) (2008). European Auditing Research Network, Reutledge, London i New York



Photo 166. Orłjawa bridge / Most na Orłjavi