



Nadzor revizije u Europskoj uniji i na zapadnom Balkanu

Travanj/april 2025.

© 2025. Međunarodna banka za obnovu i razvoj / Svjetska banka
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Broj telefona: 202-473-1000
Internet: www.worldbank.org

Ova je publikacija proizvod zaposlenika Svjetske banke i vanjskih suradnika. U njoj izneseni nalazi, tumačenja i zaključci nisu nužno odraz stajališta Svjetske banke, njezinog Izvršnog odbora ni vlada koje zastupa.

Svjetska banka ne garantira za točnost, potpunost ili aktualnost podataka sadržanih u ovom dokumentu i ne preuzima odgovornost za bilo kakve pogreške, propuste ili nepodudarnosti u informacijama ni odgovornost u vezi s korištenjem ili izostavljanjem informacija, metoda, procesa ili zaključaka koji su u njemu izneseni. Granice, boje, nazivi i drugi podaci prikazani na kartama u ovom radu ne podrazumijevaju nikakvo mišljenje Svjetske banke o pravnom statusu bilo kojeg državnog teritorija, ni potvrdu ni prihvatanje njegovih granica.

Sadržaj ovog dokumenta ne predstavlja niti se smatra ograničenjem niti odricanjem od privilegija i izuzeća Svjetske banke, koja su sva posebno pridržana.

Prava i dozvole

Sadržaj ove publikacije zaštićen je autorskim pravima. Budući da Svjetska banka potiče širenje znanja, ovaj se dokument može reproducirati, u cijelosti ili djelomično, u nekomercijalne svrhe, pod uvjetom da se u potpunosti navede kao izvor.

Sve upite o pravima i dozvolama, uključujući supsidijarna prava, treba uputiti uredu izdavača na adresu: World Bank Publications, The World Bank, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; broj telefaksa: 202-522-262; adresa e-pošte: pubrights@worldbank.org.

Dizajn naslovnice: Kora Reichardt



Skraćenice	3
Predgovor	4
Sažetak	5
UVOD	8
1. REGULATORNI OKVIR EU-a ZA JAVNI NADZOR REVIZORA I REVIZORSKIH DRUŠTAVA	9
1.1. Razvoj zakonodavstva EU-a o javnom nadzoru revizije	9
1.2. Zahtjevi zakonodavstva EU-a u pogledu javnog nadzora	10
<i>Poglavlje VIII. Revizijske direktive – Principi javnog nadzora</i>	11
<i>Poglavlja II. do VII. Revizijske direktive</i>	12
<i>Ključni aspekti Revizijske uredbe</i>	14
1.3. Izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti i nadzor nad izražavanjem uvjerenja	15
<i>Izvještavanje o održivosti</i>	15
<i>Izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti</i>	15
<i>Nadzor usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti</i>	16
2. NAJNOVIJE STUDIJE O NADZORU REVIZIJE U EU-u I NJIHOVE IMPLIKACIJE ZA BUDUĆE SUSTAVE JAVNOG NADZORA	18
2.1. Studija EU-a o učinku reforme revizije u EU-u	18
<i>Ukupni učinak reformi iz 2013.</i>	19
<i>Revizije subjekata od javnog interesa</i>	19
<i>Transparentnost, neovisnost i tržišno natjecanje</i>	19
<i>Prekogranična suradnja s trećim zemljama</i>	20
2.2. Izvještaj CEAOb-a o kretanjima na tržištu pružatelja usluga koji obavljaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa u EU-u	20

2.3. IFIAR-ova anketa o međunarodnim sustavima provedbe	21
<i>Najvažniji rezultati ankete</i>	22
<i>Zemlje korištene za usporedbu sa zemljama u sklopu programa REPARIS</i>	23
3. SUSTAVI JAVNOG NADZORA U ODABRANIM DRŽAVAMA ČLANICAMA EU-a	23
3.1. Nadležnost za zakonodavstvo	27
3.2. Ustrojstvo sustava javnog nadzora	28
3.3. Upravljanje tijelom za nadzor revizije	28
3.4. Resursi i financiranje	29
3.5. Delegiranje funkcija	30
4. SUSTAVI JAVNOG NADZORA U DRŽAVAMA ZAPADNOG BALKANA	32
4.1. Napredak u uspostavi sustava javnog nadzora	32
5. ZAJEDNIČKI IZAZOVI I PREDLOŽENA RJEŠENJA PRI USPOSTAVI SUSTAVA JAVNOG NADZORA U EU-u	36
5.1. Upravljanje i imenovanje članova	36
5.2. Imenovanje (i zadržavanje) kadrova	37
5.3. Razine plaća za najbolje kadrove	37
5.4. Ocjenjivanje kvalitete revizije nakon provedenog nadzora	37
5.5. Nalazi prvih provedenih nadzora	38
5.6. Opterećujući sudski postupak	39
6. LITERATURA	40
 Dodatak 1. Sažetak relevantnih dijelova Direktive i Uredbe o zakonskoj reviziji	 42
Dodatak 2. Opisi sustava javnog nadzora u odabranim državama članicama EU-a	45
Dodatak 3. Opisi sustava javnog nadzora u državama zapadnog Balkana	56



AAAPVIM	Litavska agencija za reviziju, računovodstvo, vrednovanje imovine i upravljanje nesolventnošću [engl. Lithuanian Authority of Audit, Accounting, Property Valuation, and Insolvency Management]
AJN	Estonski odbor za nadzor revizije
AMF	Francusko regulatorno tijelo za tržišta vrijednosnih papira
ANR	Slovenska Agencija za javni nadzor nad revidiranjem
APAB	Austrijsko tijelo za nadzor revizije
APAS	Njemačko tijelo za nadzor revizije
APOB	Ukrajinsko tijelo za javni nadzor revizije [engl. Audit Public Oversight Body of Ukraine]
CEAOB	Odbor europskih tijela za nadzor revizije [engl. Committee of European Audit Oversight Bodies]
CFRR	Centar Svjetske banke za reformu financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti [engl. World Bank Centre for Financial and Sustainability Reporting Reform]
CSRD	Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti [engl. Corporate Sustainability Reporting Directive]
ELTE	Odbor za nadzor grčkih računovodstvenih i revizijskih standarda
ESAP	Jedinstvena europska pristupna točka [engl. European Single Access Point]
ESRS	Europski standardi izvještavanja o održivosti [engl. European Sustainability Reporting Standards]
EU	Europska unija
H2A	Francusko tijelo za nadzor revizije
IAASA	Irsko tijelo za nadzor revizije i računovodstva [engl. Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority]
IFIAR	Međunarodni forum neovisnih revizorskih regulatornih tijela [engl. International Forum of Independent Audit Regulators]
IOSCO	Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire [engl. International Organization of Securities Commissions]
KSFI	Kosovski savjet za financijsko izvještavanje
MRevS	Međunarodni revizijski standardi
MoR	Memorandum o razumijevanju
PANA	Poljska agencija za nadzor revizije
SUNR	Savjet za unapređenje i nadzor revizije Sjeverne Makedonije



Učinkovit nadzor revizije pridonosi unapređenju kvalitete informacija, što je ključno za dobro upravljanje i ekonomski rast.

Cilj je ove publikacije pomoći zemljama kandidatkinjama i potencijalnim zemljama kandidatkinjama za članstvo u Europskoj uniji (EU), posebno na zapadnom Balkanu, u uspostavi učinkovitog nadzora revizije korporativnog sektora. Publikacija je izrađena u okviru regionalnog programa: Put prema Europi: Program reforme računovodstva i institucionalnog jačanja za mala i srednja poduzeća (REPARIS for SMEs), za pružanje podrške šest zemalja zapadnog Balkana, koji provodi Centar Svjetske banke za reformu financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti (CFRR).

Autori publikacije su konzultanti Jon Hooper i Sumita Shah (ICAEW) na čelu s Andreijem Busuiocom i Iwonom Warzecha, višim stručnjacima za financijsko upravljanje, Svjetska banka, pod vodstvom Fabiana Seiderera, voditelja sektora za institucije, Svjetska banka. Uredničku pomoć pružila je Susan Schroeder, a publikaciju je grafički dizajnirala Kora Reichardt (konzultantice Svjetske banke).

O CFRR-u

Centar Svjetske banke za reformu financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti (CFRR), sa sjedištem u Beču, Austrija, pruža podršku zemljama u regiji Europe i centralne Azije u jačanju financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti i revizije u privatnom i javnom sektoru. Kao dio sektora Svjetske banke koji se bavi institucijama na globalnoj razini, CFRR pomaže zemljama klijenticama u izgradnji postojećih praksi računovodstva, izvještavanja i revizije koje omogućuju održiv i pravedan rast, poboljšano upravljanje i odgovornost pod vodstvom privatnog sektora.

CFRR pruža usluge stjecanja znanja, uključujući analitičke i savjetodavne usluge, učenje i razvoj vještina, prijenos znanja i iskustava, te tehničku pomoć i jačanje institucija. Aktivnosti CFRR-a fokusirane su na četiri stručne oblasti: i) podizanje svijesti o važnosti programa reforme financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti te davanje doprinosa zakonodavnoj reformi, ii) izgradnja institucionalnih kapaciteta uklanjanjem nedostataka u znanju i pružanjem prilagođenih savjeta u oblastima kao što su javni nadzor i standardi, iii) poticanje snažnih i angažiranih profesionalnih računovodstvenih organizacija, i iv) promoviranje razvoja međunarodno kompatibilnog obrazovanja u oblasti računovodstva. Instrumenti koje primjenjuje CFRR za informiranje i pružanje podrške reformama zemalja klijentica uključuju izvještaje o poštivanju standarda i kodeksa (ROSC) u oblasti računovodstva i revizije, u kojima se detaljno analizira stupanj usklađenosti nacionalnih sustava u oblasti računovodstva, izvještavanja i revizije s međunarodnom dobrom praksom, te sposobnost institucija da provode i primjenjuju predmetne sustave. Izvještaji sadržavaju preporuke koje nacionalne vlade mogu koristiti kao pomoć u razvoju i procjeni zakonodavne reforme, a koje CFRR-u služe kao smjernice za njegove angažmane.

CFRR upravlja i nizom regionalnih i nacionalnih programa koji su fokusirani na unapređenje financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti, uključujući REPARIS for SMEs. Program financira EU u okviru Instrumenta za razvoj poduzetništva i inovacija na zapadnom Balkanu, a cilj mu je pružiti podršku: (i) daljnjem unapređenju pristupa MSP-ova na zapadnom Balkanu profesionalnim računovodstvenim uslugama i uslugama financijskog upravljanja, te (ii) usklađivanju okvira za korporativno financijsko izvještavanje na zapadnom Balkanu s relevantnim direktivama i uredbama EU-a.



Pružanjem visokokvalitetnih financijskih informacija državna i druga poduzeća korporativnog sektora, uz podršku učinkovite revizije, pružaju podršku ekonomskom razvoju privatnog sektora, olakšavaju domaće i strane direktne investicije, omogućuju odgovarajuće korporativno upravljanje i transparentnost, te povećavaju fiskalnu poreznu osnovicu za vlade. Reforma, razvoj i izgradnja kapaciteta za financijsko izvještavanje, računovodstvo i reviziju poduzeća u privatnom sektoru i državnih poduzeća doprinose financijskoj stabilnosti i ekonomskom rastu, te ih podupiru.

Cilj je ove publikacije pomoći zemljama kandidatkinjama i potencijalnim zemljama kandidatkinjama za članstvo u Europskoj uniji (EU), posebno na zapadnom Balkanu, u uspostavi učinkovitog nadzora revizije korporativnog sektora. Publikacija sadrži sljedeće:

- ✦ sažet prikaz relevantnog zakonodavstva EU-a
- ✦ razmatranja o učincima najnovijih reformi EU-a
- ✦ najistaknutija najnovija događanja povezana s nadzorom revizije
- ✦ pregled karakteristika sustava javnog nadzora EU-a u malim, srednjim i velikim zemljama
- ✦ opis napretka u uspostavi nadzora revizije u zemljama zapadnog Balkana
- ✦ istaknuta rješenja za zajedničke izazove s kojima se suočavaju tijela za nadzor revizije, te
- ✦ njihove posljedice za buduće države članice EU-a pri uspostavi sustava javnog nadzora u okviru procesa usklađivanja.

Regulatorni okvir EU-a za javni nadzor revizije

Mnoge zemlje u svijetu provele su reforme za unapređenje nadzora revizije. EU zahtijeva javni (neovisni) nadzor nad pružanjem revizorskih usluga u privatnom sektoru u svim državama članicama. Države kandidatkinje za članstvo u EU-u trebaju provesti te reforme i ispuniti zahtjeve u svojim jurisdikcijama u okviru priprema za pristupanje EU-u.

Direktivom (EU) 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća o zakonskim revizijama (Revizijska direktiva) iz 2006. utvrđuju se zahtjevi za javni nadzor zakonske revizije i revizora u državama članicama. Znatno je izmijenjena 2014. kako bi se unaprijedila kvaliteta i neovisnost revizije. Dodatni zahtjevi za javni nadzor zakonske revizije, kojima se utvrđuju posebne obveze u pogledu zakonske revizije subjekata od javnog interesa, dodani su 2014. Uredbom (EU) br. 537/2014 o zakonskoj reviziji (Revizijska uredba).

Revizijska direktiva i uredba su izmijenjene 2022. Direktivom (EU) 2022/2464 o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD), kojom se daju ovlasti za nadzor i izvršavanje nadzora nad revizorima i revizorskim društvima kada pružaju usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti.

Pouke iz provođenja javnog nadzora revizije u EU-u

Brojne najnovije studije bave se analizom provođenja javnog nadzora u EU-u. Implikacije koje pokazuju te studije i iskustva za zemlje koje žele uspostaviti sustave nadzora revizije po uzoru na EU ukazuju na sljedeće:

Isplati se...

- ✦ Uspostavom nadzora revizije povećala se neovisnost revizora (i najvjerojatnije kvaliteta revizije). Tržišna koncentracija u EU-u malo se smanjila, ali i dalje je visoka, što je slično revizorskim tržištima u svijetu.

...premda ima izazova...

- ✦ Zemlje kandidatkinje za članstvo u EU-u nisu jedine koje se suočavaju s izazovima uspostave sustava nadzora revizije. Države članice EU-a smatraju da je implementacija zahtjeva EU-a za reviziju kompleksna, a među njima postoje „razlike“ u načinu na koji se zakonodavstvo primjenjuje i provodi.
- ✦ Nema široko rasprostranjenih sistemskih rizika u revizijama, ali u državama članicama EU-a utvrđeni su brojni nedostaci u kvaliteti revizije.
- ✦ Države članice EU-a i dalje su u procesu implementacije dodatnih zahtjeva iz CSRD-a za nadzor pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti i to se pokazalo kompliciranim. Zemlje koje žele uspostaviti nadzor revizije sličan EU-u trebaju proučiti implementaciju novih zahtjeva s tim u vezi, ali to još nije hitno.

...ali međunarodna suradnja pomaže.

- ✦ Diskusija i suradnja s tijelima EU-a za nadzor revizije pomoći će u rješavanju problema s nadzorom nad radom i istraživanjem međunarodnih revizorskih mreža.
- ✦ Međunarodna suradnja pomaže u revizijama međunarodnih subjekata od javnog interesa i globalnih revizorskih mreža koje pružaju prekogranične revizorske usluge.
- ✦ Premda razmjena informacija može biti ograničena zbog povjerljivosti i pravnih ograničenja, možda

se mogu potpisati pojedinačni memorandumi o razumijevanju (MoR) ili MoR-ovi na razini EU-a s drugim tijelima za nadzor revizije. Postoje primjeri MoR-a međunarodnih organizacija kao što su Međunarodni forum neovisnih revizorskih regulatornih tijela (IFIAR) i Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire (IOSCO), koji su dostupni.

Implementacija zahtjeva EU-a za nadzor revizije

Univerzalno rješenje ne postoji, i to je jasna poruka za tijela za nadzor revizije koja žele uspostaviti nadzor revizije sličan EU-u. Države članice EU-a provode Revizijsku direktivu u okviru nacionalnog zakonodavstva, što znači da primjenjuju niz pristupa. Čak i zahtjevi iz Revizijske uredbe koji se direktno primjenjuju omogućuju različite modele primjene.

Zemlje kandidatkinje za članstvo u EU-u, kao što su zemlje zapadnog Balkana, trebaju uzeti u obzir raznolikost i karakteristike modela nadzora revizije u EU-u kao primjere dobre prakse, ali najbolji sustav koji će implementirati u konačnici će ovisiti o posebnim okolnostima svake zemlje. Na primjer, neke zemlje će možda relativno lako dobiti financijska sredstva iz državnog proračuna te će funkciju nadzora uspostaviti unutar državnog ministarstva. U drugim okruženjima možda će biti prikladnije osnovati neovisno tijelo koje će se financirati iz doprinosa koje će uplaćivati revizori.

Status implementacije u zemljama zapadnog Balkana

Sve zemlje zapadnog Balkana započele su proces uspostave sustava javnog nadzora koji je u skladu sa zakonodavnim okvirom EU-a. Dvije zemlje, Albanija i Srbija, detaljno su surađivale sa Svjetskom bankom i znatno su naprednije u implementaciji nadzora revizije i kontrola kvalitete rada u usporedbi s ostalim zemljama. Druge zemlje, kao što su Crna Gora i bosanska jurisdikcija Republike Srpske, započele su program direktne kontrole kvalitete rada revizorskih društava, dok su neke u postupku pripreme predmetnih kontrola. Izazovi koji se trenutačno

adresiraju u zemljama zapadnog Balkana uključuju: uspostavu jedinstvenog nadležnog tijela na razini zemlje u Bosni i Hercegovini, kako je propisano zakonodavstvom EU-a; omogućavanje tijelu za nadzor revizije u Sjevernoj Makedoniji da direktno provodi kontrolu osiguranja kvalitete rada, uključujući revizije subjekata od javnog interesa, te uspostavljanje odgovarajućeg institucijskog ustroja i financiranje tijela za nadzor revizije u Kosovu i Sjevernoj Makedoniji kako bi učinkovito obavljali svoju funkciju nadzora osiguranja kvalitete rada.

Zajednički izazovi i moguća rješenja

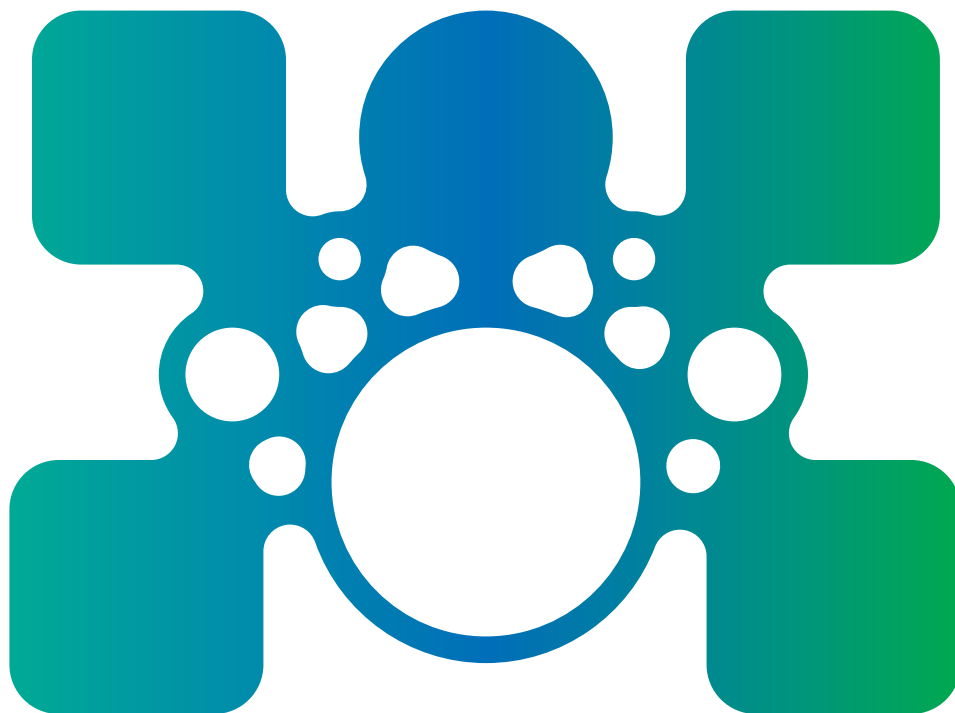
Neki od zajedničkih izazova s kojima se suočavaju tijela za nadzor revizije u ranoj fazi i moguća rješenja uključuju sljedeće:

- ✦ Izazovi u postizanju ravnoteže između neovisnosti i kompetentnosti tijela za nadzor revizije i njegovih članova mogu se riješiti imenovanjem iskusnih revizora koji ne obavljaju revizorsku djelatnost nakon odgovarajućeg „razdoblja mirovanja“ u kombinaciji s kvalificiranim stručnim osobama iz drugih oblasti i sprečavanjem mogućih sukoba interesa.
- ✦ Izazovi u pogledu adekvatnog nagrađivanja inspektora koji su možda zarađivali visoke plaće u obavljanju revizorskih djelatnosti u praksi mogu se riješiti, na primjer, uspostavom privlačnog paketa u kojem je plaća samo jedna komponenta, s povećanim regresima, fleksibilnim načinom rada i razumnim pristupom radnom vremenu.

- ✦ Izazovi u određivanju ukupne kvalitete revizije unutar društva davanjem jedinstvene ukupne ocjene revizorskim društvima nakon kontrole kvalitete rada mogu se riješiti primjenom fleksibilnog pristupa ocjenjivanju i omogućavanjem iskusnim inspektorima da procijene kvalitetu na temelju iskustva, a ne zbrajanjem kršenja zakona.
- ✦ Izazovi u vezi s mnogim problemima u pogledu kvalitete revizije koji su utvrđeni prilikom prvih kontrola kvalitete rada mogu se riješiti pružanjem podrške revizorima za koje se smatra da se mogu poboljšati kroz obuku, u cilju unapređenja kvalitete revizije, a ne kažnjavanjem revizora izricanjem novčanih kazni ili opomena.
- ✦ Izazovi u vezi s opterećujućim upravnim sporovima mogu se riješiti unapređenjem komunikacije između revizora i inspektora kako bi se jasno dalo do znanja koja su unapređenja potrebna, i u kojem roku.

Zaključci

Implementacija nadzora revizije se isplati. Donosi unapređenje kvalitete i neovisnosti revizije, čime se unapređuje kvaliteta financijskih informacija ključnih za dobro upravljanje i ekonomski rast. Zemlje koje žele uvesti nadzor revizije sličan EU-u mogu učiti iz iskustava država članica EU-a u uspostavi i upravljanju sličnim sustavima te nastojati surađivati s tijelima EU-a za nadzor revizije na opću korist. Međutim, raznolikost modela uočenih u državama članicama EU-a pokazuje da će, u konačnici, svaka zemlja definirati najbolji sustav nadzora revizije prema vlastitim karakteristikama.

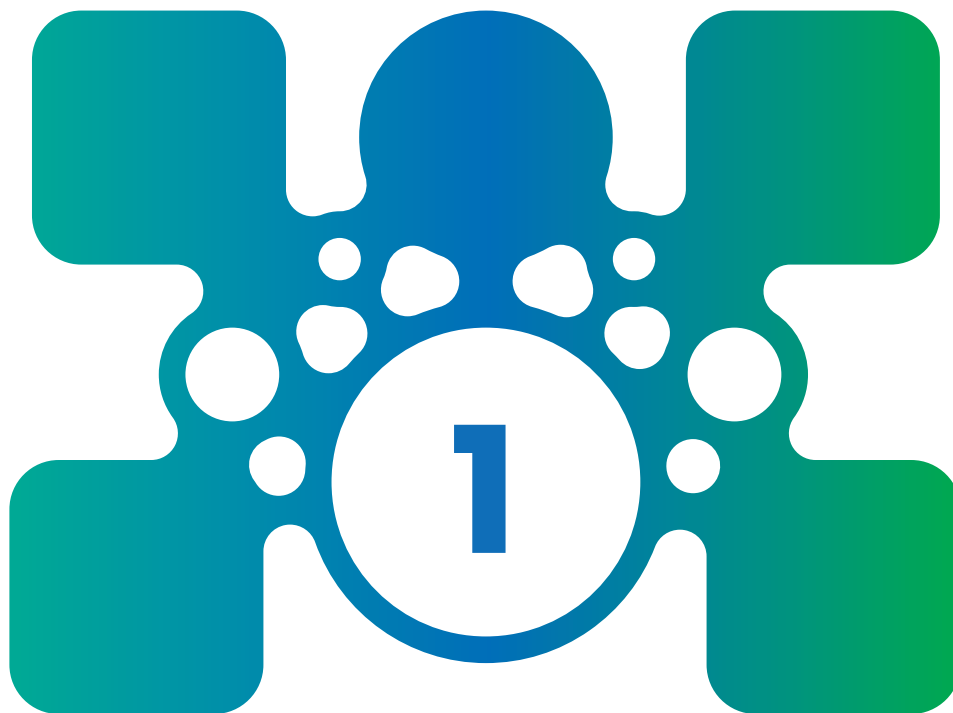


Uvod

Pružanje visokokvalitetnih informacija poduzeća u korporativnom sektoru doprinosi financijskoj stabilnosti i ekonomskom rastu, čime se podupire ekonomski razvoj privatnog sektora, olakšavaju domaće i strane direktne investicije, omogućuje odgovarajuće korporativno upravljanje i transparentnost, te povećava fiskalna porezna osnovica za vlade. Revizija pomaže osigurati istinito i točno prikazivanje objavljenih informacija. Revizijama se treba izgraditi povjerenje, utvrditi potencijalne probleme i unaprijediti odgovornost u korporativnom financijskom izvještavanju.

Kao odgovor na niz skandala povezanih s financijskim izvještavanjem i revizijom, zemlje širom svijeta provele su reforme koje zahtijevaju neovisan nadzor revizije.¹ U okviru širih reformi revizije 2014. EU je postrožio zahtjeve za neovisno reguliranje i nadzor nad revizijama i revizorima u korporativnom sektoru. Povećan je javni (neovisni) nadzor nad pružanjem revizorskih usluga u privatnom sektoru i uvedeni su stroži zahtjevi. Zemlje kandidatkinje za članstvo u EU-u trebaju provesti predmetne reforme i zahtjeve u svojim jurisdikcijama u okviru procesa pristupanja EU-u.

¹ Za više detalja o svrsi i karakteristikama sustava javnog nadzora vidjeti publikaciju Svjetske banke o sustavima javnog nadzora zakonske revizije u EU-u: World Bank. 2017. Public Oversight Systems for Statutory Audit in the EU: <https://documents1.worldbank.org/curated/ar/566531534767662438/pdf/Public-Oversight-Systems-for-Statutory-Audit-in-the-EU.pdf>.



Regulatorni okvir EU-a za javni nadzor revizora i revizorskih društava

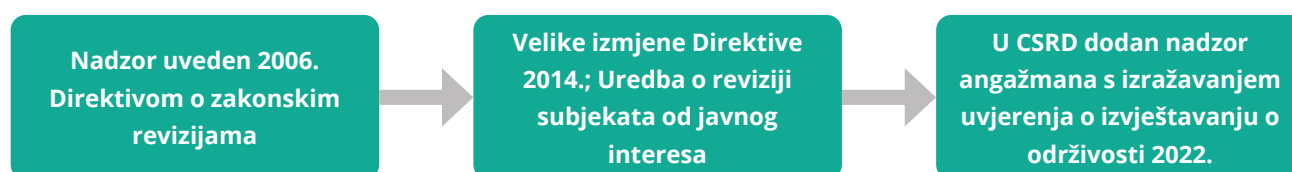
1.1. Razvoj zakonodavstva EU-a o javnom nadzoru revizije

Direktivom (EU) 2006/43/EZ² o zakonskim revizijama iz 2006. (u daljnjem tekstu „Revizijska direktiva“) utvrđuju se zahtjevi za javni nadzor zakonske revizije i revizora u državama članicama EU-a. Revizijska direktiva znatno je izmijenjena 2014. Direktivom 2014/56/

EU³ kojom su uvedene izmjene kojima se nastojalo unaprijediti kvalitetu i neovisnost revizije.

Daljnji zahtjevi za javni nadzor zakonske revizije dodani su 2014. Uredbom (EU) br. 537/2014⁴ o zakonskoj reviziji („Revizijska uredba“). Revizijskom uredbom utvrđuju se posebne obveze u pogledu zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Revizijska direktiva i uredba zatim su izmijenjene

Slika 1. Razvoj zakonodavstva EU-a o javnom nadzoru revizije



² Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/43/oj/eng>.

³ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/56/oj/eng>.

⁴ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537&qid=1723568140116>.

2022. Direktivom (EU) 2022/2464⁵ o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD), u koju su dodane nadležnosti tijela za nadzor revizije u oblasti angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti. Revizijska direktiva dodatno je izmijenjena Direktivom (EU) 2023/2864⁶ o jedinstvenoj europskoj pristupnoj točki (ESAP). Direktiva o ESAP-u nije utjecala na javni nadzor revizije ili na angažmane s izražavanjem uvjerenja.

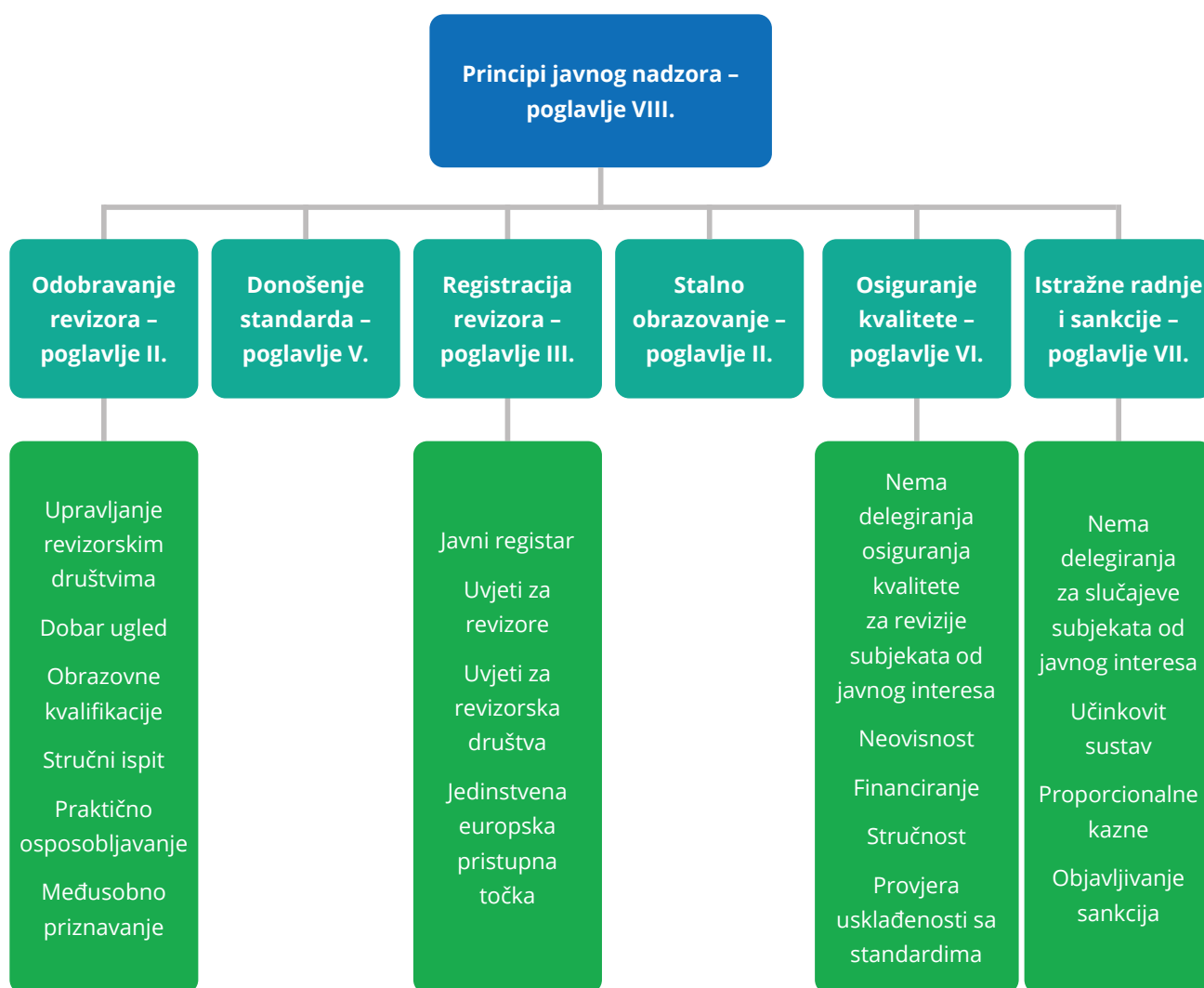
Pročišćeni tekst izmijenjene Revizijske direktive⁷ i izmijenjene Revizijske uredbe⁸ dostupan je na internetskim stranicama EU-Lexa. U skladu s CSRD-om predmetne zakonodavne instrumente bolje je

nazvati Direktivom i Uredbom o zakonskoj reviziji i angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

1.2. Zahtjevi zakonodavstva EU-a u pogledu javnog nadzora

Revizijska direktiva sadržava osnovne zahtjeve za javni nadzor revizije i revizora. Revizijskom uredbom proširuju se zahtjevi za javni nadzor posebno na revizore koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa.

Slika 2. Elementi nadzora revizije u Revizijskoj direktivi



⁵ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32022L2464>.

⁶ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32023L2864>.

⁷ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0043-20240109>.

⁸ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02014R0537-20240109>.

Poglavlje VIII. Revizijske direktive – Principi javnog nadzora

U skladu s principima javnog nadzora, utvrđenima u poglavlju VIII. Revizijske direktive, tijelo za javni nadzor kojeg je imenovala država članica mora:

	Imati nadzor nad svim ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima.
	Biti pod upravom osoba koje ne obavljaju revizorsku djelatnost, ali raspolazu potrebnim znanjem o oblastima relevantnima za zakonsku reviziju, i, ako je primjenjivo, za izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti. Njihov odabir obavlja se u skladu s neovisnim i transparentnim postupcima imenovanja. ⁹
	Imati krajnju odgovornost za nadzor dozvola (odobrenja) za rad, stalnog obrazovanja i izobrazbe, registracije, osiguranja kvalitete te istražnih i disciplinskih postupaka revizora, te za donošenje standarda.
	Biti organiziran na takav način da se spriječe sukobi interesa.
	Biti u stanju pokrenuti i provoditi istrage revizora i revizorskih društava te poduzimati odgovarajuće mjere.
	Imati potrebne ovlasti za provođenje nadzora.
	Biti transparentno.
	Biti adekvatno financirano na siguran način i da ne ovisi ni o kakvim neprimjerenim utjecajima ovlaštenih revizora ili revizorskih društava.

Oblasti koje su predmet revizije: Tijelo za nadzor revizije dužno je nadzirati popis određenih oblasti i funkcija. Premda je potreban samo nadzor funkcija,

podrazumijeva se da tijelo za nadzor revizije mora obavljati zadaće u okviru izvršavanja funkcija, osim ako su zadaće delegirane.

Oblasti su sljedeće:

- dozvole (odobrenje) za rad i registracija ovlaštenih revizora i revizorskih društava
- donošenje standarda o pitanjima profesionalne etike, unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava i revizije te izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti, osim ako su te standarde donijela ili odobrila tijela druge države članice
- stalno obrazovanje i izobrazba
- sustavi osiguranja kvalitete
- istražni i disciplinski sustavi.

Delegiranje zadaća: U Revizijskoj direktivi u okviru principa navodi se da države članice mogu delegirati ili dopustiti tijelu za nadzor revizije delegiranje bilo kojih zadaća koje je potrebno obaviti drugim tijelima ili organima koja su organizirana na način kojim se sprečava sukob interesa. U članku 24. Revizijske uredbe¹⁰ navodi se da se zadaće koje su povezane sa **sustavom osiguranja kvalitete, istragama i sankcioniranjem revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa ne mogu delegirati** (osim delegiranja zadaća u vezi sa sankcijama drugom tijelu ako je većina osoba uključenih u upravljanje dotičnim delegiranim tijelom neovisna o revizorskoj profesiji).

Nadzor revizora i revizorskih društava koji pružaju usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti: Izmjene CSRD-a znače da se javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava ne primjenjuje samo kada pružaju usluge zakonske revizije nego i kada pružaju usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja u oblasti održivosti.

Suradnja između sustava javnog nadzora na razini Europske unije: Države članice dužne su osigurati da regulatorni mehanizmi sustava javnog nadzora uključuju učinkovitu suradnju na razini Europske unije u vezi s aktivnostima nadzora, i stoga samo jedno tijelo za nadzor revizije treba preuzeti sveukupnu

⁹ Revizijskom uredbom utvrđuju se detaljniji i stroži zahtjevi u pogledu neovisnosti za članove upravljačkih tijela tijela za nadzor revizije u pogledu nadzora revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa.

¹⁰ Vidjeti Uredbu na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02014R0537-20240109>.

nadležnost za osiguravanje te suradnje. U skladu s člankom 30. Revizijske uredbe sva tijela za nadzore revizije u EU-u moraju biti članovi Odbora europskih tijela za nadzor revizije (CEAOB).

CEAOB se sastoji od predstavnika nacionalnih tijela za nadzor revizije u EU-u i Europskog nadzornog tijela za vrijednosne papire i tržišta kapitala.¹¹ Predsjednik CEOB-a je predstavnik jednog od tijela za nadzor revizije, a potpredsjednika bira Europska komisija.¹²

Europsko nadzorno tijelo za bankarstvo,¹³ Europsko nadzorno tijelo za osiguranje i strukovno mirovinsko osiguranje,¹⁴ predstavnici nacionalnih revizijskih tijela Europskog ekonomskog prostora iz Islanda, Lihtenštajna i Norveške, te Ukrajinsko tijelo za javni nadzor revizije (APOB)¹⁵ sudjeluju u svojstvu promatrača.

Podgrupe i radne grupe CEOB-a detaljno su prikazane na **slici 3.** u nastavku.

Poglavljja II. do VII. Revizijske direktive

Poglavlje VIII. Direktive odnosi se posebno na javni nadzor, ali ostala poglavlja uključuju detalje o funkcijama koje se odnose na dozvole (odobrenje)

za rad i registraciju revizora, stalno obrazovanje i izobrazbu, sustav neovisnog osiguranja kvalitete te istražni i disciplinski sustav. Zahtjevi za reguliranje revizije u svakom od tih poglavlja važni su za tijela za nadzor revizije jer ih moraju primjenjivati direktno (npr. osiguranje kvalitete revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa) ili aktivno nadzirati svaku organizaciju kojoj su delegirali funkcije (npr. često se delegira stjecanje kvalifikacija revizora).

Poglavlje II. – Odobravanje revizora

Tijela za nadzor revizije moraju odobriti ili nadzirati odobravanje revizora. Zahtjevi za odobravanje utvrđeni su u poglavlju II. i uključuju **upravljanje** – revizorska društva moraju biti pod većinskom kontrolom revizora; **dobar ugled** – revizori ili revizorska društva moraju imati dobar ugled; **obrazovne kvalifikacije** – revizori moraju imati obrazovne kvalifikacije kako je navedeno u Direktivi kako bi im se odobrilo obavljanje zakonske revizije (zahtjevi uključuju završeni stupanj obrazovanja potreban za upis na sveučilište, popis predmeta koje treba obuhvatiti i uvjet za obveznu provjeru teorijskog znanja do stjecanja sveučilišne diplome); **stručni ispit** – revizori moraju položiti stručni ispit kako bi im se odobrilo obavljanje zakonske revizije;

Slika 3. Podgrupe i radne grupe CEOB-a



¹¹ Vidjeti: <https://www.esma.europa.eu/>.

¹² Glavna uprava za financijsku stabilnost, financijske usluge i uniju tržišta kapitala.

¹³ Vidjeti: <https://www.eba.europa.eu/homepage>.

¹⁴ Vidjeti: https://www.eiopa.europa.eu/index_en.

¹⁵ Vidjeti: https://www.apob.org.ua/?page_id=17&lang=en.

praktično osposobljavanje – moraju završiti najmanje trogodišnje praktično osposobljavanje, a najmanje dvije trećine tog praktičnog osposobljavanja trebaju obaviti kod ovlaštenog revizora; **međusobno priznavanje** – države članice moraju priznati revizore odobrene u drugim državama članicama, uz provjeru poreza i prava dotičnih država članica; **stalno obrazovanje i izobrazba** – revizori moraju održavati svoje teorijsko znanje, stručne vještine i vrijednosti na dovoljno visokoj razini kako bi zadržali odobrenje za rad.

Poglavlje III. – Registracija revizora

Tijela za nadzor revizije vode ili nadziru registar ovlaštenih revizora. Zahtjevi za postupak registracije i karakteristike registra utvrđeni su u poglavlju III. i uključuju: **javni registar** – zahtjevi u pogledu karakteristika javnog registra ovlaštenih revizora; **zahtjevi za revizore** – potrebne informacije za registraciju ovlaštenih revizora; **zahtjevi za revizorska društva** – potrebne informacije za registraciju revizorskih društava, i **jedinstvena europska pristupna točka** – zahtjev za dostavljanje informacija o registraciji revizora u formatu iz kojeg se mogu izdvojiti podaci.

Poglavlje V. – Donošenje standarda

U poglavlju V. utvrđuju se zahtjevi za **standarde** koje revizori moraju primjenjivati pri provođenju revizija. Zahtijeva se primjena Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS) i Međunarodnih standarda o kontroli kvalitete 1 i 2 koje je donijela Europska komisija. Funkcija nadzora nad donošenjem standarda o profesionalnoj etici, unutarnjoj kontroli kvalitete revizorskih društava, reviziji i izražavanju uvjerenja o izvještavanju o održivosti zahtijeva se u poglavlju VIII. Međutim, ako se ti standardi donesu na razini Europske komisije, nadzor nadležnog tijela zapravo nije potreban.

Kad je riječ o standardima o izražavanju uvjerenja o izvještavanju o održivosti, Komisija će 2026. donijeti standarde koji se odnose na izražavanje ograničenog uvjerenja. Do tada su tijela za nadzor revizije nadležna za standardizaciju angažmana s izražavanjem uvjerenja. CEAOB je izdao smjernice u vezi s tim standardima.

Poglavlje VI. – Sustavi osiguranja kvalitete

U poglavlju VI. zahtijeva se da sustav osiguranja kvalitete kojim upravlja ili koji nadzire tijelo za nadzor revizije bude **nepristran** – neovisan o onima koji su predmet revizije, ne smije biti izložen sukobu interesa nadležnih tijela ni pod neprimjerenim utjecajem onih koji su predmet revizije; **stručan i opremljen resursima** – provode ga osobe koje posjeduju odgovarajuću stručnu naobrazbu i relevantno iskustvo te ima primjerena sredstva; **proporcionalan** – primjeren i proporcionalan u odnosu na opseg i složenost aktivnosti ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, i **sveobuhvatan** – uključujući preglede kojima se ocjenjuje usklađenost s revizijskim standardima, zahtjeve u pogledu neovisnosti, odgovarajuće testiranje, sustave unutarnje kontrole kvalitete, resurse i zaračunate naknade.

Sustav treba uključivati godišnje izvještaje o ukupnim rezultatima pregleda s daljnjim mjerama koji će se objavljivati.

Poglavlje VII. – Istražne radnje i sankcije

U poglavlju VII. zahtijeva se da sustavi istraga i sankcija kojima upravlja ili koje nadzire tijelo za nadzor revizije budu **djelotvorni** te uključuju sankcije i mjere za **otkrivanje i sprečavanje** problema utvrđenih u izvršavanju zakonskih revizija. O sankcijama i korektivnim mjerama izrečenima ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima **primjereno se izvještava** javnost.

Ovlasti sankcioniranja uključuju uzimanje u obzir **ozbiljnosti i trajanje** (sadašnjeg i prethodnog) **kršenja**, potencijalnu financijsku odgovornost, iznos ostvarene dobiti ili izbjegnutog gubitka, stupanj suradnje s tijelom za nadzor revizije prije izricanja sankcije.

Sankcije dostupne tijelu za nadzor revizije trebale bi uključivati: povlačenje odobrenja izdanog ovlaštenom revizoru ili revizorskom društvu, opomene o kršenju zakona ili propisa, javne objave (na službenim internetskim stranicama) u kojima se detaljno navodi predmetno kršenje, privremenu zabranu izvršavanja zakonskih revizija i potpisivanja revizorskih izvještaja, izjavu o neusklađenosti revizorskog izvještaja s člankom 28. Revizijske direktive odnosno člankom

10. Revizijske uredbe br. 537/2014 i novčane kazne. Javne objave trebaju biti anonimne ako bi njihovo objavljivanje moglo naštetiti stabilnosti financijskih tržišta ili prouzročiti nerazmjernu štetu pojedincima ili institucijama. Izrečena sankcija ostaje javno objavljena pet godina nakon što su prava na žalbu iskorištena ili istekla.

Ključni aspekti Revizijske uredbe

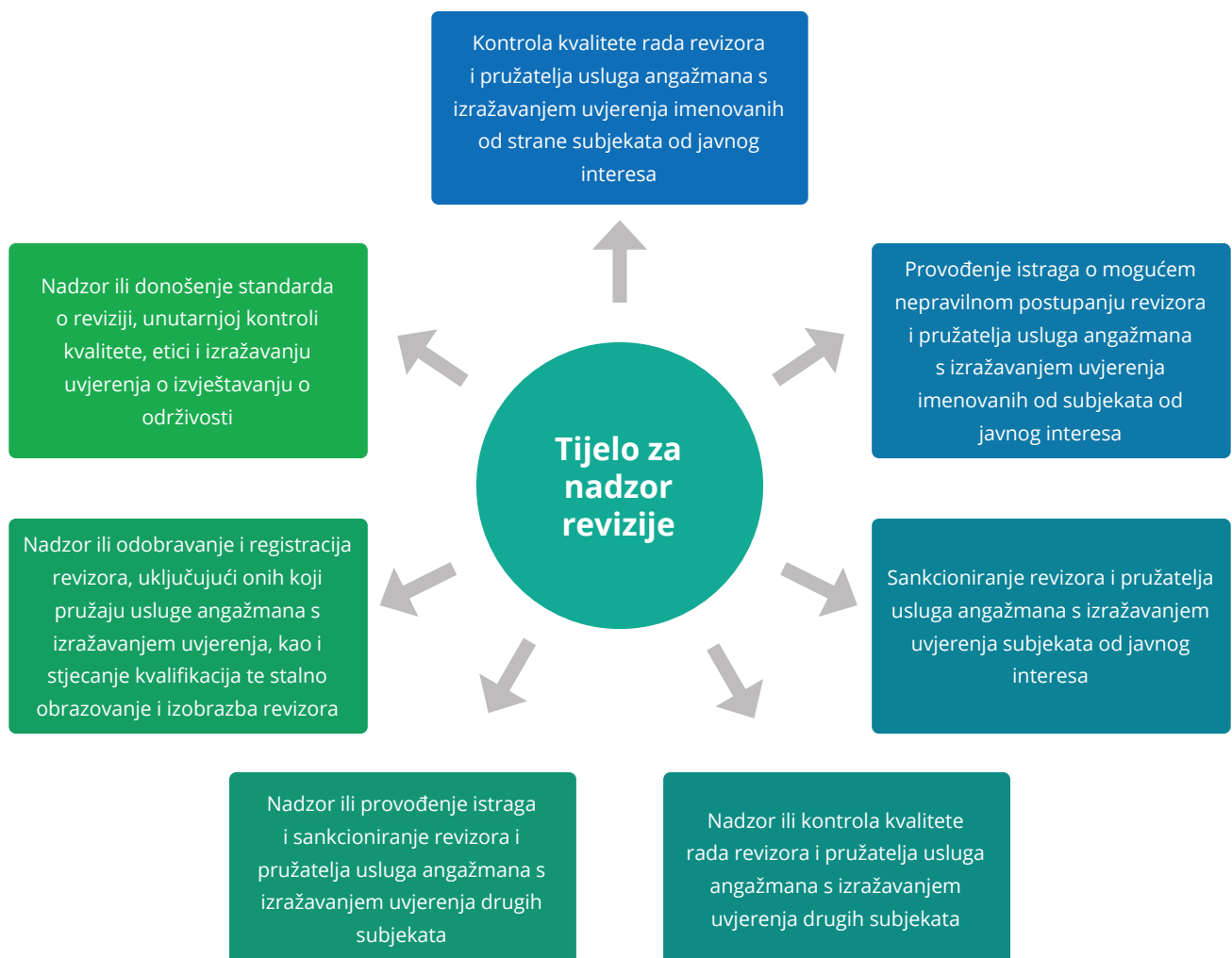
Revizijskom uredbom utvrđuju se dodatni zahtjevi u pogledu zakonske revizije (i izražavanja uvjerenja o izvještavanju o održivosti) subjekata od javnog interesa:

- ✦ uvjeti za obavljanje zakonske revizije i izražavanja uvjerenja o subjektima od javnog interesa (članci od 4. do 15.)
- ✦ imenovanje ovlaštenih revizora ili revizorskih društava i pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja od strane subjekata od javnog interesa (članci od 16. do 19.)
- ✦ nadzor nad djelatnostima ovlaštenih revizora i revizorskih društava koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa (članci od 20. do 35.), i
- ✦ suradnja s nadležnim tijelima trećih zemalja (članci od 36. do 40.).

Godišnji izvještaj i praćenje tržišta

U skladu s člankom 28. Revizijske uredbe tijela za nadzor revizije dužna su objaviti godišnji izvještaj s obzirom na njihove zadaće, godišnji program rada, godišnji izvještaj o ukupnim rezultatima sustava osiguranja kvalitete i objedinjene informacije o

Slika 4. Funkcije tijela EU-a za nadzor revizije



nalazima i zaključcima inspekcija. U skladu s člankom 27. tijela za nadzor revizije dužna su pratiti kretanja na tržištu u vezi pružanja usluga zakonske revizije subjektima od javnog interesa u svojoj jurisdikciji i objaviti rezultate svake tri godine.

1.3. Izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti i nadzor nad izražavanjem uvjerenja

CSRD je donesen 14. prosinca/decembra 2022. Tom su direktivom izmijenjene Revizijska direktiva, Revizijska uredba i još dvije direktive:

- ✦ Direktiva 2013/34/EU (Računovodstvena direktiva) o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvještajima za određene vrste poduzeća
- ✦ Direktiva 2004/109/EZ o usklađivanju zahtjeva za transparentnošću u vezi s informacijama o izdavateljima čiji su vrijednosni papiri uvršteni za trgovanje na uređenom tržištu.

U siječnju/januaru 2025. Europska komisija je objavila Kompas konkurentnosti koji sadržava novi plan za obnovu dinamičnosti i poticanje ekonomskog rasta u cilju pojednostavnjenja i smanjenja regulatornog i izvještajnog opterećenja.¹⁶ Europska komisija je 26. veljače/februara 2025. donijela novi paket detaljnih prijedloga za pojednostavnjenje pravila i zahtjeva u pogledu izvještavanja o održivom financiranju i taksonomije EU-a, koje Europski parlament i Vijeće trebaju razmotriti.¹⁷

Izvještavanje o održivosti

Cilj je CSRD-a postrožiti zahtjeve za korporativno izvještavanje o održivosti za velika poduzeća, poduzeća uvrštena na burzu i subjekte od javnog

interesa kako je definirano primjenom usklađenih europskih standarda izvještavanja o održivosti (ESRS) koje je razvio EFRAG (koji se prethodno zvao Europska savjetodavna grupa za financijsko izvještavanje)¹⁸ i koje je donijela Europska komisija. Zahtjevi za izvještavanje postupno se uvode i prva grupa poduzetnika morala je početi primjenjivati ESRS-e od siječnja/januara 2024. za izvještavanje o informacijama o održivosti koje obuhvaćaju okolišne, socijalne i upravljačke teme. Ako se prijedlozi za pojednostavnjenje najavljeni u veljači/februaru 2024. odobre, broj poduzetnika koji moraju izvještavati o pitanjima održivosti smanjio bi se za 80 posto. Zahtjevi za izvještavanje primjenjivali bi se samo na velika poduzeća s više od 1000 zaposlenika i prihodom većim od 50 milijuna eura ili bilancom većom od 25 milijuna eura. Druga pojednostavnjenja odnose se na dobrovoljnu primjenu izvještavanja na temelju standarda za MSP-ove koji je razvio EFRAG, suženo izvještavanje u lancu vrijednosti, izostavljanje implementacije sektorskih standarda i smanjenje propisanih podataka za taksonomiju.

Izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti

U skladu s CSRD-om pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja također pružaju ograničeno uvjerenje o izvještavanju o održivosti (članak 34. izmijenjene Računovodstvene direktive), počevši dvije godine nakon obveznog izvještavanja. U skladu s člankom 34. ovlašteni revizor ili revizorsko društvo daju mišljenje o usklađenosti s ESRS-ima na temelju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Daje se dodatna mogućnost davanja potrebnog mišljenja neovisnog pružatelja usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja (koji nije revizor), ali samo ako se na pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja primjenjuju zahtjevi slični zahtjevima za revizore koji pružaju usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja kako je utvrđeno u Revizijskoj direktivi. To uključuje zahtjeve u pogledu osposobljavanja i ispita, stalnog obrazovanja, osiguranja kvalitete, etike i neovisnosti, postavljanja (imenovanja) i razrješavanja, istražnih radnji i sankcija, organizacije rada i izvještavanja o nepravilnostima.

¹⁶ Vidjeti priopćenje za medije u kojem se najavljuje Kompas konkurentnosti EU-a: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_25_339.

¹⁷ Vidjeti priopćenje za medije Europske komisije na: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_25_614.

¹⁸ Vidjeti: <https://efrag.org/>.

Brojne države članice odlučile su dopustiti samo ovlaštenih revizorima pružanje predmetnih usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja. Dodale su zahtjeve za dodatno obrazovanje i osposobljavanje revizora radi pružanja tih usluga te su propise i nadzor koji se primjenjuju na zakonsku reviziju primijenile na izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti, kako je utvrđeno u Revizijskoj direktivi. Predložena pojednostavnjenja ne uključuju postojeći zahtjev za izražavanje razumnog uvjerenja. To će jasno pokazati da u budućnosti neće doći do povećanja troškova usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja za poduzetnike obuhvaćene područjem primjene.

Nadzor usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti

Revizijskom direktivom u skladu s izmjenama prema CSRD-u utvrđene su odgovornosti pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja slične postojećim odgovornostima tijela za nadzor revizije u pogledu revizora i revizorskih društava. Tijela za nadzor revizije preuzimaju nadzor revizora i revizorskih društava kada pružaju usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti. Predložena pojednostavnjenja zamjenjuju obvezu Europske komisije da do 2026. donese standarde za angažmane s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti smjernicama namijenjenima za angažmane s izražavanjem uvjerenja. Time će se Komisiji omogućiti brže rješavanje novih pitanja u oblasti izražavanja uvjerenja o izvještavanju o održivosti koja mogu nepotrebno opteretiti poduzetnike na koje se primjenjuju zahtjevi za izvještavanje.

Izmijenjena Revizijska direktiva sadržava ključne dodatne zahtjeve za revizore koji pružaju usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti kako slijedi:

Poglavlje II. – Odobravanje, stalno obrazovanje i izobrazba te uzajamno priznavanje: U izmijenjenom članku 6. se navodi da su za pružanje usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti potrebne dodatne obrazovne kvalifikacije. Člankom 8. dodaju se tematske oblasti teorijskog

znanja o izvještavanju o održivosti koje pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja moraju obuhvatiti, uz teme povezane s revizijom. U članku 10. se navodi da najmanje osam mjeseci od potrebne tri godine praktičnog osposobljavanja mora biti u oblasti izražavanja uvjerenja o izvještavanju o održivosti.

Poglavlje III. – Registracija: Članak 16. mijenja se na način da javni registar mora sadržavati informacije o tome je li ovlaštenom revizoru izdano odobrenje samo za reviziju, samo za usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja ili za oboje.

Poglavlje IV. – Profesionalna etika, neovisnost, objektivnost, povjerljivost i službena tajna: U člancima 24.b, 25.b i 25.c dodaju se zahtjevi u pogledu načina na koji se angažmani s izražavanjem uvjerenja obavljaju etički i uz odgovarajuću neovisnost, objektivnost i povjerljivost. Članak 25. se odnosi na naknade za reviziju i angažmane s izražavanjem uvjerenja koje su dio toga.

Poglavlje V. – Revizijski standardi i revizorski izvještaji: U skladu s novim člankom 26.a pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja primjenjuju standarde o uslugama angažmana s izražavanjem uvjerenja koje je donijela Europska komisija. Novim člankom 27.a utvrđuju se zahtjevi za revizora grupe pri obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja o konsolidiranim izvještajima o održivosti. U novom članku 28.a detaljno se propisuju zahtjevi za izvještaj o angažmanu s izražavanjem uvjerenja.

Poglavlje VI. – Osiguranje kvalitete: Izmjenama članka 29. dodaju se zahtjevi za osiguranje kvalitete izvještavanja o održivosti aspektima osiguranja kvalitete u obavljanju zakonskih revizija, korištenjem izraza „i, ako je primjenjivo, angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti“ ili slično.

Poglavlje VII. – Istražne radnje i sankcije: Kao i u slučaju osiguranja kvalitete, izmjenama članka 30. izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti dodaje se zahtjevima za funkcije istražnih radnji i sankcija za zakonsku reviziju.

Poglavlje VIII. – Javni nadzor i regulatorni aranžmani među državama članicama: Izmjenama članka 32. dodaje se znanje o izražavanju uvjerenja

o izvještavanju o održivosti zahtjevima za upravljanje nadležnim tijelima (tijelima za nadzor revizije), kao i o standardima izvještavanja o održivosti. Novi članak 36.a odnosi se na zahtjeve za regulatorne aranžmane među državama članicama u pogledu izražavanja uvjerenja o izvještavanju o održivosti.

Poglavlje IX. – Postavljanje (imenovanje) i

razrješavanje: Izmjenama članaka 37. i 38. obuhvaća se postavljanje (imenovanje) i razrješavanje pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja i ovlaštenih revizora.

Poglavlje X. – Revizorski odbor: Izmjenama članka 39. izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti dodaje se nadležnostima revizorskih odbora.

Poglavlje XI. – Međunarodni aspekti: Izmjenama članaka 45. i 48.a dodaju se zahtjevi, među ostalim, za revizorska društva iz treće zemlje koja pružaju usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti i za ocjene ekvivalentnosti (istovjetnosti) iz trećih zemalja.

Ključne implikacije CSRD-a za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ Preuzimanje odgovornosti za nadzor pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti predstavljat će znatan izazov za postojeća tijela za javni nadzor. Predmetna tijela i njihovi članovi morat će posjedovati novo stručno znanje i iskustvo u izvještavanju o održivosti i izražavanju uvjerenja.
- ✦ Države članice EU-a nalaze se u vrlo ranim fazama nadzora izražavanja uvjerenja o izvještavanju o održivosti. Zemlje koje nisu članice EU-a koje žele uvesti zahtjeve slične zahtjevima iz CSRD-a mogu polako učiti iz iskustva zemalja EU-a te ga prilagoditi svojim okolnostima.

Za više detalja o zakonodavstvu EU-a koje se odnosi na javni nadzor revizora i revizorskih društava vidjeti

Dodatak 1.



Najnovije studije o nadzoru revizije u EU-u i njihove implikacije za buduće sustave javnog nadzora

2.1. Studija EU-a o učinku reforme revizije u EU-u

Europska komisija provela je studiju o Revizijskoj direktivi i Revizijskoj uredbi [engl. *Study on the Audit Directive and the Audit Regulation*]¹⁹ koja je objavljena u listopadu/oktobru 2022. U studiji se analizira učinak Revizijske direktive i Revizijske uredbi na postizanje ciljeva reforme revizije provedene 2013.

Reforma tržišta EU-a za pružanje usluga zakonske revizije imala je četiri cilja:

- ✦ povećati transparentnost za investitore s pomoću minimalnih zahtjeva za sadržaj revizorskog izvještaja i izvještaja revizorskog odbora
- ✦ ojačati neovisnost revizora o njihovim klijentima, uključujući obveznu rotaciju revizorskih društava i zabranu pružanja određenih nerevizorskih usluga
- ✦ promovirati tržišno natjecanje na revizorskom tržištu, i
- ✦ postrožiti nadzor na razini EU-a putem javnog nadzora.

¹⁹ Vidjeti: <https://data.europa.eu/doi/10.2874/374003>.

Ukratko, u studiji se ističe sljedeće:

Ukupni učinak reformi iz 2013.

Unatoč određenim jasnim poboljšanjima u usklađivanju nacionalnih okvira, i dalje postoje znatne razlike među zemljama u prenošenju i provedbi zakonodavstva EU-a o reviziji (npr. u vezi s revizijskim zahtjevima koji se primjenjuju na različite vrste poduzetnika, zahtjevima za rotaciju, istražnim radnjama i sustavima sankcija).

Revizije subjekata od javnog interesa

Većina revizorskih izvještaja za subjekte od javnog interesa:

- ✦ su izrađeni pod vodstvom „velike četvorke“
- ✦ ne sadržavaju informacije o praksama korporativnog upravljanja koje se primjenjuju povrh nacionalnih zahtjeva
- ✦ ne nadilaze zakonske zahtjeve EU-a
- ✦ mnogi utvrđeni problemi u pogledu usklađenosti odnose se na zahtjeve povezane s izvještajem posloводства i izvještajem o korporativnom upravljanju.

Transparentnost, neovisnost i tržišno natjecanje

U kontekstu postavljanja (imenovanja) ovlaštenih revizora:

- ✦ više od polovine poduzeća iz uzorka promijenilo je revizorsko društvo ili ovlaštenog revizora u razdoblju od 2016. do 2020.
- ✦ velika većina poduzeća davala je prednost istom revizorskom društvu za sva poduzeća u svojoj grupi poduzeća.

Kad je riječ o neovisnosti i tržišnom natjecanju:

- ✦ reforma je učinkovito povećala stupanj neovisnosti, ali nije utjecala na tržišno natjecanje kako je bilo zamišljeno
- ✦ promjena različitih vrsta revizora je bila ograničena, s postojano visokim tržišnim udjelom „velike četvorke“
- ✦ revizorska društva koja nisu dio „velike četvorke“ često su bila pozivana da sudjeluju u natječajnim postupcima, ali što je predmetno poduzeće bilo kompleksnije (prema veličini, ustroju, geografskom obuhvatu, itd.), to je bila manja vjerojatnost za sudjelovanje i dobivanje posla
- ✦ međutim, prema mišljenju predstavnika revizorskih odbora i, u manjoj mjeri, revizora, obvezna rotacija pridonijela je unapređenju kvalitete revizorskih usluga, neovisnosti revizora i tržišnom natjecanju među revizorskim društvima.

Kad je riječ o ograničenju od 70 posto za naknade za pružanje nerevizorskih usluga subjektima od javnog interesa:

- ✦ od 234 revidiranih društava koji su 2015. prekoračili ograničenje za naknade, više od polovine je do 2018. smanjilo naknade za nerevizorske usluge ispod ograničenja
- ✦ dodatnih 84 društava je prekoračilo ograničenje 2018.
- ✦ većina poduzeća uvela je stroža unutarnja ograničenja za korištenje nerevizorskih usluga
- ✦ to je, prema mišljenju predstavnika revizorskih odbora, znatno doprinijelo neovisnosti revizora i, u manjoj mjeri, unapređenju kvalitete
- ✦ također je, barem za neka poduzeća, smanjilo konkurenciju.

Kad je riječ o naknadama za reviziju, analiza pokazuje:

- ✦ vrlo velik raspon troškova revizije, sa znatnim razlikama ovisno o sektoru

- ✦ znatno veće naknade za subjekte od javnog interesa nego za revizije drugih subjekata
- ✦ niže naknade za poduzeća koja prije nisu redovito provodila natječajne postupke.

Prekogranična suradnja s trećim zemljama

Kad je riječ o prekograničnoj suradnji među državama članicama EU-a i sa zemljama koje nisu članice EU-a (treće zemlje), kako je propisano Revizijskom direktivom i Revizijskom uredbom:

- ✦ Češka, Francuska, Irska, Italija, Litva, Poljska, Rumunjska i Norveška nisu primijetile velike izazove u prekograničnoj suradnji s trećim zemljama.
- ✦ Njemačka je predložila da bi za suradnju s revizorima iz trećih zemalja bilo korisno uvesti pojednostavnjeni postupak za sveobuhvatnu razmjenu kojim bi se obuhvatili ograničavajući faktori kao što su odluke o primjerenosti ili zahtjev za sporazume o suradnji i sporazume o zaštiti podataka.
- ✦ Španjolska je predložila jačanje prekogranične suradnje dodjeljivanjem CEAOB-u statusa europskog nadzornog tijela, s pripadajućim ovlastima i resursima.
- ✦ Nizozemska je navela da se na razmjenu relevantnih informacija s regulatornim tijelima iz trećih zemalja primjenjuju ograničenja iz članka 47. Revizijske direktive i da je suradnja otežana činjenicom da se donosi malo odluka o primjerenosti, umjesto toga naglasak je bio na odlukama o istovjetnosti kojima se ne omogućuje razmjena povjerljivih informacija iz revizorskog spisa.
- ✦ Sve zemlje s prekograničnim informacijama postupaju povjerljivo, sa sigurnim adresama e-pošte, u skladu s obvezom čuvanja poslovne tajne utvrđenom nacionalnim pravom. Većina zemalja nema uspostavljene posebne kanale za razmjenu takvih povjerljivih informacija.

Ključne implikacije studije za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ Neke države članice EU-a suočile su se s izazovima u uspostavi učinkovitog nadzora jer postoje „razlike“ između zakonodavstva EU-a o reviziji i načina na koji se ono prenosi u nacionalno pravo i provodi.
- ✦ Premda je provedba reformi revizije, uključujući uspostavu sustava javnog nadzora, povećala neovisnost revizora (a možda i kvalitetu), nije utjecala na tržišno natjecanje među revizorskim društvima.
- ✦ Postoji vrlo velik raspon naknada za reviziju među zemljama i sektorima. To može predstavljati izazov za sustav javnog nadzora jer je vrlo niska naknada za reviziju snažan pokazatelj loše kvalitete.
- ✦ Prekogranična suradnja između tijela za nadzor revizije iz EU-a i iz trećih zemalja može predstavljati znatne izazove, čak i kada se sustav javnog nadzora treće zemlje ocijeni kao „istovjetan“ (ali ne u potpunosti „primjeren“). U studiji su istaknute poteškoće u nadzoru revizija poduzeća unutar grupe poduzeća iz EU-a, što je relevantno za regulatorna tijela iz trećih zemalja.

2.2. Izvještaj CEAOB-a o kretanjima na tržištu pružatelja usluga koji obavljaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa u EU-u

CEAOB je u ime Europske komisije, Europske središnje banke i Europskog odbora za sistemske rizike izradio zajednički izvještaj o kretanjima na tržištu pružatelja usluga koji obavljaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa u EU-u od 2019. do 2021.²⁰ Izvještaj

je objavljen u ožujku/martu 2024. i temelji se na izvještajima o praćenju tržišta koja svake tri godine sastavljaju tijela EU-a za javni nadzor u skladu s člankom 27. Revizijske uredbe.²¹ Izvještaj obuhvaća kretanja na tržištu pružatelja usluga koji obavljaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa u EU-u od 2019. do 2021. s fokusom na sljedeće:

- ✦ tržišnu koncentraciju
- ✦ rizike koji proizlaze iz nedostatne kvalitete revizije, i
- ✦ učinkovitost revizijskih odbora.

Ključni nalazi uključuju sljedeće:

- ✦ Smanjio se broj samostalnih revizora i revizorskih društava.
- ✦ Revizorska društva i dalje se bave nerevizorskim uslugama (uz poslove koji se odnose na zakonske revizije).
- ✦ „Velika četvorka“ i dalje ima visok udio u tržišnoj koncentraciji, ali došlo je do malog pomaka prema preostalih 10 ključnih revizorskih društava na europskom revizorskom tržištu.
- ✦ Tijela za javni nadzor i dalje otkrivaju visoku učestalost nedostataka u svojim nadzorima, premda nisu utvrdila nikakav sistemski rizik.
- ✦ Revizorski odbori općenito su poboljšali svoju učinkovitost (u pogledu odgovornosti u okviru nadzora, uključujući veći nadzor i kontrolu nerevizorskih usluga).
- ✦ Učinak inflacije, rastućih kamatnih stopa, geopolitičke nestabilnosti i sve većeg korištenja alata za analizu podataka i umjetne inteligencije u reviziji mogao bi predstavljati izazove u nadolazećim godinama i treba ga pratiti.

Ključne implikacije izvještaja za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ Tržišna koncentracija malo se smanjila u EU-u, ali je i dalje visoka, što može biti slično i na njihovim tržištima. Bilo bi korisno raspraviti i koordinirati se s tijelima EU-a za nadzor revizije

u pogledu načina na koji najbolje riješiti pitanje nadzora i istraga međunarodnih revizorskih mreža.

- ✦ Sistemski rizici u svim su revizijama rijetki, ali u državama članicama EU-a utvrđeni su brojni nedostaci u kvaliteti revizije. To može biti slično izazovima u njihovim zemljama.
- ✦ Utvrđene ključne izazove treba svladati razvojem mjera za njihovo smanjivanje i osiguravanjem kontinuiranog praćenja.

2.3. IFIAR-ova anketa o međunarodnim sustavima provedbe

IFIAR je međunarodna organizacija tijela za nadzor revizije. Članovi su gotovo sva tijela EU-a za nadzor revizije, a od država zapadnog Balkana samo je Albanija trenutačno članica IFIAR-a, premda su i druge države u pregovorima o pridruživanju.

IFIAR pomaže u olakšavanju međunarodne suradnje i koordinacije kontrola i istraga u vezi s nadzorom revizije u okviru radnih grupa, sastanaka, izvještaja i anketa. To je posebno važno za buduća tijela za nadzor revizije dok razmatraju o načinu rada i razmjene informacija s tijelima za nadzor revizije u drugim jurisdikcijama.

U lipnju/junu 2023. IFIAR je objavio anketu o sustavima provedbe [*engl.* Survey of Enforcement Regimes]²² u kojoj je navedeno sljedeće:

“Sveprisutnost multinacionalnih subjekata od javnog interesa i globalnih revizorskih mreža koje prekogranično pružaju revizorske usluge dovela je do povećanja međunarodnih istražnih radnji. Stoga je mogućnost razmjene povjerljivih informacija s drugim regulatornim tijelima postala ključna za članove IFIAR-a. Premda postoji potencijal za povećanu međunarodnu suradnju, i dalje postoje prepreke u razmjeni informacija.”

²¹ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0537&from=DE#d1e2376-77-1>.

²² Vidjeti: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=15761>.

Najvažniji rezultati ankete

Ispitanici su općenito izjavili da bi mogli razmijeniti povjerljive istražne informacije s inozemnim tijelima. Međutim, mogućnost razmjene informacija je ograničena, a za razmjenu informacija s nekim inozemnim tijelima možda će biti potrebno pismo namjere o suradnji, memorandum o razumijevanju (MoR) ili sličan sporazum, npr. IFIAR-ov predložak MoR-a, IOSCO-ov MoR ili primjenjive direktive ili uredbe EU-a za države članice EU-a.

Kad je riječ o ograničenjima u pogledu razmjene informacija s inozemnim tijelima, ispitanici koji imaju zakonsko ovlaštenje za razmjenu povjerljivih istražnih informacija s inozemnim tijelima izjavili su sljedeće:

- ✦ Postoje ograničenja u pogledu opsega informacija koje mogu razmijeniti ili uvjeta u kojima ih mogu dijeliti.
- ✦ Takva su ograničenja proizašla iz temeljnih propisa ili sporazuma s drugim tijelima i često

su uključivala povjerljivost, obavještanje i odobrenje, dopušteno korištenje informacija te relevantnost razmjene takvih informacija za poslovanje ili obveze drugih tijela.

Ključne implikacije IFIAR-ove ankete za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ Tijela za nadzor revizije imaju koristi od međunarodne suradnje i razmjene informacija, posebno u vezi s revizijama multinacionalnih subjekata od javnog interesa i globalnih revizorskih mreža koje pružaju prekogranične revizorske usluge. Međutim, razmjena informacija može biti ograničena zbog povjerljivosti i zakonskih ograničenja.
- ✦ Razmjena informacija izvan EU-a često je omogućena potpisivanjem MoR-a s drugim tijelima za nadzor. Predlošci MoR-a su dostupni na stranicama IFIAR-a i IOSCO-a.



Sustavi javnog nadzora u odabranim državama članicama EU-a

Studija EU-a o učinku reformi revizije (vidjeti potpoglavlje 2.1.) ukazala je na znatne razlike u načinu na koji zemlje prenose i provode revizijsko zakonodavstvo. Oblasti u kojima se te razlike mogu vidjeti uključuju:

1. zakonodavstvo – zahtjevi sadržani u zasebnom zakonu ili su uvršteni u postojeći zakon
2. ustrojstvo nadležnog tijela/tijela za nadzor revizije
3. upravljanje tijelom za nadzor revizije
4. resursi i kapaciteti sustava javnog nadzora
5. delegiranje funkcija tijela za nadzor revizije drugim tijelima.

U ovom poglavlju sažeto su prikazani pristupi koji se primjenjuju u tim oblastima, u mjeri u kojoj su

informacije javno dostupne, u brojnim malim i srednjim državama članicama EU-a. Broj stanovnika u odabranim zemljama sličan je broju stanovnika u zemljama zapadnog Balkana, a neke također imaju sličnu povijest i zakone.

Zemlje korištene za usporedbu sa zemljama u sklopu programa REPARIS

U tablici u nastavku prikazane su zemlje korištene za usporedbu i broj njihovih stanovnika u odnosu na zemlje zapadnog Balkana.

Zemlja	MALE VELIČINE				MALE/SREDNJE VELIČINE				SREDNJE VELIČINE			
	Estonija	Kosovo	Latvija	Crna Gora	Albanija	Bosna i Hercegovina	Litva	Sjeverna Makedonija	Austrija	Grčka	Irska	Srbija
Broj stanovnika (u mil.)	1.366	1.762	1.881	0.617	2.778	3.323	2.872	2.058	9.132	10.361	5.262	6.664

Francuska i Njemačka također su uvrštene kao primjeri dobre prakse.

U sljedećoj tablici ukratko su prikazane karakteristike odabranih zemalja članica EU-a. Slična tablica s karakteristikama država zapadnog Balkana prikazana je u poglavlju 4.

Tablica 1. Karakteristike odabranih država članica EU-a

Austrija	Estonija	Grčka	Irska	Latvija	Litva	Slovenija
Tijelo državne uprave nadležno za sustav javnog nadzora						
Federalno ministarstvo financija	Ministarstvo financija	Ministarstvo financija	Ministarstvo poduzetništva, trgovine i rada	Služba za politiku i nadzor revizije privrednih društava u okviru Ministarstva financija	Ministarstvo financija	Ministarstvo financija
Relevantno zakonodavstvo						
Zakon o nadzoru revizora ²³ i Uredba (EU) br. 537/2014	Zakon o revizorskim djelatnostima, ²⁴ Uredba ²⁵	Zakon 3148/2003, izmijenjen Zakonom 4449/2017 i dodatno poboljšán 2008. kada je u grčko zakonodavstvo prenesena Direktiva (EU) 2006/43/EZ Zakonom 3693/2008, koji je prilagođen provedbom Uredbe br. 537/2014/EU i Direktive 2014/56/EU Zakonom 4449/2017	Zakon o privrednim društvima iz 2014. (izmijenjen 2018.) i Uredba br. 360 iz 2017.	U skladu s člankom 26. Zakona o pružanju revizorskih usluga iz 2004. (izmijenjen 2019.) nadležno tijelo je Ministarstvo financija	Zakon br. 458 od 5. lipnja/juna 2015. i Zakon o reviziji ²⁶ br. XIII-96 iz 2017., i Uredba (EU) br. 537/2014	Zakon o revidiranju (ZRev-2) i Uredba (EU) br. 537/2014
Naziv tijela za nadzor revizije						
Austrijsko tijelo za nadzor revizije (APAB)	Savjet za nadzor revizijskih aktivnosti	Odbor za nadzor grčkih računovodstvenih i revizijskih standarda (ELTE)	Irsko tijelo za nadzor revizije i računovodstva (IAASA)	Savjetodavno vijeće za reviziju, koje je ministar financija osnovao kao savjetodavno tijelo	Litavska agencija za reviziju, računovodstvo, vrednovanje imovine i upravljanje nesolventnošću (AAPVIM) u okviru Ministarstva financija	Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (ANR)

²³ Vidjeti: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009615>.

²⁴ Vidjeti: <https://www.rigiiteatja.ee/akt/117032023006#para121lg3>.

²⁵ Vidjeti: <https://www.rigiiteatja.ee/akt/131102017003>.

²⁶ Vidjeti: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/40997e20566b11e78869ae36ddd5784f?fwid=p1f5eukkrm>.

Austrija	Estonija	Grčka	Irska	Latvija	Litva	Slovenija
Detaljnije o upravljačkom tijelu						
Ukupno 6 članova. Austrijska federalna vlada imenuje 2 člana upravnog odbora na mandat od 5 godina. Oba člana odbora neovisna su o bilo kojem drugom članu odbora.	7 članova, uključujući predsjednika. Mandat je 5 godina. Tijelo za financijski nadzor, Državni ured za reviziju i Ministarstvo pravosuđa predlažu ukupno 3 člana.	7 članova = predsjednik, 2 potpredsjednika, 4 člana: predstavnici Grčke središnje banke, Grčke komisije za tržište kapitala, Saveza grčkih industrija i Grčke privredne komore.	9 direktora – 1 glavni izvršni direktor, 8 neizravnih direktora, koje imenuje ministar na prijedlog Ministarstva poduzetništva, trgovine i rada – 2 člana, zakonom propisanih računovodstvenih organizacija – 2 člana, Irske središnje banke – 1 član, tijela za nadzor i provedbu prava o privrednim društvima – 1 član, Irske burze – 1 član, Porezne uprave – 1 član.	Ministarstvo financija	7 članova odbora (uključujući predsjednika), koje imenuju Ministarstvo financija, Ministarstvo pravosuđa, Ministarstvo privrede, Državni ured za reviziju i Litavska središnja banka, te Revizorska komora (2 člana).	9 članova imenovanih na mandat od 6 godina s mogućnošću ponovnog imenovanja – predsjednik je predsjednik Stručnog savjeta, uz predstavnike Agencije za tržište vrijednosnih papira, Slovenskog instituta za reviziju, Ljubljanske burze, Banke Slovenije, Agencije za nadzor osiguranja, Sveučilišta u Ljubljani, Ministarstva gospodarstva, turizma i športa i Ministarstva financija.
Funkcije delegirane drugom tijelu						
Postavljanje revizijskih standarda i standarda etike, obrazovanje i stalna izobrazba te nadzor revizora koji obavljaju reviziju subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa delegirani su Austrijskoj komori javnih računovoda i poreznih savjetnika.	Stalna izobrazba i razvoj delegirani Estonskom savezu revizora.	Provjere osiguranja kvalitete revizora koji obavljaju reviziju subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa i dodjeljivanje nekih vrsta dozvola za rad, obrazovanje i stalna izobrazba.	Revizije subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa provjeravaju priznate računovodstvene organizacije. Delegiraju se i dozvole za rad, registracija i obrazovanje/stalna izobrazba.	(i) Inicijalno stručno obrazovanje, stručni ispit, (ii) dozvole za rad i registar revizora, podložno nadzoru i odobrenju Službe za politiku i nadzor revizije privrednih društava, (iii) stalna izobrazba, (iv) registar revizora iz trećih zemalja, (v) provjere osiguranja kvalitete te istražni i kazneni postupci za revizije subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa.	Izdavanje dozvola za rad, registracija, stalna izobrazba.	Nema delegiranih funkcija, ANR je direktno nadležan za dozvole, registraciju, reviziju/etiku, obrazovanje/stalna izobrazba, kontrolu kvalitete rada i provedbu regulative.
Izvor financiranja						
Financiranje osiguravaju Federalno ministarstvo financija. Komora poreznih savjetnika i revizora, Savez austrijskih revizorskih udruženja revizora i Savez štedioničkih revizora	Dio financiraju revizorska društva, a dio se financira iz državnog proračuna – u skladu sa zakonom iz državnog proračuna se 50 posto	Financiranje se sastoji od zakonom propisanog doprinosa za sva revizorska društva koji se izračunava kao paušalni postotak njihovih bruto naknada za reviziju – taj je postotak zakonski propisan i može se izmijeniti samo izmjenom zakonodavstva. Godišnji proračun ELTE-a odobrava Ministarstvo financija, a na sva plaćanja primjenjuju se postupci koji se primjenjuju na javni sektor	Nadzor računovodstvenih organizacija financira se iz državnog proračuna (40 posto) i od strane zakonom propisanih računovodstvenih organizacija (60 posto). Donošenje revizijskih standarda financira se iz državnog proračuna (40 posto) i od strane priznatih računovodstvenih organizacija (60 posto). Aktivnosti kontrole kvalitete rada u oblasti revizije financiraju revizorska društva subjekata od javnog interesa.	U potpunosti se financira iz državnog proračuna	Financira Vlada Republike Litve (putem Ministarstva financija)	Nadzorne aktivnosti ANR-a financiraju se iz državnog proračuna (oko 60 posto) i od strane revizorskih društava (oko 40 posto). Zaposlenici ANR-a su državni službenici čije su plaće utvrđene zakonom. Revizorska društva plaćaju godišnji doprinos u skladu s tarifom, 0,9 posto svog godišnjeg prihoda.

Austrija	Estonija	Grčka	Irska	Latvija	Litva	Slovenija
Broj zaposlenika (uključujući stručne osobe)						
8,7 ekvivalenta punog radnog vremena. Grupa A (4 zaposlenika) – Kontrola kvalitete rada i istrage s inspektorima koji rade puno radno vrijeme. Moraju imati kvalifikacije i iskustvo u oblasti revizije i financijskog izvještavanja, kao i posebnu izobrazbu u oblasti provjere osiguranja kvalitete. Grupa B (3 zaposlenika) – Pravni i međunarodni poslovi i osiguranje kvalitete – pravni savjetnici zaduženi za provedbu regulative i međusobne provjere kvalitete revizorskih društava koja obavljaju reviziju subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa	4 stručne osobe za kontrolu kvalitete i 1 administrator		12 inspektora		Ukupno 49 zaposlenika. Kvaliteta revizije – 1 voditelj službe, 1 glavna stručna osoba i 5 viših stručnih osoba. Služba za izdavanje dozvola za rad – 1 voditelj službe, 1 glavna stručna osoba i 3 viših stručnih osoba. Pravna služba – 1 voditelj službe, 3 više stručne osobe. Ocjenjivanje kvalitete u nadzoru – 1 voditelj službe, 3 više stručne osobe. Odgovornost u oblasti održivosti – 1 zaposlenik. Druge službe – 28 zaposlenika.	9 zaposlenika na kraju 2023. – budžet za 11
Broj revizorskih društava i revizora						
288 revizorskih društava, 29 revizora	114 revizorskih društava	67 revizorskih društava, 4 samostalna ovlaštena revizora koji obavljaju zakonske revizije, 1329 aktivnih ovlaštenih revizora	1083 revizorskih društava, 45 896 članova zakonom propisanih računovodstvenih organizacija	167 revizorskih društava	153 revizorskih društava, 314 samostalnih revizora	46 revizorskih društava
Broj revizorskih društava koja obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa						
15	Ne postoji kao zasebna kategorija	Ne postoji kao zasebna kategorija	8	Ne postoji kao zasebna kategorija	6	10
Broj zakonskih revizija subjekata od javnog interesa						
264 (uključujući revizije konsolidiranih financijskih izvještaja), 176 subjekata od javnog interesa	Nije primjenjivo	205	502	Nije primjenjivo	182	84
Objavljen godišnji izvještaj						
Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da

Mala zemlja

Mala / srednja zemlja

Srednja zemlja

Velika zemlja

3.1. Nadležnost za zakonodavstvo

Sve države članice implementirale su zahtjeve EU-a za uspostavljanje sustava javnog nadzora i tijela za nadzor revizije, ali se razlikuju po nadležnosti za zakonodavstvo kojim se uspostavlja sustav javnog nadzora i po zakonu u kojem se taj sustav uspostavlja. U nastavku je to prikazano za odabrane zemlje koje se uspoređuju, te za Francusku i Njemačku.

Ključne implikacije za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ U mnogim je zemljama EU-a za uspostavu sustava javnog nadzora nadležno Ministarstvo financija, ali postoje i drugi primjeri koji uključuju druga ministarstva i Komisije za vrijednosne papire.
- ✦ Ako u određenoj jurisdikciji postoji zaseban Zakon o reviziji, obično dolazi do izmjena tog zakona.

Tablica 2. Nadležnost za zakonodavstvo kojim se uspostavlja sustav javnog nadzora i relevantni zakon u kojem se taj sustav uspostavlja

Zemlja	Austrija	Estonija	Francuska	Njemačka	Grčka
Tijelo državne uprave nadležno za sustav javnog nadzora	Federalno ministarstvo financija	Ministarstvo financija	Ministarstvo pravosuđa	Federalni ured za ekonomske poslove i kontrolu izvoza	Ministarstvo financija
Zakonodavstvo	Zakon o nadzoru revizora ²⁷ i Uredba (EU) br. 537/2014	Zakon o revizorskim djelatnostima, ²⁸ Uredba ²⁹	H2A Pravilnik br. 2023-1142 od 6. prosinca/decembra 2023., (H3C) Zakon o financijskoj sigurnosti od 1. kolovoza/ augusta 2003.	Zakon o reformi nadzora revizora	Zakon 3148/2003, izmijenjen Zakonom 4449/2017

Zemlja	Irska	Latvija	Litva	Poljska	Slovenija
Tijelo državne uprave nadležno za sustav javnog nadzora	Ministarstvo poduzetništva, trgovine i rada	Služba za politiku i nadzor revizije privrednih društava u okviru Ministarstva financija	Ministarstvo financija	Ministarstvo financija	Ministarstvo financija
Zakonodavstvo	Zakon o privrednim društvima iz 2014. (izmijenjen 2018.) i Uredba br. 360 iz 2017.	Zakon o pružanju revizorskih usluga iz 2004. (izmijenjen 2019.), članak 26.	Zakon br. 458 od 5. lipnja/juna 2015. i Zakon o reviziji ³⁰ br. XIII-96 iz 2017. te Uredba (EU) br. 537/2014	Izmijenjeni Zakon od 11. svibnja/maja 2017. o ovlaštenim revizorima, revizorskim društvima i javnom nadzoru	Zakon o revidiranju (ZRev-2) i Uredba (EU) br. 537/2014

■ Mala zemlja

■ Mala / srednja zemlja

■ Srednja zemlja

■ Velika zemlja

²⁷ Vidjeti: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009615>.

²⁸ Vidjeti: <https://www.riigiteataja.ee/akt/117032023006#para121lg3>.

²⁹ Vidjeti: <https://www.riigiteataja.ee/akt/131102017003>.

³⁰ Vidjeti: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/40997e20566b11e78869ae36ddd5784f?jfwid=pflfeukkm>.

3.2. Ustrojstvo sustava javnog nadzora

Tijela za nadzor revizije u državama članicama EU-a nalaze se u različitim tijelima državne uprave, pri drugim regulatornim tijelima ili su neovisno tijelo za nadzor. Svaka je zemlja utvrdila najbolje ustrojstvo za sustav nadzora na temelju nacionalnih okolnosti dotične zemlje. Od zadnje publikacije Svjetske banke o sustavima javnog nadzora EU-a 2017.,³¹ tijela EU-a za nadzor revizije znatno su razvila svoje sustave i ustrojstva nadzora, među ostalim razmjenom iskustava s drugim tijelima za nadzor revizije, ali nije došlo do velikih promjena ustrojstva sustava javnog nadzora.

Ključne implikacije za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ Postoje prethodni primjeri u EU-u za niz opcija u pogledu ustrojstva tijela za nadzor revizije. Najčešće su u sklopu tijela državne uprave ili neovisno tijelo (u potonjem slučaju vjerojatno se nalaze u blizini vladinog ministarstva koje ga financira).
- ✦ Najbolje ustrojstvo tijela za nadzor revizije ovisit će o političkom okruženju u zemlji, ali i o modelu financiranja.

3.3. Upravljanje tijelom za nadzor revizije

Dobro upravljanje podupire povjerenje javnosti u proces nadzora. Treba uspostaviti sljedeće:

- ✦ Jasnu ulogu tijela za nadzor revizije, uključujući njegovu sposobnost osporavanja pitanja koja se odnose na strateško upravljanje kao što su revidiranje proračuna i rezultata.
- ✦ Odgovornost prema vladinom ministarstvu koje financira tijelo za nadzor revizije za način trošenja sredstava i za osiguravanje pouzdanosti regulatorne funkcije i njezine vrijednosti za uloženi novac.
- ✦ Povremenu provjeru funkcioniranja okvira kako bi se osigurala njegova relevantnost i aktualnost.

U sljedećoj tablici prikazano je upravljačko ustrojstvo tijela za nadzor revizije u zemljama koje se uspoređuju.

Ključne implikacije za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ Tijela za nadzor revizije ili njima istovjetna tijela imaju između 3 i 14 članova. Članovi tijela mogu biti raznovrsnih profila, što je

Tablica 3. Ustrojstvo i zahtjevi za uspostavu upravljačkog tijela

Zemlja	Sastav upravljačkog tijela	Broj članova	Trajanje mandata	Većina članova ne obavlja revizorsku djelatnost	Primjenjuju se uvjeti za neovisnost u skladu s člankom 21. Uredbe br. 537/2014
Austrija	Upravni i nadzorni odbor	6	5 godina	Da	Da
Grčka	Upravno vijeće	5	3 godine	Da	Da
Irska	Upravno vijeće	9	Nije primjenjivo	Da	Da
Litva	Odbor za nadzor revizije	7	Nije primjenjivo	Da	Da
Poljska	Savjet	10	4 godine	Da	Da
Slovenija	Stručni savjet	9	6 godine	Da	Da

■ Mala zemlja ■ Mala / srednja zemlja ■ Srednja zemlja ■ Velika zemlja

³¹ World Bank. 2017. Public Oversight Systems for Statutory Audit in the EU [Sustavi javnog nadzora za zakonsku reviziju u EU-u].

odraz razvoja revizije i njezine povezanosti s drugim strukama i zainteresiranim stranama, npr. investitorima, donatorima pa čak i javnim sektorom u svakoj zemlji.

- ✦ Ne postoji jedinstveni model najbolje prakse. Međutim, obvezom javnog objavljivanja godišnjeg izvještaja u EU-u uvodi se potrebna transparentnost. Osim toga, objavljeni profili članova na internetskoj stranici IFIAR-a za tijela za nadzor revizije koja su članovi IFIAR-a pružaju sveobuhvatne javno dostupne podatke o upravljanju tijelima za nadzor revizije.

3.4. Resursi i financiranje

U članku 32. stavku 7. Revizijske direktive (EU) navodi se sljedeće:

„Sustav javnog nadzora na odgovarajući se način financira te su mu na raspolaganju odgovarajući resursi [...]. Financiranje sustava javnog nadzora je sigurno i ne ovisi ni o kakvim neprimjerenim utjecajima od strane ovlaštenih revizora ili revizorskih društava.“

Tijela za nadzor revizije moraju uzeti u obzir razinu resursa (kapaciteta i vještina) koji su im potrebni za učinkovit nadzor. Potrebno je utvrditi trenutačne i buduće potrebe za vještinama. Kadrovska politika i postupci su ključni za osiguravanje odgovarajuće naknade za rad, učinkovitog zapošljavanja i zadržavanja zaposlenika.

Ključno je da tijela za nadzor revizije surađuju s donositeljima politika kako bi osigurali dovoljno sredstava za učinkovit i efikasan rad. Važno je imati odgovarajuće kvalificirane i iskusne vođe koji vode organizaciju odozgo prema dolje.

Tijela za nadzor revizije često moraju opravdati proračun unutar vlade ili ministarstva koje ih financira, što se može postići na sljedeći način:

- ✦ Provođenjem analize poslova koje će pripadnici tijela za nadzor revizije morati obaviti kako bi ostvarili svoje ciljeve i zadatke te, uz to, utvrđivanjem potrebnih vještina i resursa za učinkovito obavljanje tih poslova.
- ✦ Provođenje analize nedostataka (koja uključuje kapacitete i sposobnosti) za ključne nadležnosti tijela za nadzor revizije. Time bi se procijenilo znanje i vještine trenutačnih zaposlenika te ocijenile dodatne potrebne vještine kako bi tijelo za nadzor revizije ispunilo očekivanja u svim oblastima, tj. u oblastima osiguranja kvalitete i kontrole kvalitete rada, izvještavanja, istražnih radnji i sankcioniranja te javnog izvještavanja.

Javno dostupne informacije o zaposlenicima tijela za nadzor revizije (broj, nadležnosti i naknade za rad) općenito su ograničene. Dostupni resursi razlikovat će se ovisno, na primjer, o veličini zemlje i prevladavajućim razinama plaća. Sljedeće informacije bile su lako i javno dostupne, te ukazuju na to da se broj inspektora za provjeru kvalitete revizije kreće od 4 do 12:

Tablica 4. Broj zaposlenika u tijelima za javni nadzor

Zemlja	Austrija	Estonija	Grčka	Irska
Broj zaposlenika (uključujući stručne osobe)	8,7 ekvivalenata punog radnog vremena. Kontrole kvalitete rada i istrage s inspektorima koji rade puno radno vrijeme – 4 zaposlenika. Pravni poslovi, međunarodni poslovi i osiguranje kvalitete – 3 zaposlenika. Administrativno osoblje 1,7 ekvivalenata punog radnog vremena.	4 stručne osobe za kontrolu kvalitete i 1 administrator	Nije primjenjivo	12 inspektora

Zemlja	Latvija	Litva	Slovenija
Broj zaposlenika (uključujući stručne osobe)	Nije primjenjivo	Ukupno 49 zaposlenika. Kvaliteta revizije – 7 zaposlenika. Služba za izdavanje dozvola za rad – 5 zaposlenika. Pravna služba – 4 zaposlenika. Ocjenjivanje kvalitete u nadzoru – 4 zaposlenika. Odgovornost u oblasti održivosti – 1 zaposlenik. 28 zaposlenika radi u drugim oblastima koje nisu povezane s nadzorom revizije.	9 zaposlenika na kraju 2023. – proračun za 11 zaposlenika

Ključne implikacije za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ Tijela za nadzor revizije moraju imati potrebne resurse i sredstva za izvršavanje svojih dužnosti u skladu s relevantnim zakonodavstvom.
- ✦ Na manje razvijenim tržištima nisu uvijek dostupne osobe s odgovarajućim iskustvom i kvalifikacijama.
- ✦ Tijelima za nadzor revizije opravdavanje sredstava uvijek predstavlja izazov. Buduća tijela za nadzor revizije mogla bi kroz bilateralne suradnje dobiti usporedive informacije o resursima kao potporu zahtjevima za financiranje.

3.5. Delegiranje funkcija

Kako je utvrđeno u članku 32. stavku 4. točki (b) Revizijske direktive, tijela za nadzor revizije mogu delegirati neke funkcije u konkretnim slučajevima sve dok i dalje snose krajnju odgovornost i mogu ponovno preuzeti te funkcije.

Međutim, u Revizijskoj uredbi se navodi da se neke funkcije povezane s revizijama subjekata od javnog interesa ne mogu delegirati, uključujući provjeru kvalitete rada revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa.

Funkcije se općenito delegiraju u većim jurisdikcijama EU-a, u kojima postoji velik broj zakonskih revizija, revizorskih društava i registriranih revizora. Tijela za nadzor revizije obično mogu delegirati funkcije lokalnoj profesionalnoj računovodstvenoj ili

Tablica 5. Funkcije tijela za nadzor revizije delegirane drugim tijelima

Zemlja	Austrija	Estonija	Grčka	Irska
Funkcije delegirane drugim tijelima	Postavljanje revizijskih standarda i standarda etike, obrazovanje/stalna izobrazba i kontrola kvalitete rada revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa delegirani su Austrijskoj komori javnih računovođa i poreznih savjetnika	Stalna izobrazba delegirana je Estonskom savezu revizora.	Provjere kvalitete rada revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa i izdavanje nekih vrsta dozvola za rad, obrazovanje i stalna izobrazba.	Zakonske revizije subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa provjeravaju priznate računovodstvene organizacije. Izdavanje dozvola za rad, registracija i obrazovanje/stalna izobrazba također se delegiraju.

Zemlja	Latvija	Litva	Slovenija
Funkcije delegirane drugim tijelima	(i) Inicijalno stručno obrazovanje, stručni ispit i stalna izobrazba, (ii) dozvole za rad i registar revizora, podložno nadzoru i odobrenju Službe za politiku i nadzor revizije privrednih društava, (iii) registar revizora iz trećih zemalja, (iv) provjere osiguranja kvalitete, te istražni i kazneni postupci za zakonske revizije subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa.	Izdavanje dozvola za rad, registracija, stalna izobrazba	Nema delegiranja funkcija. ANR je direktno nadležan za izdavanje dozvola za rad, registraciju, reviziju/etiku, obrazovanje/stalnu izobrazbu, kontrolu kvalitete rada i provedbu regulative.

■ Mala zemlja

■ Mala / srednja zemlja

■ Srednja zemlja

■ Velika zemlja

revizorskoj organizaciji, npr. za provjeru kvalitete revizija koje nisu povezane sa subjektima od javnog interesa. U nekim slučajevima delegiranje funkcija može pomoći tamo gdje su dostupna vrlo ograničena sredstva pa se dio opterećenja povezanog s resursima može podijeliti s organizacijama kojima su te zadaće delegirane.

Analiza zemalja koje se uspoređuju upućuje na to da se obrazovanje i stalna izobrazba najčešće delegiraju. Ponekad se delegiraju kontrole kvalitete rada revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa, ali ne uvijek, kao i registracija revizora. U jednom slučaju ne delegiraju se nikakve funkcije. U tablici u nastavku prikazan je raspon delegiranja funkcija u zemljama koje se uspoređuju (sustavi javnog nadzora u državama članicama EU-a koje se uspoređuju opisani su u Dodatku 2.).

Ključne implikacije za zemlje koje uspostavljaju sustav javnog nadzora sličan sustavu EU-a:

- ✦ Delegiranje funkcija može biti korisno tamo gdje su sredstva ograničena jer se može podijeliti opterećenje u pogledu resursa.
- ✦ Ne postoji konsenzus o tome treba li delegirati funkcije i koje funkcije treba delegirati.
- ✦ Kad je to moguće, zakonodavstvom treba jasno utvrditi osnovu za delegiranje funkcija i jasno navesti da krajnju odgovornost i dalje snosi tijelo za nadzor revizije te utvrditi mehanizam za ponovno preuzimanje delegiranih funkcija tijela za nadzor revizije u konkretnim slučajevima.



Sustavi javnog nadzora u državama zapadnog Balkana

4.1. Napredak u uspostavi sustava javnog nadzora

Albanija je ostvarila velik napredak u uspostavi sustava javnog nadzora, uz podršku Svjetske banke i druge tehničke pomoći. To ne iznenađuje jer je Albanija imala koristi od međunarodnih programa pomoći, prvenstveno u okviru programa koje financira Svjetska banka s vrlo značajnim sredstvima. Albansko tijelo za nadzor revizije, Odbor za javni nadzor Albanije, dovršio je šest ciklusa provjere kvalitete rada revizorskih društava koja obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa i započeo sa sedmim ciklusom. Ima naprednu metodologiju za kontrolu kvalitete u skladu s najboljom međunarodnom praksom, koja je razvijena u okviru programa pomoći i dodatno unapređena na temelju vlastitih kapaciteta i praktičnog iskustva u oblasti nadzora. Uspostavljena praksa kontrole kvalitete obuhvaća izvještavanje revizora o nalazima u izvještaju o provjeri osiguranja kvalitete, dogovaranje akcijskog plana

kojim se zahtijevaju korektivne mjere za uklanjanje nedostataka i zahtijevanje povremenih izvještaja o provedbi dogovorenih korektivnih mjera. Albanija je dugogodišnja članica IFIAR-a i u protekle dvije godine vrlo je aktivna u radnim grupama IFIAR-a i na radionicama IFIAR-a o kontroli kvalitete. Sustavi istraga i sankcija su u funkciji i učinkoviti. Najnovijim izmjenama Zakona o reviziji uspostavljene su stroge, ali proporcionalne sankcije za jačanje provedbe regulative. Odbor za javni nadzor Albanije se suočava s nekim izazovima. Unapređenje kvalitete revizije učinkovitim nadzorima stalni je proces svojstven svim tijelima za nadzor revizije širom svijeta. Uvijek se može učiniti više s pristupom većem broju resursa i s dovoljnim ovlastima za provedbu regulative. Ukratko, Albanija je primjer koji drugi trebaju slijediti, premda je primila znatnu pomoć iz projekta koji je bio namijenjen isključivo Albaniji.

Na sličan je način i **Srbija** ostvarila napredak u uspostavi sustava javnog nadzora, također uz podršku tehničke pomoći Svjetske banke. Dovršene su kontrole kvalitete rada glavnih revizorskih društava

koja obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa i popraćeni nalazi prvotnih provjera u kontrolnim nadzorima. Uspostavljena je metodologija kontrole kvalitete rada u obavljanju revizije prema međunarodnim standardima koja se zasniva na metodologiji kontrole kvalitete koju primjenjuje francusko regulatorno tijelo. Sustav istraga i sankcija je u funkciji i primijenjen u nizu slučajeva. Kao i u slučaju Albanije, postoje stalni izazovi u pogledu unapređenja nadzora, dobivanja više resursa i, po mogućnosti, većih mogućnosti sankcioniranja i izricanja novčanih kazni.

Crna Gora je ostvarila relativan napredak u uspostavi sustava javnog nadzora. Ima snažno vodstvo i podršku vlade te je imenovala dva inspektora, a još su dva predviđena proračunom te ih planira zaposliti u kratkom roku. Započela je s kontrolama kvalitete rada revizorskih društava primjenom metodologije kontrole kvalitete prema međunarodnim standardima koja je osigurana u okviru programa REPARIS for SMEs. Provedena je kontrola kvalitete rada brojnih revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa i drugih subjekata te je u tijeku postupak raspravljanja o nalazima tih kontrola. To je dobar početak, ali i dalje postoje izazovi. Teško je zaposliti odgovarajuće zaposlenike, a u tijeku je prva faza nadzora pa se postupak kontrole kvalitete još razvija. Uz stalnu podršku međunarodnih stručnjaka, program se može dobro uspostaviti u kratkom roku te bi se napredak trebao nastaviti.

U **Bosni i Hercegovini** uspostavljena su tri sustava javnog nadzora u tri konstitutivne jurisdikcije. U nedavnoj procjeni usklađenosti EU je primijetio da se pravom EU-a zahtijeva da se u svakoj državi imenuje jedno nadležno tijelo. Glavni je izazov za Bosnu i Hercegovinu uspostaviti jedinstveno tijelo za nadzor revizije na razini cijele zemlje. U okviru programa REPARIS for SMEs nedavno je održana konferencija na kojoj se raspravljalo o načinima na koje se to može ostvariti. Republika Srpska poduzela je korake da započne s nadzorima revizije. Imenovana je glavna osoba za tu funkciju koja je dovršila analizu revizorskog tržišta koja prethodi pokretanju postupka nadzora. U kontrolama kvalitete rada koristit će se dostupne međunarodne metodologije. Federacija Bosne i Hercegovine još nije uspostavila neovisni program kontrole kvalitete rada revizora

koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa. Nadzori se i dalje delegiraju Revizorskoj komori. Uspostava tog programa glavni je izazov za tijelo za nadzor revizije. Najveću prepreku vjerojatno predstavljaju poteškoće u dobivanju dovoljnih resursa. Vijeće za računovodstvo i reviziju Brčko distrikta imenovalo je člana nadležnog za kontrolu kvalitete revizije, ali još nisu provedeni nadzori.

Kosovo je započelo prvu fazu nadzora revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, uz znatnu podršku u okviru programa REPARIS for SMEs. Provedena je prva faza nadzora najvećih međunarodnih mreža revizorskih društava, a obavljani su i neki kontrolni nadzori. Međutim, Kosovu i dalje nedostaje vlastiti zaseban tim za provođenje nadzora. Najveći izazov za Kosovski savjet za financijsko izvještavanje je osiguravanje dovoljnih sredstava za zapošljavanje i zadržavanje odgovarajuće kvalificiranih neovisnih inspektora.

Sjeverna Makedonija još nije započela s provedbom programa nadzora. Premda je Savjet za unapređenje i nadzor revizije (SUNR) uspostavljen i u funkciji, nadzore obavlja samo profesionalna organizacija. Sljedeći korak potreban za ostvarenje napretka u pogledu usklađenosti sa zakonodavnim okvirom EU-a je zapošljavanje odgovarajućih inspektora i početak kontrole kvalitete rada barem revizora koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa.

Zaključno, postignut je raznolik napredak u uspostavi sustava javnog nadzora koji su u skladu sa zakonodavnim okvirom EU-a. Učinkovito vodstvo i podrška međunarodnih organizacija i stručnjaka rezultirali su velikim napretkom u Albaniji i Srbiji, gdje tijela za javni nadzor koja su u potpunoj funkciji mogu zahtijevati visoki stupanj usklađenosti sa zahtjevima EU-a. Obje zemlje pokazuju primjere dobre prakse za druge zemlje koje nisu toliko napredovale u ovoj oblasti. Napredak koji je ostvarila Crna Gora bio je po uzoru na te dvije zemlje. Druge države su još uvijek u ranim fazama uspostave programa nadzora. Ograničeni resursi i zadržavanje snažne političke podrške i dalje su veliki izazovi. Detaljni opisi sustava javnog nadzora u svakoj državi zapadnog Balkana prikazani su u Dodatku 3. Neke od ključnih karakteristika sažeto su prikazane u sljedećoj tablici.

Tablica 6. Karakteristike država zapadnog Balkana

Albanija	Federacija Bosne i Hercegovine	Republika Srpska – Bosna i Hercegovina	Brčko distrikt – Bosna i Hercegovina	Kosovo	Crna Gora	Sjeverna Makedonija	Srbija
Neovisno regulatorno tijelo ³²	Ministarstvo financija	Ministarstvo financija	Direkcija za financije	Ministarstvo financija, rada i transfera	Ministarstvo financija	Ministarstvo financija	Komisija za hartije od vrednosti
Tijelo državne uprave nadležno za sustav javnog nadzora							
Relevantno zakonodavstvo							
Zakon o zakonskoj reviziji i ustrojavanju računovodstvene struke br. 10091 od 5. ožujka/marta 2009., izmijenjen u travnju/aprilu 2016. Zakonom br. 47/2016 i u prosincu/decembru 2024. Zakonom br. 126/2024., Uredba Vijeća ministara 786/2016, s izmjenama i dopunama.	Rješenje Vlade Federacije Bosne i Hercegovine broj: V.1163/2022 od 28. srpnja/jula 2022. (Službene novine Federacije BiH, br. 61/22). Zakon o računovodstvu i reviziji (Službeni glasnik BiH, broj 42/04). Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji BiH (Službene novine Federacije BiH, broj 15/21).	Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 94/15, 78/20). Uputstvo o provođenju nadzora (Službeni glasnik RS, br. 3/25 od 17. siječnja/januara 2025.).	Zakon o Direkciji za financije Brčko distrikta BiH. Zakon o računovodstvu i reviziji u Brčko distriktu.	Zakon br. 06/L-032 o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji, na snazi od 2019.	Zakon o reviziji iz 2017. (Službeni list Crne Gore, br. 01/17).	Zakon o reviziji Sjeverne Makedonije (Službeni glasnik Republike Sjeverne Makedonije, br. 122/21).	Zakon o reviziji (Službeni glasnik RS 73/2019) i Zakon o tržištu kapitala (Službeni glasnik RS 129/2021).
Naziv tijela za nadzor revizije							
Odbor za javni nadzor	Odbor za javni nadzor	Savjet za računovodstvo i reviziju RS-a	Savjet za računovodstvo i reviziju Brčko distrikta	Odbor za javni nadzor Kosova, pod nadzorom Kosovskog savjeta za finansijsko izveštavanje	Direkcija za nadzor nad revizijom	Savjet za unapređenje i nadzor revizije Republike Sjeverne Makedonije (SUNR)	Odbor za javni nadzor revizije
Broj članova							
5	5	5	7	5	5	7	7
Izvor financiranja							
3 posto od naknada za reviziju subjekata od javnog interesa, sredstva iz doprinosa profesionalne računovodstvene organizacije, bespovratna sredstva dodijeljena za funkciju osiguranja kvalitete i nadzora, državni proračun.	Državni budžet	Državni budžet	Državni budžet	Državni budžet	Državni budžet	Državni budžet, doprinos registriranih revizorskih društava i ovlaštenih samostalnih revizora.	1) Poseban doprinos revizora za obavljanje kontrole kvalitete rada revizorskih društava, 2) drugi izvori u skladu sa zakonom.

³² Članove imenuje ministar financija, među ostalim na prijedlog visokoškolskih ustanova i parlamentarnog odbora nadležnog za privredu i financije.

Albanija	Federacija Bosne i Hercegovine	Republika Srpska – Bosna i Hercegovina	Brčko distrikt – Bosna i Hercegovina	Kosovo	Crna Gora	Sjeverna Makedonija	Srbija
Funkcije delegirane drugom tijelu							
Nadzori subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa delegiraju se Institutu ovlaštenih revizora – IEKA, kojem se delegiraju i prijevodi MReVS-a, kodeksa etike IESBA-e i međunarodnih standarda za pružanje usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja.	Nadzori revizorskih društava delegiraju se Revizorskoj komori FBiH-a.	Certificiranje revizora obavlja profesionalna organizacija – Savez računovođa i revizora Republike Srpske.	Ne delegiraju se funkcije nadzora revizije.	Ne delegiraju se funkcije nadzora revizije.	Nadležnost za provedbu programa kontinuiranog obrazovanja ovlaštenih revizora (koji utvrđuje Ministarstvo finansija) delegira se Institutu sertifikovanih računovođa, koji izrađuje program kontinuiranog profesionalnog razvoja koji pregledava Savjet za reviziju na temelju mišljenja Ministarstva finansija, a odobrava ga Ministarstvo finansija.	Nadzore obavlja profesionalna organizacija, Institut ovlaštenih revizora Republike Sjeverne Makedonije, u okviru nadležnosti utvrđenih Zakonom o reviziji.	Funkcije delegirane Komori ovlaštenih revizora Srbije uključuju: ispite za sticanje zvanja ovlaštenog revizora, kontinuirani profesionalni razvoj, licenciranje ovlaštenih revizora i revizorskih društava, provođenje MReVS-a i Kodeksa etike za revizore.
Broj zaposlenika (uključujući stručne osobe)							
1 izvršni direktor, 3 viša inspektora za osiguranje kvalitete, 1 stručnjak za pravna pitanja, 2 stručnjaka za financije i administraciju	Nije primjenjivo	3	1 član imenovan i nadležan za kontrolu kvalitete revizije	Nije ih bilo na datum izvještavanja	3 zaposlenika uključujući izvršnog direktora i 2 inspektora. U planu su još 2 inspektora.	7 zaposlenika u stručnoj službi Savjeta	Nije primjenjivo
Broj revizorskih društava i revizora							
71 revizorsko društvo i 143 samostalnih revizora, 26 revizora zaposlenih u revizorskim društvima	85 revizorskih društava	38 revizorskih društava	21 revizorsko društvo	24 revizorska društva i 69 licenciranih revizora	31 revizorsko društvo i 108 ovlaštenih revizora	2265 ovlaštenih revizora, 29 revizorskih društava i 14 samostalnih ovlaštenih revizora	77 revizorskih društava
Broj zakonskih revizija							
3784	2777	1090	Nije primjenjivo	725	Oko 550	Nije primjenjivo	5999
Broj revizorskih društava koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa							
62	Nije primjenjivo	270	21	12 do 16	20	270	27
Broj zakonskih revizija subjekata od javnog interesa							
1006	470	490	Nije primjenjivo	313	Nije primjenjivo	200	Nije primjenjivo

■ Mala zemlja

■ Mala / srednja zemlja

■ Srednja zemlja

■ Velika zemlja



Zajednički izazovi i predložena rješenja pri uspostavi sustava javnog nadzora u EU-u

Brojna europska tijela za nadzor revizije naišla su na slične izazove u uspostavi i implementaciji nadzora revizije, od kojih su neki navedeni u nastavku, s rješenjima koja su predmetna tijela provela.

5.1. Upravljanje i imenovanje članova

Imenovanje članova može biti velik izazov. U skladu s člankom 32. stavkom 3. Revizijske direktive:

„Nadležnim tijelom upravljaju osobe koje ne obavljaju revizorsku djelatnost, a koje raspolažu znanjem u područjima relevantnima za zakonsku reviziju.“

U članku 29. točki (a) navodi se sljedeće:

„sustav osiguranja kvalitete organiziran je na način da je neovisan o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima koji su predmet provjere“.

To zajedno dovodi do potencijalnog problema.

Upravljanje i članovi tijela za javni nadzor trebaju raspolagati znanjem u područjima relevantnima za reviziju, ali i biti neovisni o struci. To može biti teško postići u praksi. Osobe koje raspolažu najvećim znanjem u područjima relevantnima za reviziju su osobe koje su se bavile revizijom na najvišoj razini u zemlji. Međutim, takve osobe imaju mnogo stvarnih i potencijalnih problema s neovisnošću. Vjerojatno poznaju mnoge revizore i revizorska društva koja su predmet provjere, posebno u malim zemljama. Vjerojatno su radili za jedno revizorsko društvo ili više njih u zemlji. Možda im je mirovina povezana s nekim revizorskim društvom.

Potpuna neovisnost može biti popraćena ograničenom količinom znanja. Odvjetnik ili član regulatornog tijela mogu imati bogato poslovno iskustvo, ali možda ne znaju mnogo o MRevS-ima. Tijekom upravljanja tijelima za nadzor revizije bit će potrebno razmotriti kompleksna revijska pitanja. Barem neki članovi

odbora moraju imati iskustvo i kompetentnost kako bi se mogli nositi s izazovima iskusnih i kompetentnih viših revizora.

IFIAR je prepoznao ovaj problem pri izradi svojih temeljnih principa za organizacije članice. Neki članovi predložili su da se princip formulira na način da se „svi sukobi interesa moraju spriječiti“, ali dogovoreno je da se svi značajni sukobi moraju spriječiti jer se neminovno neće svi sukobi moći izbjeći.

Rješenja u praksi gotovo uvijek uključuju određenu mjeru kompetentnosti i neovisnosti. Optimalno rješenje vjerojatno će uključivati imenovanje ravnomjerne kombinacije iskusnih revizora koji ne obavljaju revizorsku djelatnost nakon odgovarajućeg „razdoblja mirovanja“ (nakon što nisu radili, recimo, tri ili pet godina) i većine kvalificiranih stručnjaka, članova regulatornih tijela i drugih koji nisu toliko povezani s revizorskim društvima, kao što su članovi regulatornih tijela, odvjetnici, državni službenici itd.

5.2. Imenovanje (i zadržavanje) kadrova

Slični se izazovi mogu pojaviti i s kadrovima. Na nekim tržištima je vrlo teško, ako ne i nemoguće, pronaći dovoljno kompetentne i iskusne inspektore da se na odgovarajući način suprotstave višim revizorima, a da pritom ostanu neovisni i da ne budu u mogućem sukobu interesa. To je posebno problematično na malim nacionalnim revizorskim tržištima, ali i na većim tržištima. Na primjer, revizorski partneri ili viši menadžeri potrebni su u nadzoru kompleksnih revizija i za osporavanje revizorskih prosudbi koje su donijeli viši revizorski partneri u međunarodnim mrežama revizorskih društava. Potencijalni inspektori tog kalibra često su radili u jednom revizorskom društvu u međunarodnoj mreži ili više njih u zemlji i zbog toga su potencijalno u sukobu interesa. Te sukobe u određenoj mjeri može ublažiti inspektor koji ne provjerava „vlastita“ društva dok ne prođe „razdoblje mirovanja“, ali sukob interesa je u određenoj mjeri i dalje prisutan, posebno u malim zemljama.

Rješenja uključuju postavljanje nekoliko razina provjere inspekcijskih spisa, rezultata i nalaza, tako da nije samo jedan član osoblja uključen u dovršetak bilo kojeg nadzora. Ta unakrsna provjera provodi se

čak i u malim inspekcijskim timovima sa samo 2 do 3 člana. Drugo je rješenje pažljivo upravljati programom nadzora kako inspektori ne bi trebali provjeravati društva za koja su radili. Premda je potrebno vjerovati dignitetu viših inspektora, takvi zaštitni mehanizmi pomažu osigurati jasno dokazivanje neovisnosti.

5.3. Razine plaća za najbolje kadrove

Opći je izazov osigurati dovoljne plaće ili pakete naknada za privlačenje i zadržavanje iskusnog višeg kadra. To je možda najveća pojedinačna komponenta financiranja ondje gdje su nadzori u glavnom fokusu tijela za nadzor revizije, što bi vjerojatno trebao biti slučaj. Kao što je spomenuto, za učinkovito osporavanje glavnih revizorskih prosudbi možda je potrebno imati inspektore koji su pandani višem osoblju koje je predmet provjere. Za takve kadrove možda će biti potrebne tržišne plaće, koje mogu biti izvan financijske sposobnosti tijela za nadzor revizije. Osim toga, ako su inspektori pripadnici tijela državne uprave, na njih se primjenjuju platne ljestvice državnih službenika koje mogu biti dosta ograničavajuće.

Rješenja moraju odgovarati specifičnim uvjetima u svakoj zemlji. Možda će pomoći stvaranje cjelovitog paketa u kojem je plaća samo jedna komponenta, s većim regresima, fleksibilnim načinom rada i razumnim pristupom radnom vremenu, čime se može povećati paket plaća srednje razine, posebno ako revizorska društva imaju dugo radno vrijeme i kulturu rada vikendom. Drugi je pristup povećati kompetentnost kadrova koji nemaju toliko iskustva intenzivnom obukom. I atraktivni paketi naknada za rad mogu pomoći u zadržavanju kadrova ako bi povratak u revizorska društva imao negativan učinak na način života, kao kompenzacija za veće plaće.

5.4. Ocjenjivanje kvalitete revizije nakon provedenog nadzora

Tijela za nadzor revizije mogu imati teškoća s davanjem ukupne ocjene revizorskim društvima

nakon provedenog nadzora jer nije uvijek lako odrediti ukupnu kvalitetu revizije u revizorskom društvu. Dodjeljivanje jedinstvene ocjene često pretjerano pojednostavnjuje nalaze provedenog nadzora. Kao zamjenska vrijednost za kvalitetu revizije, često se uzima mjera u kojoj revizor slijedi MRevS-e ili druge slične standarde, ali radi se o standardima koji se temelje na principima i zahtijevaju značajne revizorske prosudbe. Kvalitetu revizije obično određuju te prosudbe, posebno kad je riječ o kompleksnim revizijama. Na primjer, u skladu sa standardom MRevS 500 potrebno je prikupiti dovoljno revizijskih dokaza na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje, ali revizor i revizorski inspektor procjenjuju koliko je dokaza dovoljno.

Revizijski standardi se preklapaju, a neki imaju veći učinak na sigurnost i opravdanost revizorskog mišljenja od drugih. Europska tijela za nadzor revizije često koriste broj prekršenih pojedinačnih revizijskih standarda kao podlogu za ocjenjivanje, i to za pojedinačne revizorske spise, kao i za ukupnu ocjenu revizorskih društava. Jedan od razloga zašto to rade je zato što im pomaže u naknadnim sukobima i sudskom progonu izazvanom posljedicama loše kvalitete revizije. Međutim, može se dogoditi da se većina revizijskih standarda može slijediti, ali da se zbog jedne značajne neprimjerene revizorske prosudbe poništi revizija, što automatski sa sobom povlači najnižu ocjenu, na primjer ako se pojavi problem s neovisnošću ili ako se ne evidentira znatan saldo na bankovnom računu. Inspektor mora znati primijeniti svoje iskustvo i prosudbu za procjenu težine i učinka prekršenog standarda, a ne samo pobrojati prekršene standarde.

Slično tome, možda će biti teško „zbrojiti“ ocjene svakog ocijenjenog revizorskog spisa kako bi se dobila ukupna ocjena revizorskog društva, pogotovo ako se ocjenjuje više revizorskih partnera. Prosječnom ocjenom revizorskih spisa zanemaruju se znatni rizici za revizorska društva koje revidira nekvalitetan revizor.

Rješenje može biti fleksibilan pristup koji će tijelo za nadzor revizije primijeniti za ocjenjivanje kvalitete revizije u nadzoru u okviru određenih pravnih karakteristika jurisdikcije. Možda je najbolji način za ocjenjivanje kvalitete revizije da se iskusnom

inspektoru omogućiti da ocijeni kvalitetu, umjesto da pobroji prekršaje koji mogu ograničiti njegovu sposobnost da se osloni na svoj instinkt i iskustvo. Inspektor o ocjeni treba porazgovarati sa svojim menadžerom ili drugim inspektorom kako bi potvrdio svoju prosudbu o nalazima.

5.5. Nalazi prvih provedenih nadzora

Sva uspostavljena tijela za nadzor revizije suočila su se s vrlo sličnim izazovima u prvim fazama provođenja nadzora revizije u svojoj zemlji. U mnogim se slučajevima u prvom ciklusu nadzora revizorskih društava susreću tri vrste revizora: oni koji obavljaju malo revizijskih poslova ili ih uopće ne obavljaju, oni koji pokušavaju dobro obaviti reviziju, ali ne uspijevaju i oni koji razumno ili vrlo kvalitetno obavljaju reviziju, ali ih je potrebno poboljšati.

Rješenja se mogu razlikovati ovisno o različitim nalazima, ali sva tijela za nadzor revizije pokazuju zajedničke karakteristike.

Revizori koji u osnovi prodaju revizorska mišljenja bez obavljanja bilo kakvog posla ili ga obavljaju vrlo malo zahtijevaju snažan odgovor, u vidu oduzimanja dozvole za rad s upućivanjem na disciplinski postupak pojedinačnih relevantnih revizora. Međutim, to često nije lako i uglavnom ovisi o ovlastima sankcioniranja tijela za nadzor revizije u takvim slučajevima, koje nerijetko mora pokrenuti upravni postupak za oduzimanje dozvole ili će se revizor žaliti sudu.

Revizori koji pokušavaju dobro obaviti reviziju, ali ne uspijevaju, trebaju iznijansirani odgovor. Glavni je cilj uspostave tijela za nadzor revizije povećati kvalitetu revizije, a ne povećati novčane kazne ili na drugi način kazniti revizora. Nalazi vrlo loših revizija u prvom ciklusu nadzora mogu ukazati na činjenicu da revizorska društva nemaju sveobuhvatnu revizijsku metodologiju koja je u skladu s revizijskim standardima. Često će primjenjivati ad hoc metode i imati nisku razinu izobrazbe i poznavanja standarda. U takvim slučajevima inspektori bi trebali objasniti što revizorsko društvo treba učiniti prije sljedećeg nadzora kako bi se postigao prihvatljiv standard.

Tijelo za nadzor revizije može izreći određene mjere revizoru kako bi zaštitio svoje klijente dok revizor provodi potrebna poboljšanja. Na primjer, može zatražiti od drugog revizorskog društva ili organizacije za izobrazbu da pregleda reviziju prije potpisivanja mišljenja. Ako se revizor ne poboljša u dovoljnoj mjeri prije sljedećeg nadzora, treba razmotriti strože sankcije.

Revizorima koji trebaju unaprijediti kvalitetu revizije treba detaljno objasniti potrebna unapređenja, pri čemu je i ovdje cilj unaprijediti kvalitetu revizije, a ne kazniti revizore izricanjem novčanih kazni ili opomena.

Revizore za koje se smatra da se mogu poboljšati treba uputiti na svladavanje revizijske metodologije koja je u skladu sa standardima i na izobrazbu o tome kako je primijeniti za obavljanje visokokvalitetne revizije. Treba ih ponovno provjeriti u kratkom roku kako bi se procijenila uspješna primjena metodologije. Tijelo za nadzor revizije može razmotriti mogućnost stavljanja predmetne metodologije na raspolaganje po niskoj cijeni ili besplatno kako bi se manji revizori mogli natjecati s međunarodnim revizorskim mrežama kojima je metodologija osigurana unutar mreže.

5.6. Opterećujući sudski postupak

Jedan od izazova za uspostavu učinkovitog postupka provjere kvalitete revizije je opterećujući sudski postupak s kojim se tijela za nadzor revizije suočavaju. U idealnom slučaju, uobičajeni tijek nadzora ne bi trebao zahtijevati suradnju sa sudovima ili sudski postupak u zemlji. Ako je fokus na unapređenju kvalitete revizije, to bi trebalo biti moguće putem učinkovitog dijaloga između regulatornog tijela i revizora. Kvazisudskim ili pravim sudskim postupcima treba pribjegavati samo u slučaju ozbiljnih sporova između tijela za nadzor revizije i revizora. Uostalom, i revizori i regulatorno tijelo imaju zajednički cilj unaprijediti kvalitetu revizije. Troškovi i kašnjenja produljenog sudskog postupka mogu ozbiljno utjecati na učinkovitost i efikasnost postupka nadzora, te potrošiti dragocjene resurse koji bi se mogli koristiti za unapređenje kvalitete revizije u praksi.

Nažalost, to nije uvijek moguće. Jedno regulatorno tijelo u EU-u suočava se s relativno ekstremnim zakonskim okvirom u svojoj zemlji, u kojem se nalazi svakog nadzora moraju iznijeti građanskom sudu, bez obzira na njihov ishod. Kao rezultat toga, čak i nadzori bez nalaza ili s malo nalaza mogu potrajati do tri godine, kao i nadzori s opasno lošim rezultatima, koji mogu potrajati i dulje prije nego što se javnost i poduzeća zaštite od neprihvatljivo lošeg obavljanja revizije. Pokazatelj ekstremnih troškova takvog sudskog opterećenja jest da je regulatorno tijelo prisiljeno zaposliti jednak broj odvjetnika i revizorskih inspektora. Tijelima za nadzor revizije na novim tržištima teško je angažirati dovoljan broj inspektora, a kamoli jednak broj odvjetnika. Premda postoji potreba za određenom kompetentnošću u oblasti prava u tijelu za nadzor revizije, posebno ako su potrebne određene sankcije, to u idealnom slučaju ne bi trebalo previše opteretiti resurse.

Rješenje može biti da tijela za nadzor revizije nastoje surađivati s revizorima, ali da istovremeno zadrže odgovarajuću neovisnost i funkciju nadzora. Revizorima treba jasno priopćiti nalaze nadzora, a inspektori trebaju jasno dati do znanja koja su poboljšanja potrebna i u kojem roku. Od revizora treba očekivati slaganje s nalazima i nužnim mjerama za postizanje potrebnih poboljšanja. Tim suradničkim, ali čvrstim pristupom mogu se postići poboljšanja kvalitete revizije bez izazivanja sukoba s revizorima. Kvazisudski ili pravi sudski postupak treba primijeniti samo u ekstremnim slučajevima u kojima ima mnogo važnih nalaza. Mnoga tijela za nadzor revizije imaju postupak mirenja za rješavanje sporova prije uključivanja sudova. Fokus treba usmjeriti na te najbolje prakse u mjeri u kojoj je to moguće unutar zakonskog okvira svake jurisdikcije.



Literatura

Europska unija:

- ✦ Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja/aprila 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ³³
koju je izmijenila:
 - DIREKTIVA (EU) 2022/2464 EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA od 14. prosinca/decembra 2022.
 - UREDBA (EU) 2023/2869 EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA od 13. prosinca/decembra 2023.
- ✦ Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 15. svibnja/maja 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 Direktiva Vijeća 84/253/EEZ³⁴

koju je izmijenila:

- Direktiva 2008/30/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 11. ožujka/marta 2008.
- Direktiva 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja/juna 2013.
- Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja/aprila 2014.
- Direktiva (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. prosinca/decembra 2022.

Europska komisija:

- ✦ Study on the Audit Directive (Directive 2006/43/EC as amended by Directive 2014/56/EU) and the Audit Regulation (Regulation (EU) 537/2014) [Studija o Revizijskoj direktivi (Direktiva 2006/43/EZ izmijenjena Direktivom 2014/56/EU) i Revizijska uredba (Uredba (EU) br. 537/2014)]³⁵

³³ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02014R0537-20240109>.

³⁴ Vidjeti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0043-20240109>.

³⁵ Vidjeti: <https://cdn.ceps.eu/wp-content/uploads/2023/02/study-on-the-audit-directive-directive-200643ec-as-EV0120603ENN.pdf>.

IFAC:

- ✦ Informacije o zemljama članicama³⁶

IFIAR:

- ✦ Direktorij članova³⁷

Estonija:

- ✦ Zakon o revizorskim djelatnostima³⁸

Francuska :

- ✦ Trogodišnji izvještaj o praćenju tržišta pružatelja usluga zakonske revizije – lipanj/jun 2022.³⁹

Science Direct Journal of Accounting and Economics:

- ✦ Insights into auditor public oversight boards: Whether, how and why they 'work' [Uvidi u odbore za javni nadzor revizora: „Rade' li, na koji način i zašto“]⁴⁰

Centar Svjetske banke za reformu financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti

- ✦ Public Oversight Systems for Statutory Audit in the EU [Sustavi javnog nadzora za zakonsku reviziju u EU-u] – 2017.
- ✦ Audit Oversight to Enhance Trust and Transparency in Corporate Financial Statements: Challenges in Developing Countries [Nadzor revizije radi jačanja povjerenja i povećanja transparentnosti u korporativnim financijskim izvještajima: Izazovi u zemljama u razvoju] – 2019.

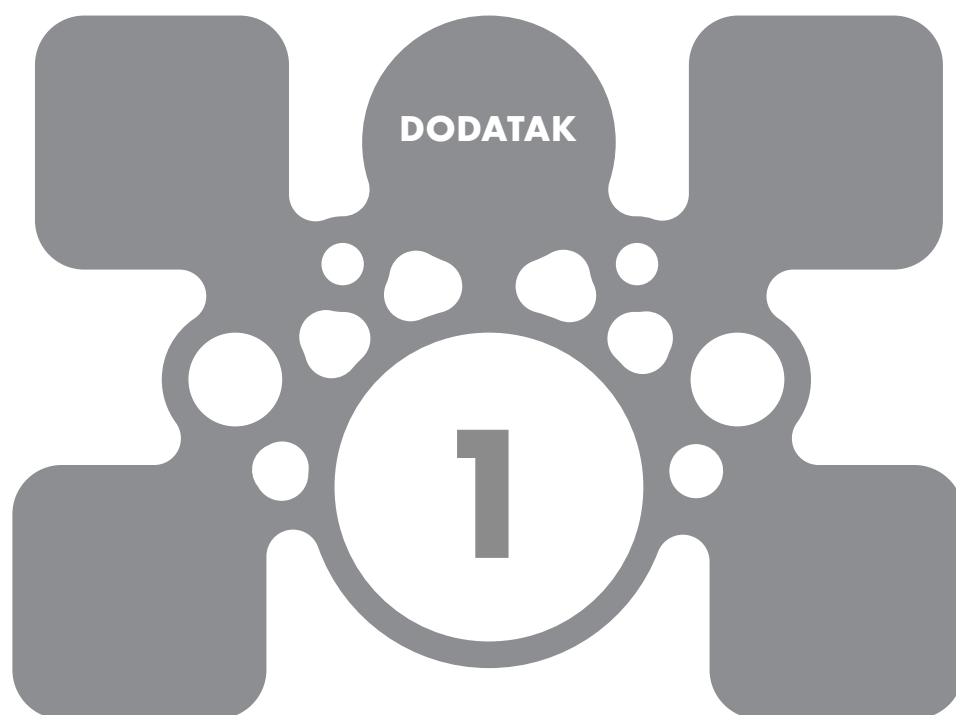
³⁶ Vidjeti: www.ifac.org/who-we-are/membership.

³⁷ Vidjeti: <https://www.ifiar.org/members/member-directory/>.

³⁸ Vidjeti: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/504092017006/consolide#54b91ae7-bd5f-4ac3-943e-dd5d55aa69ab>.

³⁹ Vidjeti: <https://h2a-france.org/publications/rapport-2022-du-h3c-relatif-au-suivi-du-marche-du-controle-legal-des-comptes/>.

⁴⁰ Vidjeti: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410122000209>.



Sažetak relevantnih dijelova Direktive i Uredbe o zakonskoj reviziji

Uspostava sustava javnog nadzora

Države članice trebaju organizirati učinkovit sustav javnog nadzora ovlaštenih revizora, revizorskih društava i pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti te odrediti nadležno tijelo (tijelo za nadzor revizije) odgovorno za takav nadzor.

Upravljanje

Tijelom za nadzor revizije trebaju upravljati osobe koje ne obavljaju revizorsku djelatnost, a koje raspolažu znanjem u područjima relevantnima za zakonsku reviziju, i, ako je primjenjivo, za izražavanje uvjerenja o izvještavanju o održivosti. Njih trebaju izabrati u skladu s neovisnim i transparentnim postupkom imenovanja.

Osoba koja ne obavlja revizijsku djelatnost definira se kao osoba koja tijekom razdoblja od tri godine neposredno prije svojeg angažmana u upravljanju sustavom javnog nadzora nije provodila zakonske revizije, imala glasačka prava u revizorskom društvu, nije bila član upravnog, upravljačkog ili nadzornog tijela revizorskog društva te nije bila zaposlena ili na neki drugi način povezana s revizorskim društvom.

Odgovornosti nadležnog tijela

Tijelo za nadzor revizije:

- ✦ ima krajnju odgovornost za nadzor:
 - a. dozvola i registracije ovlaštenih revizora, revizorskih društava i pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja
 - b. donošenje standarda o revidiranju i izražavanju uvjerenja, profesionalnoj etici, unutarnjem

nadzoru kontrole kvalitete revizorskih društava i pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja

c. stalnog obrazovanja, sustava osiguranja kvalitete i istražnih sustava i stegovnih sustava

- ✦ ima pravo provoditi istražne radnje u vezi s ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima te ima pravo na poduzimanje primjerenih mjera
- ✦ objavljuje godišnje programe rada i izvještaje o radu
- ✦ na odgovarajući se način financira. Financiranje je sigurno i ne ovisi ni o kakvim neprimjerenim utjecajima od strane ovlaštenih revizora ili revizorskih društava.

Delegiranje zadaća

Države članice mogu delegirati ili dopustiti nadležnim tijelima delegiranje bilo kojih zadaća koje je potrebno obaviti u skladu s Direktivom ili Uredbom drugim tijelima ili organima određenim za obavljanje takvih zadaća, osim zadaća u vezi sa:

- a. sustavom osiguranja kvalitete revizora subjekata od javnog interesa
- b. istragama koje proizlaze iz sustava osiguranja kvalitete ili upućivanjem od strane drugog tijela, i
- c. sankcijama i mjerama u vezi s provjerama osiguranja kvalitete revizora subjekata od javnog interesa ili istragom zakonskih revizija subjekata od javnog interesa.

Sustav osiguranja kvalitete za revizore

Redovite kontrole dobar su način postizanja stalne visoke kvalitete zakonskih revizija.

Sustav osiguranja kvalitete treba:

- ✦ biti neovisan o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima koji se kontroliraju i podlijege javnom nadzoru
- ✦ direktno provoditi tijelo za nadzor revizije u vezi s revizijama subjekata od javnog interesa
- ✦ imati inspektore za osiguranje kvalitete koji posjeduju odgovarajuću stručnu naobrazbu i relevantno iskustvo u obavljanju zakonske revizije

i financijskog izvještavanja, kao i specifično obrazovanje u oblasti provjere osiguranja kvalitete

- ✦ inspektore odabrane na način kojim se sprečava sukob interesa.

Učestalost nadzora

Provjere osiguranja kvalitete moraju se provoditi najmanje jednom svake tri godine vezano uz revizore subjekata od javnog interesa i najmanje jednom svakih šest godina u slučaju svih ostalih ovlaštenih revizora.

Ostali zahtjevi iz Revizijske direktive i Revizijske uredbe

Revizijskom direktivom utvrđuju se i zahtjevi za revizore i pružatelje usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja u sljedećim oblastima:

- ✦ kvalifikacije (članci od 3. do 13.)
- ✦ registracija (članci od 15. do 20.)
- ✦ profesionalna etika (članci od 21. do 24.)
- ✦ standardi (članak 26.);
- ✦ aspekti revizije i postupka izražavanja uvjerenja (članci 25., 27. i 28.)
- ✦ praćenje, istražne radnje i sankcije (članci 29. i 30.)
- ✦ nadzor koji provode nadležna tijela (članci od 32. do 36. i 47.), i
- ✦ reguliranje revizora i pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja iz trećih zemalja (članci od 44. do 46.).

U Revizijskoj direktivi postoje i neke obveze koje se odnose na subjekte koji su predmet revizije/ angažmana s izražavanjem uvjerenja, koje se odnose na:

- ✦ postavljanje (imenovanje) revizora i pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja (članak 37.)
- ✦ razrješavanje revizora i pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja (članak 38.), i
- ✦ osnivanje revizorskog odbora (članak 39.).

Revizijskom uredbom utvrđuju se sljedeći zahtjevi u pogledu zakonske revizije i izražavanja uvjerenja za subjekte od javnog interesa:

- ✦ uvjeti za obavljanje zakonske revizije i pružanje usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja subjektima od javnog interesa (članci od 4. do 15.)
- ✦ imenovanje ovlaštenih revizora, revizorskih društava i pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja za subjekte od javnog interesa (članci od 16. do 19.)
- ✦ nadzor nad djelatnostima ovlaštenih revizora i revizorskih društava koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa (članci od 20. do 35.), i
- ✦ suradnja s tijelima trećih zemalja (članci od 36. do 40.).

Revizijska uredba (članak 31.)

Revizijskom uredbom (članak 31.) od tijela za nadzor revizije zahtijeva se suradnja u vezi s provjerama osiguranja kvalitete, istragama i inspekcijama na licu mjesta.

Članak 31.: Suradnja u vezi s provjerama osiguranja kvalitete, istragama i inspekcijama na licu mjesta

1. Nadležna tijela poduzimaju mjere osiguravanja djelotvorne suradnje na razini Unije u pogledu provjere osiguranja kvalitete.
2. Nadležno tijelo jedne države članice može zatražiti pomoć nadležnog tijela druge države članice u pogledu provjere osiguranja kvalitete ovlaštenih revizora ili revizorskih društava koji pripadaju mreži koja obavlja značajne djelatnosti u državi članici od čijeg tijela je pomoć zatražena.
3. Ako nadležno tijelo zaprimi zahtjev od nadležnog tijela druge države članice za pomoć pri provjeri osiguranja kvalitete ovlaštenih revizora ili revizorskog društva koji pripadaju mreži koja obavlja značajne djelatnosti u toj državi članici, ono dopušta pomoć nadležnog tijela koje je podnijelo zahtjev pri takvoj provjeri osiguranja kvalitete.

Nadležno tijelo koje je podnijelo zahtjev nema pravo pristupa informacijama koje mogu predstavljati kršenje pravila o nacionalnoj sigurnosti ili negativno utjecati na suverenitet,

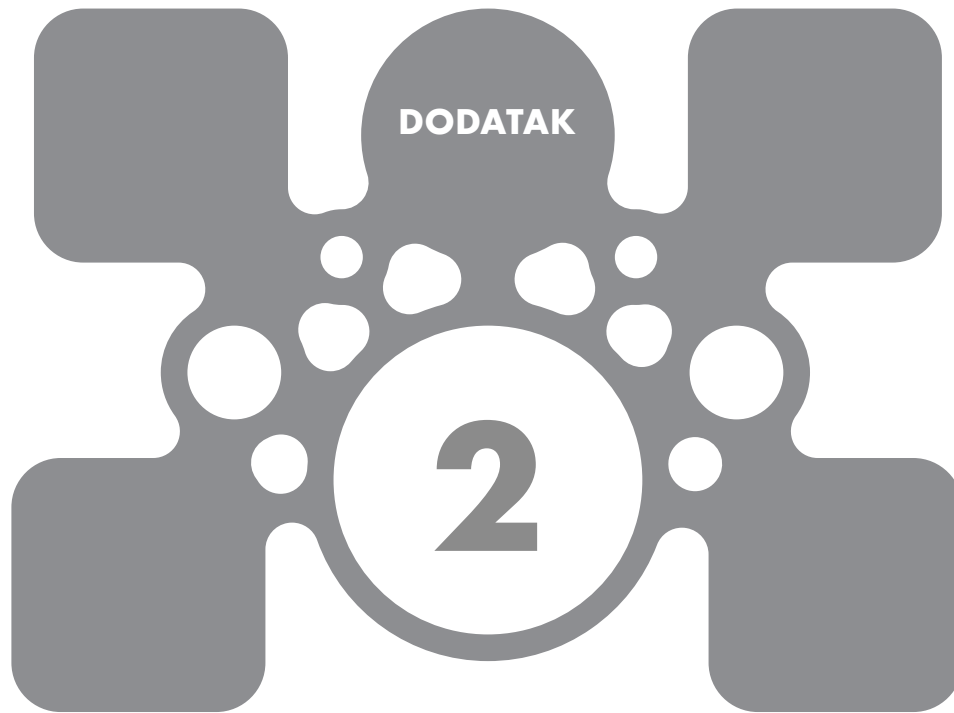
sigurnost ili javni red države članice od koje se traže informacije.

4. Ako nadležno tijelo zaključi da se djelatnosti koje su u suprotnosti s odredbama ove Uredbe provode ili su se provodile na državnom području druge države članice, ono obavješćuje nadležno tijelo druge države članice o tom zaključku na što detaljniji način. Tijelo za nadzor revizije druge države članice poduzima primjerene mjere. Ono obavješćuje nadležno tijelo koje mu je priskrbilo taj podatak o rezultatu tog djelovanja i, u mjeri u kojoj je to moguće, o značajnom privremenom razvoju situacije.
5. Tijelo za nadzor revizije jedne države članice može zatražiti da nadležno tijelo druge države članice provede istragu na državnom području potonje države članice.

Ono također može zatražiti da se određenom broju njegova osoblja dopusti da se pridruže osoblju nadležnog tijela te države članice za vrijeme provođenja istrage, uključujući u pogledu inspekcije na licu mjesta.

Istraga ili inspekcija u cijelosti podliježu općem nadzoru koji vrši država članica na čijem se državnom području provodi.

6. Tijelo za nadzor revizije od kojeg se traže informacije može odbiti djelovati u skladu sa zahtjevom za provođenje istrage kako je predviđeno u stavku 5. prvom podstavku ili može odbiti djelovati u skladu sa zahtjevom kojim se traži da se njihovom osoblju pridruži osoblje nadležnog tijela druge države članice kako je predviđeno u stavku 5. drugom podstavku, u sljedećim slučajevima:
 - a. ako bi takva istraga ili inspekcija na licu mjesta mogla predstavljati kršenje pravila o nacionalnoj sigurnosti ili negativno utjecati na suverenitet, sigurnost ili javni red države članice od koje su informacije zatražene
 - b. ako su već započeli sudski postupci u pogledu istih djelovanja i protiv istih osoba pred tijelima države članice od koje su informacije zatražene
 - c. ako su tijela države članice od koje su informacije zatražene već donijela pravomoćnu presudu u pogledu istih djelovanja i istih osoba.
7. U slučaju provjere osiguranja kvalitete, ili istrage s prekograničnim učincima, nadležna tijela dotičnih država članica mogu uputiti zajednički zahtjev CEAOB-u za koordinaciju provjere ili istrage.



Opisi sustava javnog nadzora u odabranim državama članicama EU-a

Austrija

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni iz godišnjeg izvještaja Austrijskog tijela za nadzor revizije (APAB),⁴¹ IFIAR-a⁴² i IFAC-a.⁴³

Nadležnost za zakonodavstvo

U Austriji je za zakonodavstvo nadležan federalni ministar financija.

APAB je osnovan 27. rujna/septembra 2016. kao neovisna javnopravna ustanova, a sa službenim radom započeo je 1. listopada/oktobra 2016. Glavne zakonske osnove su Zakon o nadzoru revizora⁴⁴ i Uredba (EU) br. 537/2014.

U skladu sa Zakonom o nadzoru revizora članak 14. stavak 1., federalni ministar financija provodi nadzor nad APAB-om kako bi osigurao da ispunjava zadaće koje su mu povjerene zakonom, da pri obavljanju svojih zadaća ne krši zakone i propise te da ne prekoračuje svoj opseg nadležnosti. U skladu s člankom 16. stavkom 1. za štetu koju uzrokuju tijela i zaposlenici APAB-a te članovi Komisije za kontrolu kvalitete revizije odgovorna je federalna vlada.

⁴¹ Vidjeti: <https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>.

⁴² Vidjeti: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16674>.

⁴³ Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/austria>.

⁴⁴ Vidjeti: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009615>.

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

APAB je pod zakonskim nadzorom federalnog ministra financija. APAB se smatra samostalnim upravnim tijelom koje ne dobiva upute, ali ga djelomično financira Ministarstvo financija i stoga nije potpuno neovisan ili samostalan.

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

Nadzorni odbor APAB-a sastoji se od četiri člana koji se imenuju na mandat od pet godina. U skladu s člankom 9. stavkom 3. Zakona o nadzoru revizora, predsjednika i još dva člana nadzornog odbora imenuje federalni ministar financija, a jednog člana federalni ministar rada i privrede, i to nakon savjetovanja sa socijalnim partnerima.

Komisija za kontrolu kvalitete revizije na usluzi je APAB-u kao savjetodavno tijelo, ima sedam članova i sedam zamjenskih članova. Imenuje ih nadzorni odbor APAB-a na mandat od četiri godine na prijedlog Komore poreznih savjetnika i revizora, Saveza austrijskih revizorskih udruženja i Saveza štedioničkih revizora.

Sankcije

U skladu s člankom 62. stavkom 1. Zakona o nadzoru revizora, APAB ima pravo izreći sankcije u slučaju kršenja odredbi Zakona o nadzoru revizora i Uredbe.

APAB na svojim internetskim stranicama objavljuje sve sankcije izrečene zbog kršenja odredbi Zakona o nadzoru revizora i Uredbe, za koje su iscrpljena sva pravna sredstva ili su istekli odgovarajući rokovi za žalbu.

Delegiranje nadležnosti

APAB je direktno nadležan za:

- ✦ licenciranje, registraciju, kontrolu kvalitete rada i provedbu regulative

- ✦ nadzor nad revizijskim standardima/standardima etike
- ✦ stalno obrazovanje i izobrazbu.

Prema Studiji EU-a o Revizijskoj Direktivi i Revizijskoj uredbi,⁴⁵ točka 3.1.1., ovlasti između APAB-a i profesionalne organizacije u Austriji nisu podijeljene prema podjeli subjekata na subjekte od javnog interesa i druge subjekte. Umjesto toga, tu zadaću zajednički obavljaju APAB i profesionalna organizacija, pod nadležnošću APAB-a.

APAB je nadležan za registraciju ovlaštenih revizora i revizorskih društava, kao i za provjere osiguranja kvalitete za sve zakonske revizije te za istrage i sankcije revizora subjekata od javnog interesa i drugih subjekata.

Na sve ovlaštene revizore i revizorska društva koja obavljaju zakonske revizije u Austriji primjenjuju se provjere kvalitete najmanje svakih šest godina. Na revizore subjekata od javnog interesa primjenjuju se provjere kvalitete najmanje jednom svake tri godine.

Resursi i izvori financiranja

Financiranje APAB-a utvrđeno je u Zakonu o nadzoru revizora u članku 2. o financiranju i administrativnim doprinosima.⁴⁶ Sredstva za financiranje osiguravaju Federalno ministarstvo financija, Komora poreznih savjetnika i revizora, Savez austrijskih revizorskih udruženja i Savez štedioničkih revizora, kao i prihodi od doprinosa i naknada za kontrolu kvalitete rada.

Na dan 31. prosinca/decembra 2023. APAB je zapošljavao ukupno 8,7 zaposlenika (bez izvršnog odbora, ekvivalent punog radnog vremena). Četiri zaposlenika radila su u grupi A „Kontrola kvalitete rada i istrage“, a tri u grupi B „Pravni i međunarodni poslovi i osiguranje kvalitete“.

Revizorsko tržište⁴⁷

U kalendarskoj godini 2023. 14 revizorskih društava obavilo je 264 revizije financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa (2022.: -3,6 posto).

⁴⁵ Vidjeti: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1e77fe60-71f5-11ed-9887-01aa75ed71a1/language-en>.

⁴⁶ Vidjeti: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009615>.

⁴⁷ Informacije iz Godišnjeg izvještaja za 2023., vidjeti: <https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>.

Estonija

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni od srpnja/jula do prosinca/decembra 2024. od IFAC-a,⁴⁸ Odbora za nadzor revizije (AJN) (poznatog i kao Savjet za nadzor),⁴⁹ iz zakonodavstva i poslovnika.⁵⁰

Nadležnost za zakonodavstvo

AJN je estonsko tijelo za nadzor revizije, a osnovao ga je ministar financija u skladu sa Zakonom o revizorskim djelatnostima.⁵¹

U nadležnosti je Savjeta za nadzor revizorskih djelatnosti⁵² (prema IFAC-u). Link vodi na portal za pružanje revizorskih usluga i registar s linkom na AJN.

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

Zbog povezanosti s Ministarstvom financija i revizorskim odborom nije jasno je li AJN neovisno tijelo. AJN nije smješten pri revizorskom odboru i po svemu sudeći je neovisan o revizorskom odboru. Međutim, u različitim pravnim situacijama koje zahtijevaju pravnu osobnost, AJN se koristi pravnom osobom revizorskog odbora na temelju ovlasti dodijeljenih zakonom. U izvješčaju organizacije Accountancy Europe iz lipnja/juna 2022. se navodi da Estonija ima zasebno samostalno tijelo za nadzor revizije.

Ministarstvo financija ima krajnju odgovornost za AJN te osigurava da AJN, revizorski odbor i lokalna profesionalna računovodstvena organizacija (Estonski savez računovođa) obavljaju svoje djelatnosti u skladu s javnim interesom.

Nadležnost i zadaće Ministarstva financija definirane su člankom 123. Zakona o reviziji,⁵³ od kojih su najvažniji nadzor nad internim revizorima, organizacija vođenja registra i upravni nadzor nad revizorskim odborom.

AJN je osnovan na temelju članka 21. Zakona o revizorskim djelatnostima (poglavlje 9.),⁵⁴ a njegov poslovnik dostupan je na internetskim stranicama Riigi Teataja.⁵⁵

U skladu sa Zakonom (članak 124.) AJN je nadležan za provođenje državnog nadzora (uključujući izdavanje i oduzimanje dozvola za obavljanje djelatnosti i zanimanja, organiziranje ispita, organiziranje kontrole kvalitete, vođenje disciplinskih postupaka, istrage (uključujući istražne radnje koje se odnose na djelatnosti revizorskog odbora), zastupanje Estonije u Europskoj komisiji u vezi s nadzorom revizorskih djelatnosti itd.).

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

Nadzor provodi AJN i podnosi izvještaj Ministarstvu financija. Ima pet do sedam članova koji se imenuju na mandat od pet godina.

Članove i predsjednika AJN-a imenuje nadležni ministar, na prijedlog:

1. Tijela za financijski nadzor – 1 član
2. Državnog ureda za reviziju – 1 član
3. Ministarstva pravosuđa – 1 član.

Delegiranje nadležnosti

AJN ne delegira svoju glavnu nadležnost za nadzor.

⁴⁸ Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/estonia>.

⁴⁹ Vidjeti: <https://ajn.ee/tekst>.

⁵⁰ Vidjeti: <https://www.riigiteataja.ee/akt/131102017003>.

⁵¹ Vidjeti: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/504092017006/consolide>.

⁵² Vidjeti: <https://www.auditortegevus.ee/atr/web/>.

⁵³ Vidjeti: <https://www.riigiteataja.ee/akt/117112017025#para123>.

⁵⁴ Vidjeti: <https://www.riigiteataja.ee/akt/117112017025#para121>.

⁵⁵ Vidjeti: <https://www.riigiteataja.ee/akt/131102017003>.

U okviru svoje nadležnosti za nadzor AJN obavlja sljedeće zadaće: (i) izdavanje, privremena zabrana i oduzimanje dozvola za obavljanje revizorskih djelatnosti, (ii) donošenje revizijskih standarda i standarda etike, (iii) organiziranje stručnih ispita za revizore, (iv) provođenje provjera osiguranja kvalitete i disciplinskih postupaka, (v) izricanje sankcija, i (vi) nadzor zadaća delegiranih Estonskom savezu revizora, kao što su stalna izobrazba i usavršavanje.

Resursi i izvori financiranja

Troškovi AJN-a za organizaciju nadzora propisani su zakonom. Za korištenje namjenskih sredstava za nadzor iz državnog proračuna, Ministarstvo financija sklapa zaseban sporazum. Predsjednik AJN-a zastupa i interese revizorskog odbora. Taj aspekt upućuje na nedostatak neovisnosti.

Troškove AJN-a odobrava predsjednik AJN-a potpisivanjem odgovarajućeg dokumenta o troškovima. Zabranjeno je odobravati troškove koji nisu povezani s obavljanjem zadaća dodijeljenih AJN-u Zakonom o revizorskim djelatnostima ili koji nisu predviđeni proračunom.

Francuska

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni od IFAC-a,⁵⁶ IFIAR-a⁵⁷ i s internetskih stranica H2A-a.⁵⁸

Nadležnost za zakonodavstvo

Za zakonodavstvo je nadležno Ministarstvo pravosuđa.

H2A je neovisno javno tijelo na visokoj razini, osnovano Uredbom br. 2023-1142 od 6. prosinca/decembra 2023., kao sljednik Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) osnovanog Zakonom o financijskoj sigurnosti od 1. kolovoza/avgusta 2003.

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

H2A je neovisno javnopravno tijelo nadležno za nadzor revizorske profesije.

Francuskim zakonom br. 2017-55 od 20. siječnja/januara 2017. uspostavlja se opći akt za neovisna javnopravna tijela. Dvije njegove odredbe osiguravaju neovisnost članova H2A-a.

Standarde koje donosi H2A službeno odobrava ministar pravosuđa i objavljuju se u francuskom Službenom listu.

U izvještaju organizacije Accountancy Europe iz lipnja/juna 2022. navodi se da tijelo za nadzor revizije djeluje neovisno i samostalno.

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

Upravno vijeće H2A-a sastoji se od 14 članova imenovanih uredbom na mandat od šest godina, kao što je utvrđeno u članku L. 820.-2. francuskog Trgovačkog zakonika.

Člankom 1.1.8. Poslovnika H2A-a predviđeno je da bivši članovi Upravnog vijeća H2A-a ne smiju obavljati djelatnosti za društva s kojima su bila u kontaktu u okviru obavljanja svojih dužnosti tijekom razdoblja od tri godine od prestanka svojih dužnosti. Ta je odredba kazneno sankcionirana (članak 432.-13. francuskog Zakona o kaznenom postupku). Ista pravila i sankcije primjenjuju se na zaposlenike H2A-a

Sankcije

Komisija za sankcije izvršava ovlasti predviđene člankom L. 820.-1. točkom 7. Trgovačkog zakonika.

U Studiji EU-a o Revizijskoj direktivi i Revizijskoj uredbi⁵⁹ se navodi da je od reforme revizije u nekoliko zemalja proveden postupak centralizacije. U Francuskoj su ovlasti za izricanje stegovnih kazni

⁵⁶ Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/france>.

⁵⁷ Vidjeti: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16906>.

⁵⁸ Vidjeti: <https://h2a-france.org/>.

⁵⁹ Vidjeti: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1e77fe60-71f5-11ed-9887-01aa75ed71a1/language-en>.

prenesene s lokalne profesionalne organizacije na tijelo za nadzor revizije (H2A).

✦ broj revizorskih društava: ukupno 6411

✦ broj samostalnih revizora: 11 448.

Delegiranje nadležnosti

U okviru svojeg mandata H2A je neke zadaće delegirao Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, profesionalnoj računovodstvenoj organizaciji ovlaštenih revizora u Francuskoj. Među tim zadaćama su: (i) registracija ovlaštenih revizora i revizorskih društava, osim ovlaštenih revizora i revizorskih društava iz trećih zemalja, (ii) provjere osiguranja kvalitete subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa, i (iii) praćenje stalne izobrazbe ovlaštenih revizora.

H2A i regulatorno tijelo za nadzor tržišta vrijednosnih papira, Autorité des Marchés Financiers (AMF),⁶⁰ potpisali su 2010. sporazum o suradnji kojim se utvrđuju postupci za pružanje pomoći AMF-a u obavljanju povremenih kontrola kvalitete rada ovlaštenih revizora imenovanih u poduzećima koja su pod nadzorom AMF-a. Trgovačkim zakonikom je predviđeno da AMF može pomagati u povremenim kontrolama kvalitete rada ovlaštenih revizora koji obavljaju reviziju financijskih izvještaja poduzeća pod nadzorom AMF-a.

Resursi i izvori financiranja

H2A je financijski neovisan. U skladu s člancima L820.-10., L820.-11. i L820.-12. francuskog Trgovačkog zakonika, H2A se financira obveznim doprinosima ovlaštenih revizora i neovisnih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja, izračunanim na temelju naknada fakturiranih subjektima koji su predmet revizije tijekom prethodne kalendarske godine. Upravno vijeće H2A-a donosi proračun na temelju prijedloga predsjednika Upravnog vijeća.

Revizorsko tržište

Podaci u nastavku odnose se na Izvještaj H3C-a o praćenju tržišta iz 2022.:

Njemačka

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni od IFAC-a,⁶¹ IFIAR-a⁶² i s internetskih stranica njemačkog tijela za nadzor revizije (APAS).⁶³

Nadležnost za zakonodavstvo

APAS je osnovan u okviru nacionalnog prava u skladu sa Zakonom o reformi nadzora revizora, koji je izmijenjen Zakonom o javnim računovođama iz 1961.

Ustrojstvo tijelo za nadzor revizije

Nadzor provodi APAS.

APAS se financira iz federalnog proračuna i naknada za financiranje troškova službenih kontrola. Savezni proračun odobrava njemački parlament.

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

APAS donosi odluke putem vijeća za donošenje odluka o nadzoru i stručnim istragama te svim povezanim sekundarnim odlukama. Dva vijeća imaju po pet članova, predsjednika i četiri ocjenjivača. Predsjednik vijeća je voditelj nadležnog odsjeka. Četiri ocjenjivača vijeća nisu dio upravljačkog tijela APAS-a i imenuje ih čelnik APAS-a, uzimajući u obzir njihova stručno znanje i sklonost prema oblasti za koju je nadležno dotično vijeće i zadaćama ocjenjivača u APAS-u.

Savjetodavno vijeće, osnovano u skladu s člancima 2. i 3. Zakona o reformi nadzora revizora, pruža stručnu

⁶⁰ Vidjeti: <https://lautorite.qc.ca/en/general-public/>.

⁶¹ Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/germany>.

⁶² Vidjeti: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16822>.

⁶³ Vidjeti: https://www.bafa.de/DE/Home/home_node.html.

pomoć APAS-u u obavljanju njegovih zadaća te može davati preporuke za opći razvoj prakse nadzora. Pet članova savjetodavnog vijeća imenuje Federalno ministarstvo privrede i klimatske politike na mandat od četiri godine.

Delegiranje nadležnosti

APAS je delegirao neke svoje nadležnosti lokalnoj profesionalnoj organizaciji.

Resursi i financiranje

APAS se uglavnom financira naknadama (~70 posto, npr. koje se naplaćuju za provođenje nadzora) i iz federalnog proračuna (~30 posto). Proračun APAS-a dio je proračuna Federalnog ureda za ekonomske poslove i kontrolu izvoza te je stoga u konačnici dio federalnog proračuna koji odobrava njemački parlament.

- ✦ Broj revizorskih društava koja podliježu nadzoru: 52 (revizije u 2023.).
- ✦ Broj subjekata od javnog interesa: 993 (subjekti od javnog interesa: poduzeća uvrštena na burzu, banke koje nisu uvrštene na burzu i osiguravajuća društva) (na dan 31. prosinca/decembra 2022.).
- ✦ Broj zaposlenika: ukupno 15: glavni izvršni direktor, 2 izvršna direktora, još 12 zaposlenika (od kojih 6 moraju imati pravnu naobrazbu i biti kvalificirani za obnašanje dužnosti ocjenjivača).

Grčka

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni od IFAC-a,⁶⁴ IFIAR-a⁶⁵ i ELTE-a.⁶⁶

Nadležnost za zakonodavstvo

Ministarstvo financija nadležno je za Zakon 3148/2003, koji je izmijenjen Zakonom 4449/2017⁶⁷ kojim je osnovan ELTE.

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

Prema podacima IFIAR-a ELTE je neovisno tijelo za javni nadzor revizorske profesije u Grčkoj pod nadzorom Ministarstva financija.

U izvještaju organizacije Accountancy Europe iz lipnja/juna 2022. navodi se da je tijelo za nadzor revizije samostalno i neovisno.

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

Upravno vijeće ima sedam članova, i sastoji se od predsjednika, dva potpredsjednika i četiri člana, a mandat mu traje tri godine.

Delegiranje nadležnosti

ELTE je delegirao neke od svojih nadležnosti lokalnoj profesionalnoj organizaciji. Zahtjevi i prateća dokumentacija ovlaštenih revizora/revizorskih društava dostavljaju se Institutu ovlaštenih javnih računovođa Grčke, koji evidentira sve dostavljene prateće dokumente i potvrđuje ELTE-u da su svi dostavljeni dokumenti valjani, točni i potpuni ili ukazuje na nedostatke. ELTE ima krajnju odgovornost za odlučivanje o licenciranju ovlaštenog revizora/revizorskog društva te u registar upisuje one koji ispunjavaju uvjete za stjecanje profesionalne licence.

⁶⁴ Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/greece>.

⁶⁵ Vidjeti: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16842>.

⁶⁶ Vidjeti: <https://elte.org.gr/organizational-structure/>.

⁶⁷ Vidjeti: http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Nomos_ELTE_4449.pdf.

Resursi i izvori financiranja

Mehanizmi financiranja uključuju doprinos (utvrđen zakonom) koji plaćaju sva revizorska društva izračunan kao paušalni postotak njihovih bruto naknada.

Postotak je propisan zakonom i može se izmijeniti samo izmjenom zakonodavstva.

- ✦ Godišnji proračun ELTE-a odobrava Ministarstvo financija, a na sva plaćanja primjenjuju se važeći postupci za javni sektor.
- ✦ Prema podacima IFIAR-a za 2024., 67 revizorskih društava podliježe nadzoru.
- ✦ Postoje i neki ovlašteni revizori (oko četiri) koji povremeno obavljaju zakonske revizije kao samostalni revizori.
- ✦ Broj revizija subjekata od javnog interesa: oko 205.
- ✦ Broj revizija ostalih subjekata: oko 10 000 (zakonske revizije).

Irska

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni od IFAC-a,⁶⁸ IFIAR-a⁶⁹ i s internetskih stranica Irskog tijela za nadzor revizije i računovodstva (*engl.* Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority, IAASA).⁷⁰

Nadležnost za zakonodavstvo

Zakonodavstvo za nadzor revizije u Irskoj u nadležnosti je Ministarstva poduzetništva, trgovine i rada.

IAASA je osnovana na temelju odredbi Zakona o privrednim društvima (Zakon o reviziji i računovodstvu) iz 2003., koji je zamijenjen Zakonom o privrednim društvima iz 2014. („Zakon iz 2014.“) s izmjenama i dopunama 2018., i Uredbe br. 360 iz 2017.

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

IAASA je samostalno i neovisno autonomno tijelo za nadzor revizije (premda se 40 posto financira iz državnog proračuna).⁷¹

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

IAASA-om upravlja Upravno vijeće u čijem je sastavu devet direktora, od kojih je osam neizvršnih direktora, a imenuje ih ministar na prijedlog Ministarstva poduzetništva, trgovine i rada (2 člana), zakonom propisanih računovodstvenih organizacija (2 člana), Središnje banke Irske, tijela za provedbu zakona u oblasti korporativnog sektora, Irske burze i Porezne uprave.

Sankcije i provedba zakona

IAASA je direktno nadležna za provedbu zakona u vezi s pravilima obavljanja zakonske revizije subjekata od javnog interesa, koja se provodi u skladu s člankom 934. Zakona o privrednim društvima iz 2014. Sva su ostala pitanja u nadležnosti priznatih računovodstvenih organizacija. IAASA ima posebne zakonske ovlasti koje joj omogućuju nadzor tih aktivnosti i da od dotičnih organizacija prema potrebi zahtijeva da izmijene svoj postupak. Izdala je obvezne smjernice za istražne radnje i sankcije u nadležnosti predmetnih organizacija.

Delegiranje nadležnosti

IAASA je delegirala neke od svojih nadležnosti. Revizije i revizore subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa provjeravaju priznate računovodstvene organizacije.

⁶⁸ Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/ireland>.

⁶⁹ Vidjeti: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16668>.

⁷⁰ Vidjeti: <https://iaasa.ie/>.

⁷¹ U skladu s izvještajem organizacije Accountancy Europe iz lipnja/juna 2022.

Registraciju i licenciranje provode priznate računovodstvene organizacije pod nadzorom IAASA-e.

Treba uzeti u obzir da su priznate računovodstvene organizacije u sklopu zakonom propisanih računovodstvenih organizacija koje imaju pravo dati suglasnost članovima da postanu ovlašteni revizori.

Resursi i financiranje

Upravno vijeće IAASA-e priprema godišnji proračun i povezane prijedloge doprinosa. Mehanizam financiranja utvrđen je zakonom, a proračun mora odobriti ministar. Sredstva za nadzor računovodstvenih organizacija dolaze iz državnog proračuna (40 posto) i od zakonom propisanih računovodstvenih organizacija (60 posto).

Sredstva za donošenje revizijskih standarda dobivaju se iz državnog proračuna (40 posto) i od priznatih računovodstvenih organizacija (60 posto).

Sredstva za financiranje nadzora dobivaju se od revizorskih društava subjekata od javnog interesa.

IASA ima krajnju odgovornost za nadzor svih revizora. Revizore subjekata od javnog interesa direktno provjerava IAASA. U Irskoj postoji 7 revizora subjekata od javnog interesa, koji obavljaju reviziju približno 575 subjekata od javnog interesa.

Direktne nadzore provodi Služba za provjeru kvalitete revizije kojoj je odobreno 12 inspektora.

Revizori subjekata od javnog interesa podliježu obveznom nadzoru najmanje svake tri godine. Trenutačno IAASA svake godine provodi nadzor svih revizorskih društava subjekata od javnog interesa.

Latvija

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni od IFAC-a⁷² i latvijskog Ministarstva financija.⁷³ Latvija nije članica IFIAR-a.

Nadležnost za zakonodavstvo

U članku 26. Zakona o pružanju revizorskih usluga iz 2004. (izmijenjen 2019.) navodi se da je nadležno tijelo Ministarstvo financija.

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

Služba za politiku i nadzor revizije privrednih društava Ministarstva financija,⁷⁴ koja djeluje u okviru predmetnog ministarstva, nadležna je za reguliranje i javni nadzor revizora.

U sustav nadzora djelatnosti zaprisegnutih revizora za financijsko tržište i njegove sudionike uključena je i Središnja banka Latvije.⁷⁵

Prema izvještaju organizacije Accountancy Europe iz 2022., tijelo za nadzor revizije nalazi se u ministarstvu ili je povezano s ministarstvom.

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

Savjet Središnje banke Latvije osnovao je Nadzorni odbor nadležan za nadzor financijskog tržišta.

Sankcije se objavljuju na internetskim stranicama banke.⁷⁶

⁷² Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/latvia>.

⁷³ Vidjeti: <https://www.fm.gov.lv/en/auditing>.

⁷⁴ Isto.

⁷⁵ Vidjeti: <https://www.bank.lv/en/>.

⁷⁶ Vidjeti: <https://uzraudziba.bank.lv/en/market/sanctions/>.

Delegiranje nadležnosti

Nadzor nad sudionicima financijskog tržišta provodi Središnja banka Latvije, ali ne u okviru delegiranih nadležnosti Ministarstva financija.

Resursi i izvori financiranja

Služba za politiku i nadzor revizije privrednih društava financira se iz državnog proračuna, što je u skladu s izvještajem organizacije Accountancy Europe iz 2022., premda se ne spominje nadzor i financiranje u kontekstu sudionika na financijskom tržištu.

Sudionici na financijskom tržištu pod nadzorom Središnje banke Latvije financiraju troškove banke koji su direktno ili indirektno povezani s reguliranjem i nadzorom financijskog tržišta i njegovih sudionika, izricanjem sankcija i osiguravanjem programa isplate naknada. Središnja banka Latvije određuje broj uplata, te postupke izračunavanja i izvršavanja predmetnih uplata.

Litva

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni od IFAC-a,⁷⁷ IFIAR-a,⁷⁸ i s internetskih stranica Litavske agencije za reviziju, računovodstvo, vrednovanje imovine i upravljanje insolventnošću (AAPVIM).⁷⁹

Nadležnost za zakonodavstvo

Ministarstvo financija nadležno je za zakonodavstvo, tj. Zakon br. 458 od 5. lipnja/juna 2015. i Zakon o reviziji br. XIII-96 iz 2017.

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

AAAPVIM je litavsko tijelo za nadzor revizije, u nadležnosti Ministarstva financija. Nije samostalno tijelo.

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

- ✦ Odbor za nadzor revizije ima 7 članova.
- ✦ Prema izvještaju organizacije Accountancy Europe iz 2022. tijelo za nadzor revizije je u ministarstvu ili je povezano s ministarstvom.

Sankcije

Sankcije se dostavljaju odboru za nadzor revizije na razmatranje. Konačnu odluku o izricanju sankcija donosi direktor AAAPVIM-a nakon savjetovanja s odborom za nadzor revizije.

Sankcije se objavljuju javno na internetskim stranicama.⁸⁰

Delegiranje nadležnosti

Prema Studiji EU-a o Revizijskoj direktivi i Revizijskoj uredbi,⁸¹ točka 3.1.1. o Litvi, ovlasti između AAAPVIM-a i lokalne profesionalne organizacije u Litvi nisu podijeljene prema podjeli subjekata na subjekte od javnog interesa i ostale subjekte. Umjesto toga, to je zajednički zadatak koji provode AAAPVIM i profesionalna organizacija u nadležnosti AAAPVIM-a.

Resursi i izvori financiranja

AAAPVIM u potpunosti financira Vlada Republike Litve, koja, putem Ministarstva financija, financira operativne troškove povezane s poslovanjem AAAPVIM-a.

⁷⁷ Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/lithuania>.

⁷⁸ Vidjeti: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16609>.

⁷⁹ Vidjeti: <https://avnt.lrv.lt/lt/>.

⁸⁰ Vidjeti: <https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/auditas-1/auditoriu-ir-audito-imoniui-viesoji-prieziura/viesai-skelbiami-nurodymai-ir-poveikio-priemones/>.

⁸¹ Vidjeti: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1e77fe60-71f5-11ed-9887-01aa75ed71a1/language-en>.

Poljska

Izvori podataka

Podaci su prikupljeni od IFAC-a,⁸² IFIAR-a,⁸³ s internetskih stranica Poljske agencije za nadzor revizije (PANA)⁸⁴ i od CFRR-a.

Nadležnost za zakonodavstvo

Za zakonodavstvo je nadležno Ministarstvo financija.

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

PANA je osnovana 2019. u skladu s izmijenjenim Zakonom o ovlaštenim revizorima, revizorskim društvima i javnom nadzoru od 11. svibnja/maja 2017. Djelatnosti PANA-e nadzire ministar financija.

Prema izvještaju organizacije Accountancy Europe iz 2022. PANA je samostalno i neovisno tijelo.

Prema IFIAR-u PANA je neovisno tijelo javnog nadzora i sastoji se od predsjednika i Savjeta koji su nadležni za donošenje odluka.

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

Savjet PANA-e ima 10 članova, s predsjednikom, zamjenikom predsjednika i članovima koje imenuje Ministarstvo financija na mandat od četiri godine.

Sankcije

Prema Studiji EU-a o Revizijskoj direktivi i Revizijskoj uredbi, u pogledu sankcija postoji preklapanje nadležnosti između PANA-e i poljskog tijela za financijski nadzor jer oba tijela imaju ovlast izricanja

sankcija (zabrana ili novčanih kazni) članovima subjekta od javnog interesa. Osim toga, poljska Komora ovlaštenih revizora može vlastitim članovima izreći privremene zabrane obavljanja dužnosti u subjektu koji je predmet revizije.

Delegiranje nadležnosti

PANA provodi nadzor nad revizorskom profesijom, a poljska Komora ovlaštenih revizora nadležna je za nadzor ovlaštenih revizora. Glavne zadaće u okviru sustava nadzora obavlja poljska Komora ovlaštenih revizora, dok PANA ima opći nadzor nad sustavom.

Resursi i izvori financiranja

PANA se uglavnom financira obveznim doprinosima koje plaćaju revizorska društva. Maksimalna zakonom dopuštena stopa doprinosa iznosi 4 posto prihoda ostvarenih na temelju godišnjih prihoda od zakonskih revizija obavljenih na državnom području Poljske, koji su ostvareni u određenoj kalendarskoj godini. Dodatna sredstva mogu se osigurati i iz drugih izvora, strogo definiranih zakonom.

Prema izvještaju organizacije Accountancy Europe iz 2022. to obuhvaća financiranje iz državnog proračuna, te doprinose koje plaćaju revizori/revizorska društva, premda uz napomenu da je financiranje iz državnog proračuna samo prema potrebi.

Revizorsko tržište

- ✦ 4950 ovlaštenih revizora, uključujući 2557 aktivnih ovlaštenih revizora (na dan 31. prosinca/decembra 2023.)
- ✦ 1231 revizorsko društvo (na dan 31. prosinca/decembra 2023.)
- ✦ 58 revizorskih društava koja obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa (na dan 31. prosinca/decembra 2022.)

⁸² Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/poland>.

⁸³ Vidjeti: <http://www.ifiar.org/?wpdmdl=16811>.

⁸⁴ Vidjeti: <https://pana.gov.pl/>.

- ✦ 1230 subjekata od javnog interesa (na dan 31. prosinca/decembra 2022.).

ANR je nadležan za provedbu nadzora svih revizorskih društava i ovlaštenih revizora.

Slovenija

Izvori podataka

Informacije prikupljene od IFAC-a,⁸⁵ IFIAR-a⁸⁶ i s internetskih stranica Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (ANR).⁸⁷

Nadležnost za zakonodavstvo

ANR je u nadležnosti Ministarstva financija i neovisno je tijelo osnovano 2008. na temelju Zakona o revidiranju (ZRev-2).

Ustrojstvo tijela za nadzor revizije

ANR je pravna osoba javnog prava te je neovisan i samostalan u obavljanju svojih zadaća. Organi Agencije su Stručni savjet i direktor, koje imenuje i razrješava Vlada Republike Slovenije na prijedlog ministra financija.

Prema izvještaju organizacije Accountancy Europe iz 2022. slovensko tijelo za nadzor revizije je neovisno i samostalno tijelo.

Upravljanje tijelom za nadzor revizije

Stručni savjet koji ima devet članova.

Delegiranje nadležnosti

ANR je direktno nadležan za javni nadzor revizorske profesije i propisa o reviziji, kao i profesije i propisa koji se odnose na ocjenjivanje u Sloveniji.

Resursi i izvori financiranja

Prema izvještaju organizacije Accountancy Europe iz 2022. slovenska agencija se financira iz državnog proračuna i doprinosa koji se naplaćuju direktno revizorima i revizorskim društvima.

Sredstva za obavljanje poslova ANR-a osiguravaju se iz državnog proračuna i od revizorskih društava za nadzorne aktivnosti ANR-a (oko 60 posto iz državnog proračuna i 40 posto od revizorskih društava). Ministarstvo financija priprema proračun ANR-a na temelju planiranih troškova rada i troškova pružanja usluga/materijala. Zaposlenici ANR-a su državni službenici. Revizorska društva plaćaju godišnji doprinos u skladu s tarifom, 0,9 posto svojeg godišnjeg prihoda.

ANR je podijeljen u dvije službe, jedna od kojih je služba za poslove nadzora i regulativu, koja ima tim od pet inspektora koji provode nadzor u punom radnom vremenu. Zamjenik direktora voditelj je službe za poslove nadzora i regulativu.

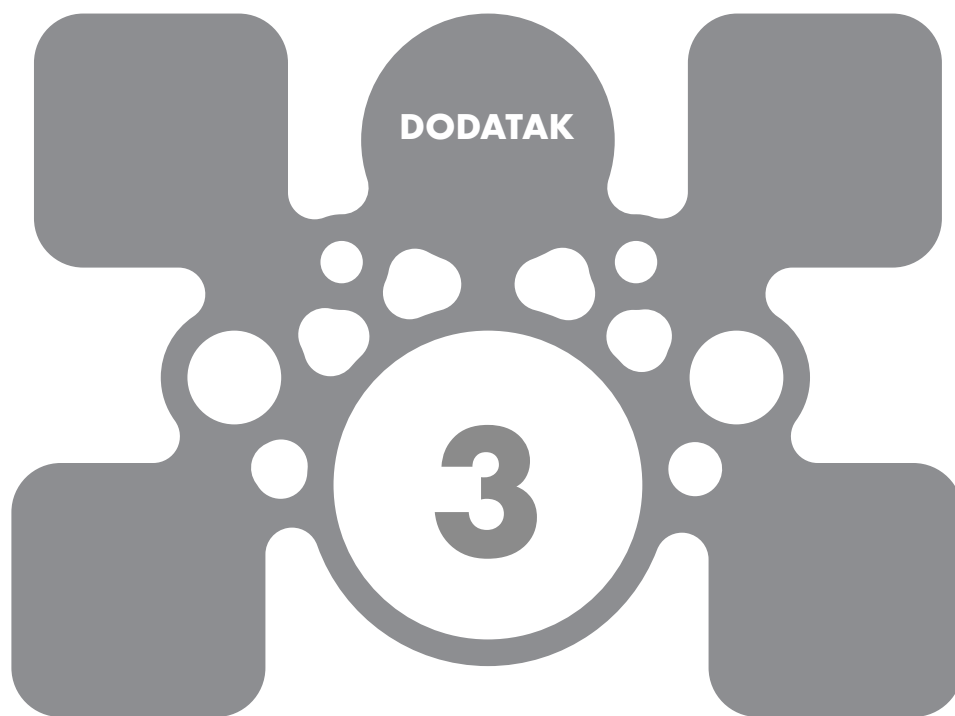
Revizorsko tržište

- ✦ Broj revizorskih društava: 46
- ✦ Broj revizorskih društava subjekata od javnog interesa: 15
- ✦ Broj zakonskih revizija subjekata od javnog interesa: 176 (na dan 31. prosinca/decembra 2023.)
- ✦ Broj drugih zakonskih revizija pojedinačnih financijskih izvještaja: 2200.

⁸⁵ Vidjeti: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/slovenia>.

⁸⁶ Vidjeti: <http://www.ifiar.org/?wpdmdl=16589>.

⁸⁷ Vidjeti: <https://www.anr.si/o-agenciji/predstavitev-agencije/>.



Opisi sustava javnog nadzora u državama zapadnog Balkana

Albanija

Zakonodavstvo i okvir javnog nadzora

Odbor za javni nadzor osnovan je u rujnu/septembru 2009. na temelju Zakona br. 10091 od 5. ožujka/marta 2009. (s izmjenama i dopunama), kojim se uređuje revizorska profesija u Albaniji. Osim toga, Odlukom Vijeća ministara (DCM) br. 786 od 9. studenoga/novembra 2016., s izmjenama i dopunama, utvrđuju se postupci za imenovanje i razrješenje članova odbora te se navode njegova organizacijska pravila i pravila poslovanja.

Primarni je cilj Odbora za javni nadzor direktno poboljšati nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima te financijskim izvještavanjem praćenjem svih ovlaštenih revizora i revizorskih društava te nadzorom profesionalne organizacije

ovlaštenih revizora i profesionalnih organizacija ovlaštenih računovođa. Misija Odbora za javni nadzor je pružiti veće garancije da se zakonske revizije provode transparentno, odgovorno i razborito, čime se štiti javni interes.

Zakon o reviziji znatno je izmijenjen i dopunjen 2016. i ponovno 2024., čime su znatno ojačani kapaciteti ovog odbora u pogledu ljudskih i financijskih resursa, učinkovitosti rada i nadzornih kompetencija. Tim su izmjenama i dopunama posebno poboljšane procjene osiguranja kvalitete na osnovi analize rizika, istražni postupci, disciplinski mehanizmi i ukupne regulatorne ovlasti. Od siječnja/januara 2025., nakon odobrenja okvira za delegiranje, Odbor za javni nadzor je IEKA-i delegirao nadležnost za provođenje procjena osiguranja kvalitete revizora i revizorskih društava koji pružaju usluge subjektima koji nisu subjekti od javnog interesa.

Najnovijim izmjenama i dopunama, koje je Parlament donio 19. prosinca/decembra 2024., postrožene

su odredbe koje se odnose na neovisnost revizora, nadzor nad osiguranjem kvalitete, ulogu Odbora za javni nadzor u postavljanju regulatornih standarda, ovlasti sankcioniranja i međuinstitucijsku suradnju. Ta zakonodavna poboljšanja dodatno učvršćuju neovisnost i ovlasti Odbora za javni nadzor, povećavaju transparentnost i odgovornost poboljšanim mehanizmima izvještavanja.

Od 2018. do 2024. postupno su konsolidirani i poboljšani regulatorni okviri kojima se uređuju licenciranje i registracija, procjene osiguranja kvalitete, provedba regulative i disciplinske mjere te praćenje stalne izobrazbe. Daljnjim izmjenama ti će se okviri uskladiti s najnovijim izmjenama i dopunama zakona o reviziji, čime će se osigurati stalno poboljšanje učinkovitosti nadzora.

Upravljanje

Odbor za javni nadzor sastoji se od pet osoba koje se ne obavljaju revizorsku djelatnost, a koje raspolažu znanjem u oblastima relevantnima za zakonsku reviziju i koje imenuje ministar financija. Predsjednika i tri člana imenuje ministar financija, uključujući jednog člana kojeg biraju visokoškolske ustanove, a jednog člana predlaže parlamentarni odbor nadležan za privredu i financije. Članovi odbora moraju imati radno iskustvo u oblastima prava, računovodstva i revizije, a imenuje ih ministar financija. Odredbama Odluke Vijeća ministara uređuju se postupci imenovanja i slučajevi razrješenja članova, kao i pravila za organizaciju i rad Odbora za javni nadzor.

Najnovijim izmjenama Zakona o reviziji Odbor za javni nadzor uređen je kao neovisno regulatorno tijelo koje ima status osobe javnog prava.

Kontrole kvalitete obavljanja revizije

Odbor za javni nadzor ima tim inspektora koji se sastoji od tri stalna viša inspektora za osiguranje kvalitete, koji imaju veliko iskustvo u reviziji, financijskom izvještavanju i srodnim oblastima te su neovisni o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima. Nadzori se provode transparentno i u kontroliranom okruženju kako bi služili javnom interesu.

Glavni cilj kontrola kvalitete obavljanja revizije je osigurati i potaknuti unapređenja kvalitete revizije, u skladu s relevantnim pravnim i regulatornim zahtjevima. U provjerama kvalitete revizije ocjenjuje se rad, postupci i politike revizora, s posebnim naglaskom na revizije subjekata od javnog interesa.

Revizorska društva i posebni revizijski angažmani odabiru se za provjeru u okviru postupka odabira na osnovi analize rizika. Metodologija kontrole kvalitete uključuje dvije glavne komponente: ocjenu sustava upravljanja kvalitetom revizorskog društva, prema zajedničkoj metodologiji za provjeru kvalitete obavljanja revizije koju je objavio Odbor europskih tijela za nadzor revizije (CEAOB), i pregled pojedinačnih spisa revizijskog angažmana koji se temelji na analizi rizika. Metodologija kontrole kvalitete je razvijena u suradnji s međunarodnim konzultantima i stalno se dorađuje na temelju praktičnih iskustava stečenih tijekom postupka nadzora.

Sankcije i disciplinske mjere

Odbor za javni nadzor je nadležno tijelo za izricanje sankcija i disciplinskih mjera revizorima, premda profesionalne organizacije provode istražne radnje i predlažu odgovarajuće disciplinske mjere Odboru za javni nadzor. Odbor za javni nadzor osnovao je Komisiju za istražne radnje i disciplinska pitanja, koja djeluje na temelju Zakona o reviziji i Uredbe br. 4 od 29. ožujka/marta 2018. „o istražnim radnjama i postupcima za poduzimanje disciplinskih mjera“, s izmjenama i dopunama.

Na temelju članka 55. Zakona o reviziji, ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima mogu se izreći sljedeće sankcije:

0. opomena kojom se odgovornoj fizičkoj ili pravnoj osobi nalaže da prestane s kršenjem i ponavljanjem kršenja propisa u budućnosti
1. opomena s bilješkom u javnom registru u kojoj se navodi odgovorna osoba i priroda kršenja propisa
2. novčana kazna u iznosu od 0,5 posto (nula zarez pet posto) do 3 posto (tri posto) godišnjeg prihoda prethodnog izvještajnog razdoblja
3. privremena zabrana u trajanju od jedne do tri godine kojom se zabranjuje:

- a. obavljanje zakonske revizije i/ili potpisivanje izvještaja o zakonskoj reviziji ovlaštenom revizoru, revizorskom društvu ili glavnom partneru u revizijskom angažmanu, ili
- b. pružanje usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti i/ili potpisivanje izvještaja o angažmanu s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti ovlaštenom revizoru, revizorskom društvu ili glavnom partneru u angažmanu s izražavanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti
4. privremena zabrana u trajanju od jedne do tri godine kojom se članovima revizorskog društva ili članovima upravnog ili upravljačkog tijela subjekta od javnog interesa zabranjuje obavljanje dužnosti u revizorskim društvima ili subjektima od javnog interesa
5. oduzimanje prava obavljanja djelatnosti, brisanje ovlaštenog revizora iz javnog registra ili gubitak prava na ponovni upis u registar.
4. izvještavanje i transparentnost: izrađuje i odobrava svoje financijske izvještaje u skladu s važećim okvirom financijskog izvještavanja, odobrava i objavljuje svoje godišnje programe rada i izvještaje o radu te o tome izvještava Parlament, preispituje i donosi odluke o pitanjima unutar svoje zakonske oblasti, odabire i odobrava ovlaštenog revizora ili revizorsko društvo za vlastite financijske izvještaje
5. regulatorne dužnosti: izdaje regulatorne akte, uključujući pravila, propise, naloge, smjernice, priručnike i metodologije, kako bi ispunio svoje nadzorne dužnosti, proglašava obveznima profesionalne standarde koji se primjenjuju na ovlaštene revizore i revizorska društva te ih objavljuje u Službenom listu
6. međuinstitucijska suradnja: odobrava regulatorne akte koji se odnose na nacionalnu i međunarodnu suradnju i razmjenu informacija.

Ostale nadležnosti Odbora za javni nadzor

Osim kontrola kvalitete obavljanja revizije i disciplinskih postupaka, Odbor za javni nadzor ima sljedeće dodatne nadležnosti i dužnosti:

1. nadzor certificiranja i registracije koji provodi IEKA: priprema propise za certificiranje i registraciju revizora, nadzire provedbu certifikacijskih i registracijskih postupaka, donosi odluke o zahtjevima kandidata za registraciju, odobrava format javnog registra ovlaštenih revizora i revizorskih društava
2. standardi profesionalne etike i revizije: odobrava i nadzire kodeks etike za ovlaštene revizore, nadzire postupak kontrole kvalitete i stalne izobrazbe koju provodi profesionalna organizacija ovlaštenih revizora
3. istrage i sankcioniranje: odobrava propise kojima se uređuju istražne radnje i disciplinski postupci, provodi, prema potrebi, dodatne istrage ovlaštenih revizora i revizorskih društava, analizira i donosi odluke o disciplinskim pitanjima u okviru svoje nadležnosti

Delegiranje nadležnosti

Odbor za javni nadzor je odobrio pravila za delegiranje kontrole kvalitete rada revizora subjekata koji nisu subjekti od javnog interesa IEKA-i. IEKA također provodi certificiranje i registraciju revizora te zahtjeve za stalnu izobrazbu, koje nadzire Odbor za javni nadzor.

Izvori financiranja

Odbor za javni nadzor financira se iz sljedećih izvora: 3 posto iz naknade za reviziju koju plaćaju ovlašteni revizori i revizorska društva koja se bave revizijama subjekata od javnog interesa, ostalim sredstvima u iznosu od najviše 10 posto kao doprinos profesionalnih organizacija koje podliježu nadzoru Odbora za javni nadzor, naknadama koje se naplaćuju ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima na koja se primjenjuju disciplinske mjere za pokrivanje troškova disciplinskih postupaka koje izriče Odbor za javni nadzor, preraspodijeljenim sredstvima od stručnih ispita, ostalim sredstvima iz zakonitih izvora koja nisu pod utjecajem ovlaštenih revizora, uključujući, ali ne ograničavajući se na bespovratna sredstva dodijeljena za osiguranje kvalitete i

nadzora profesije. Zakonom o reviziji predviđeno je i financiranje iz državnog proračuna, ali Odbor za javni nadzor i dalje je financijski neovisan.

Revizorsko tržište

U Albaniji postoji 71 revizorsko društvo i 143 samostalnih revizora, koji svi podliježu nadzoru Odbora za javni nadzor. U 2024. prijavljeno je 3784 subjekata revizije, od kojih je 1006 subjekata od javnog interesa, od čega je 87 financijskih institucija (banke i nebankovne financijske institucije). Nadležnost za kontrolu kvalitete obavljenih revizija subjekata od javnog interesa i dalje ima Odbor za javni nadzor. Kontrole kvalitete obavljenih revizija više od 2778 subjekata, koji nisu subjekti od javnog interesa, u nadležnosti su Odbora za javni nadzor.

Šest najvećih revizorskih društava po prihodima čini oko 43 posto tržišta revizora i revizorskih društava subjekata od javnog interesa, a 57 posto revizora su druga društva/samostalni revizori koji su uglavnom lokalna društva.

Ključni izazovi

- + Unapređenje kvalitete revizije.
- + Jačanje provedbe regulative.
- + Poboljšanje organizacijske učinkovitosti.

Bosna i Hercegovina

U najnovijoj procjeni Europske komisije o usklađenosti⁸⁸ sa zakonodavnim zahtjevima EU-a u oblasti javnog nadzora revizije u Bosni i Hercegovini se navodi:

„Još uvijek ne postoji jedinstveno tijelo za nadzor ovlaštenih revizora na razini cijele zemlje.“

„U skladu sa zahtjevima pravne stečevine EU-a Bosna i Hercegovina i dalje treba imenovati jedinstveno nadzorno tijelo koje će biti nadležno za nadzor ovlaštenih revizora na razini cijele zemlje.“

U listopadu/oktobru 2024., uz podršku regionalnog programa REPARIS za MSP-ove, pokrenut je dijalog među ključnim lokalnim zainteresiranim stranama. Glavni cilj skupa bio je istražiti mogućnosti za osnivanje jednog nadzornog tijela nadležnog za nadzor zakonskih revizija revizora na razini cijele zemlje, uzimajući u obzir regulatorni i institucionalni ustroj zemlje te u skladu sa zahtjevima pravne stečevine EU-a. Premda su sudionici skupa prepoznali potrebu za boljim usklađivanjem s pravnom stečevinom EU-a, posebno na razini zemlje, napomenuto je da će se uz političke odluke morati razmotriti i određena pravna ograničenja i politička razmatranja.

Premda trenutačno ne postoji imenovano nadležno tijelo na razini cijele zemlje, postoje funkcije nadzora revizije na razini konstitutivnih entiteta. Federacija Bosne i Hercegovine, Republika Srpska i Brčko distrikt uspostavili su svoje pravne i institucionalne okvire koji se odnose na računovodstvo i reviziju, uključujući javni nadzor u većoj ili manjoj mjeri, koji se zasebno analiziraju u nastavku. Međutim, ne ispunjavaju zakonodavne zahtjeve EU-a za imenovanje jednog nadležnog tijela koje će imati krajnju odgovornost za nadzor revizora i revizorskih društava na razini cijele zemlje.

Federacija Bosne i Hercegovine

Zakonodavstvo

U skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji Federacije BiH, Federalno ministarstvo finansija ima krajnju odgovornost javni nadzor revizije u Federaciji. Ministarstvo finansija nadležno je za: (i) licenciranje društava za reviziju i ovlaštenih revizora, (ii) vođenje registara licenciranih društava za reviziju i ovlaštenih revizora i (iii) praćenje rada revizora, društava za reviziju i računovodstvenih stručnjaka. Federalno ministarstvo finansija imenuje „Odbor za javni nadzor nad [revizorskom] Komorom, društvima za reviziju i licenciranim ovlaštenim revizorima u Federaciji Bosne i Hercegovine“ kao tijelo koje vrši nadzor revizije u Federaciji. Odbor za javni nadzor osnovan je u skladu sa sljedećim zakonima i propisima:

⁸⁸ Vidjeti: https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/document/download/e3045ec9-f2fc-45c8-a97f-58a2d9b9945a_en?filename=SWD_2023_691%20Bosnia%20and%20Herzegovina%20report.pdf.

1. Rješenje Vlade Federacije Bosne i Hercegovine broj V.1163/2022 od 28. srpnja/jula 2022. (Službene novine Federacije BiH, broj 61/22). Zakon o računovodstvu i reviziji (Službeni glasnik BiH, broj 42/04)
2. Članak 66. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji BiH (Službene novine Federacije BiH, broj 15/21)
3. Pravilnik o načinu i uslovima izdavanja i oduzimanja licenci ovlaštenim revizorima i društvima za reviziju (Službene novine Federacije BiH, br. 28/21)
4. Poslovnik Odbora.

Odbor za javni nadzor dio je Ministarstva finansija. Nadležan je za usvajanje standarda profesionalne etike, internu kontrolu kvalitete rada društava za reviziju i revizije, provođenje kontinuirane edukacije, osiguranja kvalitete te sistema discipline te pomno nadzire rad Revizorske komore.

Upravljanje

U članku 98. Zakona o računovodstvu i reviziji utvrđuju se uvjeti i sastav članova Odbora za javni nadzor. Odbor ima predsjedavajućeg i četiri člana. Članove imenuje Vlada na prijedlog ministra finansija. Mandat članova je četiri godine, a iste osobe mogu ponovno biti imenovane najviše još jedanput. Članovi moraju imati radno iskustvo od najmanje pet godina u oblastima računovodstva i finansija i ne smiju biti profesionalno angažirani u provođenju revizije najmanje tri godine prije imenovanja. Najmanje jedna član mora imati pet godina radnog iskustva na revizijama. Administrativne poslove za potrebe Odbora za javni nadzor obavlja Ministarstvo finansija.

Kontrole kvalitete obavljanja revizije

Ministarstvo finansija i Odbor za javni nadzor trenutačno ne provode neovisne kontrole kvalitete rada revizora subjekata od javnog interesa, kako je propisano zakonodavstvom EU-a. Uspostavljanje programa nadzora u ovom pogledu bio bi ključan korak prema usklađivanju sa zahtjevima EU-a. Odbor zato pomno nadzire kontrole koje vrši Revizorska komora.

Sankcije

Ako Revizorska komora u postupku kontrole kvalitete rada utvrdi da društvo za reviziju nije otklonilo nedostatke utvrđene u kontroli u utvrđenom roku, Komora Odboru za javni nadzor dostavlja izvještaj o obavljenoj kontroli s prijedlogom mjera. Odbor za javni nadzor može predložiti Ministarstvu sljedeće mjere:

1. izdavanje naloga za otklanjanje nepravilnosti
2. određivanje dodatnih mjera
3. uslovno oduzimanje licence za obavljanje revizije uz adekvatno obrazloženje
4. oduzimanje licence za obavljanje revizije uz adekvatno obrazloženje.

Protiv rješenja o izricanju mjera može se pokrenuti upravni spor.

Ostale nadležnosti

Odbor za javni nadzor surađuje s nadležnim tijelima u Republici Srpskoj, Brčko distriktu, državama članicama Europske unije i trećim zemljama, posebno u pogledu nepravilnosti u radnjama društava za reviziju i ovlaštenih revizora.

Delegiranje nadležnosti

Određeni poslovi obavljanja nadzora delegirani su Revizorskoj komori, na primjer određene kontrole. Komora je 2023. i 2024. vršila kontinuirani nadzor provjerom zaprimljenih izvještaja o reviziji i nadzorom u skladu s nalogima ili izvještajima Odbora za javni nadzor. Metodologija nadzora kontrole kvalitete koju primjenjuje Revizorska komora uzima u obzir ključne faktore rizika pri odabiru društava za kontrolu. Ti su faktori rizika:

- ✦ problemi utvrđeni u prethodnim kontrolama
- ✦ broj revizijskih angažmana, posebno revizija subjekata od javnog interesa
- ✦ broj revizora u usporedbi s brojem revizijskih angažmana i
- ✦ vrijeme od posljednje kontrole.

Izvori financiranja

Odbor se financira iz budžeta Federacije.

Revizorsko tržište

U Federaciji postoji 101 društvo za reviziju. 36 društava za reviziju dijeli više od 80 posto tržišnog udjela, što uključuje tri međunarodne mreže društava s ukupnim tržišnim udjelom od 28,5 posto, na temelju prihoda od revizorskih usluga.

Republika Srpska

Zakonodavstvo

Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske, broj 94/15, 78/20) i Uputstvom o sprovođenju nadzora (Službeni glasnik Republike Srpske, broj 3/25 od 17. januara/siječnja 2025.) uspostavlja se nadzor revizije u Republici Srpskoj. U skladu s predmetnim Zakonom, Ministarstvo finansija Republike Srpske vrši nadzor nad radom privrednih društava za reviziju i ovlaštenih revizora, što uključuje i osiguranje kvaliteta. Ministarstvo finansija napomenulo je da nisu sve odredbe Direktive EU-a prenesene u zakon Republike Srpske, ali da se radi na tome.

Još nisu preneseni posebni zahtjevi iz Uredbe EU-a za nadzor revizije koji se odnose na revizore subjekata od javnog interesa, uključujući dodatne zahtjeve u pogledu naknada za reviziju, zabrana pružanja nerevizorskih usluga, angažmana za provjeru kontrole kvalitete, revizorskog izvještaja i dodatnog izvještaja za revizorski odbor, izvještaja o transparentnosti i imenovanja ovlaštenih revizora ili privrednih društava za reviziju.

Upravljanje

Nadzor nad radom društava za reviziju provodi Savjet za računovodstvo i reviziju, tijelo koje imenuje ministar finansija. Savjet ima pet članova, od kojih su obvezno četiri člana sa stečenim zvanjem ovlaštenog revizora, imaju najmanje pet godina radnog iskustva

na poslovima revizije, nisu zaposleni u društvima za reviziju i nisu u sukobu interesa u provođenju javnog nadzora.

Članove Savjeta imenuje ministar finansija.

Kontrole kvalitete obavljanja revizije

Ministarstvo finansija započelo je s uspostavom programa nadzora društava za reviziju te je provelo prvu analizu revizorskog tržišta i revizora. Nakon što program bude u potpunosti u funkciji, bit će važan korak prema usklađivanju sa zakonodavnim zahtjevima EU-a. Nadzori se provode prema Uputstvu o sprovođenju nadzora prema sljedećim faktorima rizika: sektor u kojem poduzeće posluje (finansijske institucije i poduzeća od značaja za privredu Republike Srpske), ukupni prihod poduzeća koje je subjekt revizije, broj zaposlenika i reputacijski rizik.

Ministarstvo finansija je pokrenuo program za provođenje nadzora nad društvima za reviziju, u okviru kojeg je do sada završena analiza revizorskog tržišta i revizora, razvijena nova metodologija kao osnova za provođenje nadzora te se provodio stalni nadzor, koji je uključivao pregled ugovora, izvještaja o transparentnosti i drugih dokumenata propisanih zakonom. Revizorima i društvima za reviziju koji nisu imali znatne nedostatke Ministarstvo finansija je izdao preporuke s rokovima za ispravke. Preporuke su izdane za 25 društava za reviziju i revizora. Za društva za reviziju i poduzeća u kojima su otkriveni značajni nalazi tijekom stalnog nadzora, Ministarstvo finansija će provesti daljnje posebne mjere nadzora. Program je u tijeku.

Ostale nadležnosti

Ministarstvo finansija Republike Srpske izdaje licence revizorima i dozvole za rad društvima za reviziju, te vodi registar revizora i društava za reviziju.

Delegiranje nadležnosti

Certifikaciju revizora provodi profesionalna asocijacija, tj. Savez računovođa i revizora Republike Srpske.

Izvori financiranja

Javni nadzor financira se iz budžeta Republike Srpske.

Revizorsko tržište

Postoji 38 društava za reviziju sa sjedištem u Republici Srpskoj, 24 iz Republike Srpske, 12 iz Federacije i 2 iz Brčko distrikta.

Brčko distrikt

Zakonodavstvo

Direkcija za finansije Brčko distrikta osnovana je 2007. Zakonom o Direkciji za finansije Brčko distrikta Bosne i Hercegovine. Direkcija je nadležna za nadzor revizije u Brčko distriktu. U skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine, Direkcija je osnovala Vijeće za računovodstvo i reviziju Distrikta. Vijeće je zaduženo za praćenje primjene računovodstvenih i revizijskih standarda u Brčko distriktu. Vijeće je osnovano s ciljem unapređenja i razvoja računovodstvene i revizorske profesije, primjene međunarodne računovodstvene i revizijske regulative kao i harmonizacije sa standardima utvrđenim od strane Europske komisije i zaštite općeg i pojedinačnog interesa u obavljanju poslova u oblasti revizije.

Upravljanje

Vijeće se sastoji od sedam članova: jedan član iz reda univerzitetskih profesora, koji je redovan profesor iz oblasti računovodstva i revizije, dva člana iz reda zaposlenika iz Direkcije, dva člana iz reda zaposlenih Ureda za reviziju javne uprave i institucija i dva člana iz reda drugih lica koja svojim praktičnim i teoretskim iskustvom u predmetnoj oblasti mogu da doprinesu efikasnijem radu Vijeća.

Kontrole kvalitete obavljanja revizije

Vijeće za računovodstvo i reviziju vrši nadzor nad radom preduzeća ovlaštenog za reviziju, sa sjedištem u Brčko distriktu BiH, najmanje jednom u pet godina. Nadzor se vrši angažovanjem pravnih lica

koja posjeduju profesionalne kvalifikacije potrebne za obavljanje poslova nadzora. Međutim, još nisu osigurana sredstva za provedbu nadzora te stoga nadzor nije proveden.

Ostale nadležnosti

Direkcija za finansije vodi Registar ovlaštenih revizora i Registar preduzeća ovlaštenih za reviziju.

Izvori financiranja

Još nisu osigurana sredstva za provedbu nadzora u oblasti revizije ili za druge elemente nadzora u Brčko distriktu.

Revizorsko tržište

U Distriktu postoji 21 preduzeće ovlašteno za reviziju.

Ključni izazovi:

- ✦ Osnivanje jedinstvenog nadzornog tijela nadležnog za nadzor ovlaštenih revizora na razini cijele zemlje.
- ✦ Uspostava dobro financiranih funkcija nadzora s dovoljno resursa s odgovarajućim ovlastima sankcioniranja za nadzor svih revizora subjekata od javnog interesa u ciklusu od tri godine.
- ✦ Prevladavanje izazova povezanih s ograničenim sredstvima i odgovarajuće kvalificiranim i iskusnim inspektorima za vršenje nadzora.

Kosovo

Zakonodavstvo

Zakon br. 06/L-032 o računovodstvu, finansijskom izvještavanju i reviziji stupio je na snagu 2019., a temelji se na Revizijskoj direktivi EU-a. Zahtijeva se uspostava neovisnog sustava javnog nadzora za praćenje kvalitete revizija subjekata od javnog

interesa. Zakonom je predviđena uspostava tijela za nadzor revizije, tj. Kosovskog savjeta za financijsko izvještavanje (KSFI). KSFI regulira revizorsku i računovodstvenu profesiju u Kosovu.

KSFI je u sklopu Ministarstva finansija.

U skladu sa Zakonom br. 06/L-032 o računovodstvu, finansijskom izvještavanju i reviziji, funkcije i odgovornosti KSFI-ja su:

- ✦ nadgledanje provođenja ovog zakona i podzakonskih akata usvojenih u skladu s ovim zakonom i preduzimanje mjera za nadgledanje provođenja, zatim disciplinskih mjera za nedovoljno provođenje
- ✦ odobravanje međunarodnih revizijskih standarda u skladu s međunarodnim revizijskim standardima usvojenim od strane Odbora za međunarodne revizijske standarde i relevantnim zakonodavstvom EU-a
- ✦ odobravanje, nadziranje i provođenje revizijskih standarda u skladu s međunarodnim standardima revizije i relevantnim zakonodavstvom EU-a
- ✦ licenciranje, vođenje i objavljivanje registra revizora, revizorskih kuća i udruženja
- ✦ usvajanje standarda profesionalne etike, unutrašnje kvalitete revizorskih kuća, i
- ✦ nostrificiranje međunarodnih certifikata revizora i računovođa.

Svi ovlašteni revizori i revizorske kuće podliježu javnom nadzoru KSFI-ja. KSFI ima krajnju odgovornost za kontrolu kvalitete revizije te za istražne i administrativno disciplinske sustave. KSFI je osnovao Odbor za javni nadzor, koji funkcioniše kao izvršno krilo KSFI-ja. Odbor ima odgovornost za nadzor:

1. kontinuiranog obrazovanja
2. sustava za osiguranje kvalitete, i
3. istražnog i administrativno disciplinskog sustava.

Najnovija procjena Europske komisije o usklađenosti Kosova sa zakonodavnim zahtjevima EU-a u oblasti javnog nadzora revizije dostupna je na internetskim stranicama Europske komisije.⁸⁹

Upravljanje

Odborom za javni nadzor upravlja većina neizvršitelja zanimanja, koji imaju znanja iz oblasti koje su relevantne za zakonske revizije. Imenovani članovi odbora biraju se u skladu s nezavisnim i transparentnim postupkom koji je određen podzakonskim aktom KSFI-ja. Odbor se sastoji od pet članova. Dva su člana KSFI-ja, dva su člana predstavnici računovodstvenih organizacija (udruženja) i jedan član kojeg imenuje Centralna banka Kosova (koji nije član KSFI-ja). KSFI imenuje predsjedavajućeg odbora. Odbor podnosi izvještaj KSFI-ju tako što će redovito podnositi izvještaj o svojim aktivnostima.

Kontrole kvalitete obavljanja revizije

Pravilnicima KSFI-ja utvrđuje se sljedeće u pogledu inspekcija revizorskih kuća i revizora:

Sve inspekcije kontrole kvalitete će biti podržane odgovarajućim testiranjem revizijskih dosjea, koji trebaju imati ocjenu razine usklađenosti s međunarodnim revizijskim standardima i zahtjevima za neovisnost revizora, količinom i kvalitetom sredstava utrošenih za tu reviziju, kao i naknadu za reviziju. Inspekcije trebaju imati izvještaj sa zaključcima.

Odbor ima osnovnu odgovornost za kontrolu kvalitete revizora i revizorskih kuća i odgovornost za istrage i disciplinu.

- ✦ Da bi se osigurao dovoljan kapacitet i odgovarajuća kombinacija obrazovanja i iskustva, Odbor će zaposliti kvalitetne revizore sa sljedećim kvalifikacijama: a) da je certificirani revizor, da nije obavljao funkciju zadnje tri godine, b) da ima najmanje četiri godine revizijskog iskustva u licenciranoj revizorskoj kući, c) da je pokazao sposobnost za ocjenu profesionalnih presuda revizora, d) da ima neosporni integritet i etičku pozadinu, i e) da nema sukob interesa.
- ✦ U cilju osiguravanja dovoljnog kapaciteta za složena pitanja, Odbor može odrediti potrebu angažiranja vanjskih eksperata, gdje se mogu uključiti i revizori koji se bave profesijom. U ovom

⁸⁹ Vidjeti: https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/c790738e-4cf6-4a43-a8a9-43c1b6f01e10_en?filename=Kosovo%20Report%202024.pdf.

slučaju stručnjacima nije dozvoljeno donošenje bilo kakvih odluka i da nemaju sukob interesa po ovom pitanju ili tretiranim subjektom.

KSFI je nedavno započeo program nadzora, uz podršku Svjetske banke. Međutim, KSFI trenutačno ne zapošljava nijedan stalni tim inspektora. Osnivanje takvog tima ključno je za ispunjavanje zahtjeva EU-a. Međutim, ograničeno financiranje i resursi predstavljaju izazov za osnivanje tima. KSFI za nadzor primjenjuje postupak odabira na osnovi analize rizika, a ključni faktori rizika uključuju strukturu revizorske kuće, tržišni udio revizora i udio angažmana sa subjektima od javnog interesa.

KSFI će izvijestiti o rezultatima nadzora nakon što program nadzora bude u potpunosti u funkciji.

Sankcije

KSFI ima krajnju odgovornost za kontrolu kvalitete rada revizora i revizorskih kuća te za istrage i disciplinske postupke, što uključuje i provedbu regulative. Za potrebe provedbe regulative, primjenjuje se postojeća metodologija koju je odobrio KSFI.

Delegiranje nadležnosti

U Kosovu nema delegiranja nadzora nad revizorima. Profesionalne računovodstvene organizacije u Kosovu imaju ograničenu odgovornost za provođenje kontrola kvalitete samo svojih članova, ali ne i za kontrolu kvalitete revizora i revizorskih kuća (posebno revizorskih kuća angažiranih za obavljanje zakonskih revizija subjekata od javnog interesa).

Izvori financiranja

KSFI se trenutačno u potpunosti financira iz državnog budžeta Kosova. Osim toga, sredstva se mogu prikupiti iz naknada za licence.

Revizorsko tržište

U regiji postoje 24 revizorske kuće i 69 licenciranih revizora u nadležnosti KSFI-ja/Odbora za javni nadzor, s oko 725 revizija subjekata od javnog interesa koje su u nadležnosti Odbora za javni nadzor.

Ključni izazovi

- ✦ KSFI mora nastaviti napredovati prema uspostavi i dovršetku prvog kruga nadzora revizija svih revizora subjekata od javnog interesa u Kosovu.
- ✦ Ograničena dostupnost resursa i dalje je glavna prepreka postizanju tog napretka.

Crna Gora

Zakonodavstvo

Zakonom o reviziji (Službeni list Crne Gore, br. 1/17) uređuje se vanjska revizija te sadržava odredbe o radu sustava javnog nadzora u Crnoj Gori. U člancima od 34. do 45. Zakona opisuje se struktura sustava javnog nadzora te njegove dužnosti i odgovornosti. Podzakonski akti o javnom nadzoru sastoje se od Odluke o imenovanju članova odbora direktora i Poslovnika o radu odbora za nadzor revizije (tj. Savjeta za reviziju).

Ministarstvo finansija nadležno je za nadzor revizije i uspostavilo je dvostupanjski sustav koji uključuju Savjet za reviziju i Direkciju za nadzor nad revizijom. Sustav je uspostavljen 2017. i učinkovito je funkcionirao, osim od 2021. do 2023. kada je došlo do pauze u radu. U skladu sa Zakonom o reviziji, sustav obuhvaća:

- ✦ Savjet za reviziju koji ima pet članova i predsjednika. Predsjednik Savjeta je generalni direktor Direktorata za centralnu harmonizaciju i razvoj unutrašnjih kontrola u Ministarstvu finansija, koji, među ostalim, nadzire Direkciju za nadzor nad revizijom.

- ✦ Direkcija za nadzor nad revizijom je služba u okviru Direktorata za centralnu harmonizaciju i razvoj unutrašnjih kontrola u Ministarstvu finansija.

Savjet za reviziju ima savjetodavnu ulogu, pruža smjernice o tome na koji način unaprijediti revizorsku praksu, prati primjenu revizijskih standarda, pruža savjete za unapređenje kvalitete financijskog izvještavanja i daje različita mišljenja o aspektima nadzora nad revizijom.

Direkcija za nadzor nad revizijom upravlja sustavom u praksi. To uključuje vođenje registra društava za reviziju i revizora, osiguravanje ispunjavanja zahtjeva kontinuirane profesionalne edukacije i obavljanje inspekcijskog nadzora u oblasti revizije.

Sustav javnog nadzora nad revizijom djelomično je usklađen s odredbama Revizijske direktive (EU) 2014/56 i Revizijske uredbe (EU). Ključni elementi nadzora sadržani su u Zakon o reviziji, uključujući definiranje uloga i odgovornosti Ministarstva finansija, Savjeta za reviziju i Direkcije za nadzor nad revizijom i njezinih inspektora za osiguranje kvalitete. Crna Gora ima novi nacrt zakona o reviziji kojim se prenose sve odredbe EU-a koje još nisu prenesene, koji trenutačno preispituje Europska komisija.

Najnovija procjena Europske komisije o usklađenosti Crne Gore sa zakonodavnim zahtjevima EU-a u oblasti javnog nadzora revizije dostupna je na internetskim stranicama Europske komisije.⁹⁰

Upravljanje

U skladu sa Zakonom o reviziji, većina članova Savjeta za reviziju moraju biti lica koja tri godine prije imenovanja:

1. aktivno ne učestvuju u obavljanju poslova revizije
2. nijesu imala pravo glasa kao članovi revizorskog društva
3. nijesu bila članovi upravnog ili izvršnog organa revizorskog društva, ili
4. nijesu bila zaposlena u revizorskom društvu.

Kontrole kvalitete obavljanja revizije

Odsjek za inspekcijske poslove Direkcije za nadzor nad revizijom započeo je nadzore nad revizijom primjenom predložka metodologije kontrole kvalitete osigurane u okviru projekta REPARIS za MSP-ove. Predložak je u potpunosti usklađen s MReVS-ima i u skladu je sa svim zahtjevima Revizijske direktive EU-a. Odsjek je prošao obuku o primjeni metodologije i završio prvi krug nadzora. Proveo je učinkovite nadzore i generirao brojne relevantne nalaze i preporuke za unapređenje društava za reviziju koji su bili predmet nadzora.

Sankcije

Sustavom sankcija u Zakonu o reviziji utvrđuje se raspon sankcija za neusklađenost sa Zakonom. Zakonom se zahtijeva primjena MReVS-a, pa sankcije mogu pratiti inspekcijske nalaze o neusklađenosti s MReVS-ima, premda fokus inspekcijskog nadzora treba biti na unapređenju kvalitete revizije u budućnosti, a ne na retroaktivnom kažnjavanju društava. Ministarstvo finansija može naplaćivati novčane kazne u iznosu od 500 eura do 16 500 eura. Člankom 53. Zakona o reviziji predviđene su kazne društva za reviziju koje nije zatražilo i nije dobilo dozvolu za obavljanje revizije. Članak 54. odnosi se na kršenja neovisnosti ili pravila, neispunjavanje zahtjeva o zaključivanju ugovora o obveznom osiguranju, neobavješćavanje Ministarstva finansija o promjeni podataka, nedostavljanje izvještaja o transparentnosti ili nečuvanju revizorske dokumentacije. Osim toga, Ministarstvo finansija može oduzeti licencu revizoru u ozbiljnim slučajevima neusklađenosti. Novčane kazne nisu dovoljne za učinkovito opominjanje većih društava za reviziju koja obavljaju neodgovarajuće revizije subjekata od javnog interesa, pri čemu je trenutačno najučinkovitija kazna prijetnja oduzimanjem licence. Zakonom nisu predviđene ovlasti za istražne radnje ili sankcije, osim putem sustava osiguranja kvalitete i prethodno opisanih sankcija koje iz toga proizlaze. Te ovlasti su zahtjev u skladu sa zakonodavstvom EU-a o reviziji. Crna Gora treba nastojati uspostaviti predmetne ovlasti i staviti ih u funkciju.

⁹⁰ Vidjeti: https://enlargement.ec.europa.eu/montenegro-report-2024_en.

Ostale nadležnosti

Ministarstvo finansija uspostavlja program kontinuirane profesionalne edukacije revizora, koji provodi Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore. Institut priprema program kontinuirane profesionalne edukacije, dostavlja ga Savjetu za reviziju na mišljenje, a zatim Ministarstvu finansija na odobrenje.

Delegiranje nadležnosti

U Crnoj Gori se trenutno poslovi nadzora ne delegiraju profesionalnoj organizaciji. Odgovornost za provedbu programa kontinuirane edukacije revizora (koju je uspostavilo Ministarstvo finansija) delegira se Institutu sertifikovanih računovođa Crne Gore, koji je zadužen za donošenje, prijevod i objavljivanje računovodstvenih standarda MSFI-ja, MReVS-a i standarda etike.

Izvori financiranja

Direkcija za nadzor nad revizijom financira se u sklopu Direktorata za centralnu harmonizaciju i razvoj unutrašnjih kontrola iz državnog budžeta Ministarstva finansija. Savjet za reviziju financira se iz državnog budžeta Crne Gore.

Revizorsko tržište

29 društava za reviziju imaju dozvolu za rad u Crnoj Gori.

Ključni izazovi

- ✦ Crna Gora mora nastaviti razvijati program nadzora revizora, na temelju najbolje međunarodne prakse u oblasti metodologije kontrole kvalitete i obavljanja nadzora.
- ✦ Crna Gora bi možda trebala preispitati raspon i iznose dostupnih novčanih kazni kako bi osigurala da budu dovoljne i učinkovite za sprečavanje kršenja propisa prije izricanja najekstremnije mogućnosti, tj. oduzimanja dozvole za rad.

Sjeverna Makedonija

Zakonodavstvo

Člankom 6. Zakona o reviziji Sjeverne Makedonije (Službene novine Republike Sjeverne Makedonije br. 122/21) osniva se Savjet za unapređenje i nadzor revizije Republike Sjeverne Makedonije (SUNR). SUNR je samostalno i neovisno regulatorno tijelo i tijelo za nadzor revizije u Sjevernoj Makedoniji.

Nadležnosti SUNR-a uključuju izdavanje i oduzimanje licenci ovlaštenih revizora, samostalnih ovlaštenih revizora i društava za reviziju, nadzor nad Institutom ovlaštenih revizora Sjeverne Makedonije u pogledu obavljanja propisanih zadaća, izricanje mjera revizorima, samostalnim ovlaštenim revizorima i društvima za reviziju u skladu sa Zakonom, uspostavljanje suradnje s nacionalnim, inozemnim i međunarodnim institucijama, pružanje smjernica u pogledu Registra ovlaštenih revizora i obavljanje drugih zadaća utvrđenih Zakonom.

Najnovija procjena Europske komisije o usklađenosti Sjeverne Makedonije sa zakonodavnim zahtjevima EU-a u oblasti javnog nadzora revizije dostupna je na internetskim stranicama Europske komisije.⁹¹

Upravljanje

SUNR ima sedam članova, uključujući predsjednika Savjeta. Predsjednika Savjeta i članove imenuje Vlada Republike Sjeverne Makedonije. Predsjednika Savjeta predlaže ministar financija, a ostalih šest članova predlažu sljedeće institucije:

- ✦ jedan predstavnik Narodne banke Republike Sjeverne Makedonije, koji radi u Službi za nadzor
- ✦ jedan predstavnik Agencije za nadzor osiguranja
- ✦ jedan predstavnik Komisije za vrijednosne papire
- ✦ jedan predstavnik velikih poslovnih subjekata, i
- ✦ dva ovlaštena revizora koje predlaže Institut ovlaštenih revizora.

⁹¹ Vidjeti: https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/5f0c9185-ce46-46fc-bf44-82318ab47e88_en?filename=North%20Macedonia%20Report%202024.pdf.

Mandat predsjednika SUNR-a i članova traje pet godina, uz mogućnost reizbora na drugi mandat. Predsjednik SUNR-a je službeno zaposlena osoba i prima plaću za svoj rad. Članovi SUNR-a također primaju mjesečnu naknadu za rad iz sredstava SUNR-a predviđenih u godišnjem planu financiranja.

Kontrole kvalitete obavljanja revizije

SUNR je nadležan za obavljanje nadzora osiguranja kvalitete revizije, ali u trenutku pisanja ove publikacije nadzori još nisu započeli.

Sankcije

SUNR ima ovlast na temelju rješenja izreći sljedeće sankcije:

1. privremeno oduzimanje licence za obavljanje revizije, i
2. trajno oduzimanje licence za obavljanje revizije.

Sankciju izriče SUNR na temelju izvještaja o provedenom nadzoru Instituta ovlaštenih revizora. Sankcija se može izreći u istom trajanju kako i disciplinska mjera koju izriče Institut.

Delegiranje nadležnosti

Nadzore provodi Institut ovlaštenih revizora u okviru dobro uspostavljenog programa i nadležnosti utvrđenih Zakonom o reviziji. Institut odabire revizore za pregled na osnovi analize rizika u skladu s brojnim faktorima i godišnjim informacijama koje se prikupljaju od društava za reviziju.

Izvori financiranja

SUNR se financira iz budžeta Republike Sjeverne Makedonije, doprinosa u iznosu 15 posto prihoda Instituta ovlaštenih revizora Republike Sjeverne Makedonije u prethodnoj godini, prihoda od izdavanja licenci za obavljanje revizije društvima za reviziju, samostalnim ovlaštenim revizorima i ovlaštenim revizorima i drugih prihoda ostvarenih obavljanjem svojih dužnosti.

Ključni izazovi

- ✦ Savjet treba započeti program nadzora revizora subjekata od javnog interesa.
- ✦ Savjet također treba aktivno preuzeti druge dužnosti i nadležnosti, kao što je nadzor Instituta.

Srbija

Zakonodavstvo

Zakonom o reviziji Republike Srbije osniva se Komisija za hartije od vrednosti Republike Srbije kao nadležno tijelo za javni nadzor revizije. Nadzori nad revizijom uređuju se sljedećim podzakonskim aktima na temelju Zakona o reviziji:

- ✦ *Smernice o kriterijumima izbora društava za reviziju, samostalnih revizora i licenciranih ovlašćenih revizora za provere kvalitete obavljenih revizija*⁹²
- ✦ *Pravilnik o obavljanju poslova kontrole kvaliteta rada obavljenih revizija, kontrole kvaliteta rada društava za reviziju, samostalnih revizora i licenciranih ovlašćenih revizora.*⁹³

⁹² Vidjeti: <https://www.sec.gov.rs/index.php/en/regulations/legislation/bylaws/293-law-on-audit/7287-guidelines-on-the-selection-criteria-for-audit-firms,-independent-auditors-and-licensed-authorised-auditors-for-the-quality-control-reviews-of-conducted-audits>.

⁹³ Vidjeti: <https://www.sec.gov.rs/index.php/en/regulations/legislation/bylaws/293-law-on-audit/7278-regulation-on-quality-control-review-of-audit-engagements-and-quality-control-review-of-audit-firms,-independent-auditors,-and-licensed-authorised-auditors>.

Naknade za funkciju javnog nadzora utvrđene su u skladu s Pravilnikom o tarifi Komisije za hartije od vrednosti.⁹⁴

Najnovija procjena Europske komisije o usklađenosti Srbije sa zakonodavnim zahtjevima EU-a u oblasti javnog nadzora revizije dostupna je na internetskim stranicama Europske komisije.⁹⁵

Upravljanje

Komisija za hartije od vrednosti ima pet članova, uključujući predsjednika. Predsjednika imenuje i razrješava Narodna skupština Republike Srbije na prijedlog Odbora za finansije Narodne skupštine. Komisija donosi odluke na sazivima koje vodi predsjednik ili član Komisije kojeg je ovlastio predsjednik. Radom stručnog osoblja upravlja glavni sekretar Komisije. Članovi Komisije koji donose odluke u vezi s provođenjem ovog Zakona moraju biti nepraktičari u smislu ovog Zakona. Komisija objavljuje godišnji program rada i godišnji izvještaj o radu na svojoj internetskoj stranici. Također dostavlja Ministarstvu finansija godišnji izvještaj o radu, a najmanje dva puta u toku godine izvještava Ministarstvo finansija o provođenju nadležnosti utvrđenih Zakonom o reviziji.

Zakonom o reviziji iz 2013. osnovan je i Odbor za javni nadzor revizije koji pruža stručnu pomoć u radu Komisije. Odbor ima predsjednika i šest članova. Predsjednik i četiri člana imenuju se na prijedlog ministra finansija. Ostali članovi imenuju se na prijedlog Narodne banke Srbije i Komisije za hartije od vrednosti, a još jedan član je predstavnik Komore ovlašćenih revizora Srbije.

Kontrole kvalitete obavljanja revizije

Komisija za hartije od vrednosti ovlaštena je obavljati kontrolu kvalitete rada društava za reviziju i licenciranih ovlašćenih revizora radi provjere postupaka

li se pri obavljanju revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima. Za obavljanje tih kontrola trenutno su zaposlena dva inspektora. Kontrole moraju biti razmjerne složenosti poslova koje obavlja društvo za reviziju odnosno revizor. Kontrola kvalitete rada obavlja se na način da se isključuje bilo kakav sukob interesa između osoba koje obavljaju provjeru kvalitete rada i revizora te u skladu s utvrđenom metodologijom za kontrolu kvalitete. Kontrola se obavlja: 1) praćenjem finansijskih izvještaja koje revizori podnose Komisiji, 2) obavljanjem pregleda poslovanja revizora, 3) izricanjem mjera i kazni u skladu sa Zakonom o reviziji. Revizori se odabiru za provjeru na osnovi analize rizika, i to najmanje jednom u tri godine za društva za reviziju koja obavljaju reviziju društva od javnog interesa i najmanje jednom u šest godina za ostale.

Sankcije

Za lošu kvalitetu rada u obavljanju revizija utvrđenu u provjeri rada, Komisija za hartije od vrednosti može poduzeti sljedeće mjere: 1) naložiti otklanjanje utvrđenih nepravilnosti, 2) izreći javnu opomenu, 3) uvjetno oduzeti dozvolu za obavljanje revizije, 4) izdati privremenu zabranu u trajanju do najviše tri godine, 5) izreći privremenu zabranu u trajanju od najviše tri godine kojom se zabranjuje osnivaču (članu) ili članu organa upravljanja društva za reviziju ili osnivaču (članu), odnosno članu organa upravljanja društva od javnog interesa da obavlja funkcije u društvu za reviziju, odnosno društvu od javnog interesa, 6) oduzeti dozvolu za obavljanje revizije, 7) izreći novčanu kaznu.

Delegiranje nadležnosti

Komisija za hartije od vrednosti obavlja javni nadzor u skladu sa Zakonom o reviziji te nadzire poslove delegirane Komori ovlašćenih revizora Srbije. Osim Komisije, Komora ovlašćenih revizora zadužena je i za provjeru kvalitete rada svojih članova, tj. svih revizora i društava za reviziju. Komisija obavlja nadzor

⁹⁴ Vidjeti: <https://www.sec.gov.rs/index.php/en/regulations/legislation/the-rulebook-on-fees>.

⁹⁵ Vidjeti: https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/3c8c2d7f-bff7-44eb-b868-414730cc5902_en?filename=Serbia%20Report%202024.pdf.

nad sljedećim poslovima koje obavljaju Komora i Ministarstvo finansija: 1) provođenjem programa za polaganje, priznavanje i organiziranje ispita za zvanje ovlašćeni revizor, 2) utvrđivanjem i provođenjem programa kontinuiranog profesionalnog usavršavanja licenciranih ovlašćenih revizora, 3) izdavanjem, produženjem i stavljanjem van snage licenci ovlašćenim revizorima, 4) izdavanjem i stavljanjem van snage dozvola za obavljanje revizije društvima za reviziju i samostalnim revizorima, 5) primjenom MRevS-a, 6) primjenom Kodeksa profesionalne etike revizora, 7) provođenjem istražnih, disciplinskih i drugih postupaka koje vodi Komora (u vezi s revizorima koji ne obavljaju zakonske revizije društava od javnog interesa).

Izvori financiranja

Radi obavljanja poslova nadzora nad revizijom Komisija za hartije od vrednosti se financira iz: 1) posebnog doprinosa za obavljanje kontrole kvalitete rada društava za reviziju, 2) drugih izvora u skladu

sa Zakonom o reviziji. Komisija donosi akt kojim se utvrđuje posebni doprinos iz članka 106. Zakona o reviziji uz prethodno pribavljenu suglasnost Ministarstva finansija.

Revizorsko tržište

Trenutačno 77 društava za reviziju podliježe kontroli kvalitete Komisije za hartije od vrednosti. Dozvolu za obavljanje revizije društava od javnog interesa ima 27 društava za reviziju.

Ključni izazovi

- ✦ Srbija treba nastaviti unapređivati kvalitetu obavljanja revizije učinkovitim kontrolama kvalitete rada, i gdje je primjereno, pojačanim mjerama provedbe regulative.
- ✦ Srbija treba nastaviti osiguravati dostupnost potrebnih resursa unutar sustava javnog nadzora.

