

Zagreb, 28. lipnja 2018.

**STRUČNO MIŠLJENJE O OBVEZNOJ ROTACIJI REVIZORSKOG DRUŠTVA I
GLAVNOG REVIZIJSKOG PARTNERA U ZAKONSKIM REVIZIJAMA
SUBJEKATA OD JAVNOG INTERESA**

Obvezna rotacija revizorskog društva i glavnog revizijskog partnera u zakonskim revizijama subjekata od javnog interesa (dalje: SJI) propisani su odredbama članka 64. i 123. Zakona o reviziji (Narodne novine, br. 127/17, dalje: Zakon) i odredbama članka 17. i 41. Uredbe (EU) br. 537/2014 (dalje: Uredba).

Uvažavajući obvezu revizorskih društava da postupaju u konkretnim situacijama sukladno Zakonu i Uredbi, Hrvatska revizorska komora ocijenila je potrebnim dati neovisno stručno mišljenje kao oblik neobvezujuće pomoći i mogućeg pristupa u razumijevanju odredbi Zakona i Uredbe o obveznoj rotaciji revizorskog društva i glavnog revizijskog partnera u zakonskim revizijama SJI. S tim u vezi, korišteni su javno dostupni izvori Europske komisije¹ o primjeni i interpretaciji europskog zakonodavnog okvira za zakonske revizije (Direktive 2014/56/EU i Uredbe), s naglaskom na pitanja obvezne rotacije. Nadalje, uvaženi su odgovori Ministarstva financija² na upite Komore o odredbi članka 123. stavka 1. Zakona u odnosu na odredbe članka 41. stavaka 1. i 2. Uredbe, a u vezi najdužeg trajanja revizijskog angažmana kod istog SJI.

Za računanje najdužeg razdoblja trajanja revizijskog angažmana, odnosno **zakonske revizije** (*u smislu članka 4. točke 4. Zakona*) kod istog SJI, primjenjuje se odredba članka 17. stavka 8. Uredbe prema kojoj se trajanje revizijskog angažmana računa **od prve financijske godine**, odnosno poslovne godine (*u smislu članka 7. Zakona o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15 i 120/16*) **za koju je revizorsko društvo prvi puta imenovano za obavljanje zakonskih revizija istog SJI**. Dakle, najduže razdoblje trajanja revizijskog angažmana **ne računa se** od datuma izbora/imenovanja revizorskog društva za revizora SJI, niti od datuma ugovora za zakonsku reviziju za XY godinu, a niti od datuma skupštine SJI kad je potvrđen izbor/imenovanje revizorskog društva.

Najduže trajanje revizijskog angažmana odnosi se isključivo na zakonske revizije u razdoblju u kojem poduzetnik kontinuirano **ima status SJI**. U slučaju ako poduzetnik tijekom svog poslovanja prvi puta postaje SJI ili prestaje biti SJI pa kasnije ponovno postaje SJI, računanje najdužeg razdoblja trajanja revizijskog angažmana počinje **od financijske godine koja slijedi nakon godine u kojoj je poduzetnik stekao status SJI**.

Za određivanje datuma obveznog završetka angažmana zakonskih revizija SJI koji su započeli prije datuma stupanja na snagu Uredbe (*16. lipnja 2014.*) primjenjuju se odredbe članka 41. stavaka 1. i 2. Uredbe. Prema ovim odredbama, ovisno o broju uzastopnih godina trajanja angažmana zakonske revizije kod istog SJI, u odnosu na datum **16. lipnja 2014.**, krajnji datumi za obvezni završetak su:

¹a) European Commission - Guidance on the implementation and interpretation of the law;
https://ec.europa.eu/info/law/audit-directive-2006-43-ec/implementation/guidance-implementation-and-interpretation-law_en

b) European Commission - Fact Sheet; Reform of the EU Statutory Audit Market - Frequently Asked Questions (updated version); http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2244_en.htm?locale=EN

c) EU Audit Legislation - Frequently Asked Questions -12 April 2017; <http://www.8cld.eu> pod FAQs

² dopis Klasa:450-01/18-01/33 - Ur.broj: 513-06-03-18-2 od 28.3.2018. i Ur.broj: 513-06-03-18-4 od 1.6.2018.

1. **16. lipnja 2020.** - za revizijske angažmane koji traju 20 i više uzastopnih godina

2. **16. lipnja 2023.** - za angažmane koji traju između 11 i 19 uzastopnih godina.

Za određivanje razdoblja najdužeg trajanja angažmana zakonskih revizija SJI koji su ugovoreni prije 16. lipnja 2014. a koji su na datum 16. lipnja 2016. aktivni (*datum prije datuma primjene Uredbe 17. lipnja 2016.*) primjenjuje se odredba članka 123. stavak 1. Zakona prema kojoj je za te revizijske angažmane **najduže razdoblje trajanja od 10 uzastopnih godina.**

Za ovu kategoriju zakonskih revizija SJI potrebno je istaknuti činjenicu da Republika Hrvatska do i na 17. lipnja 2016. nije odlučila o najdužem razdoblju trajanja ovih angažmana zakonske revizije SJI, već je to učinila s datumom 1. siječnja 2018. (članak 64. Zakona). S toga, očekuje se razumijevanje Ministarstva financija kao nadležnog tijela za postupanja revizorskih društva koja su po prvi puta ugovorila zakonske revizije SJI između datuma 17. lipnja 2003. i 16. lipnja 2007., a za koje je prema odredbama Uredbe nastupila obveza rotacije za zakonske revizije poslovne godine koje počinju 17. lipnja 2016. (npr. poslovna godina 2017.), a što nisu učinili tada već u 2018. godini nakon stupanja na snagu Zakona.

Nadalje, zbog činjenice da je Zakon stupio na snagu 1. siječnja 2018., za angažmane zakonskih revizija SJI koji su po prvi puta ugovoreni za financijske godine koje počinju u razdoblju od i na 17. lipnja 2016. do 31. prosinca 2017., primjenjuje se odredba članka 17. stavka 1. Uredbe prema kojoj je za te revizijske angažmane **najduže razdoblje trajanja 10 uzastopnih godina.**

Vezano za primjenu odredbe članka 17. stavka 2. točke (b) Uredbe u Republici Hrvatskoj, odredbom članka 64. Zakona propisano je najduže razdoblje trajanja revizijskog angažmana revizorskog društva kod istog SJI od **najviše 7 uzastopnih godina**, uključujući i razdoblje početnog angažmana od najmanje 1 godine. Ova odredba Zakona primjenjuje se na angažmane zakonske revizije SJI koji se po prvi puta ugovaraju nakon stupanja na snagu Zakona, odnosno od 1. siječnja 2018. godine.

Zakon o reviziji ne predviđa mogućnost produžavanja revizijskog angažmana kod istog SJI nakon isteka propisanog najdužeg razdoblja trajanja, s toga revizorsko društvo po isteku najdužeg razdoblja trajanja revizijskog angažmana, prema članku 17. stavku 3. Uredbe, **ne smije sljedeće 4 godine obavljati zakonsku reviziju istog SJI.**

Polazeći od navedenih odredbi Zakona i Uredbe, revizorsko društvo mora za svakog pojedinog SJI klijenta provjeriti koji je datum početka financijske godine na koju se odnosi prvi ugovor o obavljanju zakonske revizije, i to u odnosu na datum 16. lipnja 2014. (*datum stupanja na snagu Uredbe*) i na datum 1. siječnja 2018. (*datum stupanja na snagu Zakona*), te sukladno postupiti.

Napominjemo, odredbama članka 41. Uredbe i članka 123. Zakona o najdužem trajanju zakonskih revizija ne dovode se u pitanje uvjeti obvezne rotacije revizorskih društava u slučaju zakonskih revizija SJI koji su kreditne i financijske institucije, a čije je poslovanje uređeno posebnim propisima³.

U nastavku se daje tabelarni prikaz odredbi članka 41. Uredbe i članka 123. stavka 1. Zakona, te članka 17. stavka 1. Uredbe i članka 64. Zakona:

³ Zakon o kreditnim institucijama, članak 170., Narodne novine, broj 159/13, 19/15, 102/15 i 15/18

Zakon o osiguranju, članak 196., Narodne novine, broj 30/15

Zakon o tržištu kapitala, članci 116., 229., 291. i 518., Narodne novine, broj 88/08, 146/08, 74/09, 54/13, 159/13, 18/15, 110/15, 123/16 i 131/17

Zakon o otvorenim investicijskim fondovima s javnom ponudom, članci 68. i 206., Narodne novine, broj 44/16

Zakon o alternativnim investicijskim fondovima, članci 70. i 172., Narodne novine, broj 21/18

Zakon o obveznim mirovinskim fondovima, članci 65. i 146., Narodne novine, broj 19/14 i 93/15

Zakon o dobrovoljnim mirovinskim fondovima, članci 74. i 193., Narodne novine, broj 19/14 i 29/18

Zakon o mirovinskim osiguravajućim društvima, članak 100., Narodne novine, broj 22/14 i 29/18

Zakon o doživotnoj otpremnini odnosno dokupu mirovine, Narodne novine, broj 153/13

Zakon o leasingu, članci 74. i 131., Narodne novine, broj 141/13

Zakon o faktoringu, članak 68., Narodne novine, broj 94/14 i 41/16

Revizor zakonske revizije kod istog SJI	20 i više uzastopnih godina (čl.41.st.1. Uredbe) ⁴	između 11 i 19 uzastopnih godina (uključujući 19 godinu) (čl.41.st.2. Uredbe) ⁵	ugovoreni prije 16. lipnja 2014., a aktivni na datum 17. lipnja 2016. (početak primjene Uredbe) (čl.41.st.3. Uredbe i čl.123.st.1. Zakona) ⁶	ugovoreni između 17. lipnja 2014. i 17. lipnja 2016., odnosno 31. prosinca 2017. (čl.17.st.1. Uredbe)	od 1. siječnja 2018. (Zakon na snazi) (čl.64. Zakona)
1	2	3	4	5	6
postojanje angažmana zakonske revizije za poslovne godine čiji početak je	prije ili na 16. lipnja 1994.	između 17. lipnja 1994. i 16. lipnja 2003.			
prvi ugovor za poslovne godine koje počinju			između 17. lipnja 2003. i 16. lipnja 2014.	između 17. lipnja 2014. i 31. prosinca 2017.	1. siječnja 2018. i kasnije
stupanje na snagu Uredbe (EU) br. 537/14	16. lipnja 2014.			n/a	n/a
prijelazno razdoblje	6 godina	9 godina	n/a	n/a	n/a
najduže trajanje revizijskog angažmana	n/a	n/a	10 uzastopnih godina	10 uzastopnih godina	7 uzastopnih godina
završetak revizijskog angažmana	16. lipnja 2020.	16. lipnja 2023.	a) 16. lipnja 2016. - zakonske revizije za poslovne godine koje su započele između 17.6.2003. i 16.6.2006. b) 16. lipnja 2016. i kasnije - zakonske revizije za poslovne godine koje su započele između 17.6.2006. i 16.6.2014.	po isteku razdoblja od 10 uzastopnih godina	po isteku razdoblja od 7 uzastopnih godina
rotacija za zakonsku reviziju za poslovnu godinu koja počinje	17. lipnja 2020.	17. lipnja 2023.	u slučaju pod a): 17. lipnja 2016. u slučaju pod b): 17. lipnja 2016. , a najkasnije 17. lipnja 2023.	17. lipnja 2024. , a najkasnije 1. prosinca 2027. (za poslovne godine koje završavaju 30. studenoga)	1. siječnja 2025. i kasnije poslovne godine

⁴ EU Audit Legislation FAQs – April 2017., pod 4.1.

⁵ EU Audit Legislation FAQs – April 2017., pod 4.1. i 4.4.

⁶ EU Audit Legislation FAQs – April 2017., pod 4.4. i 4.5.

Neovisno o obveznoj rotaciji revizorskih društava na zakonskim revizijama SJI, odredbom članka 17. stavka 7. Uredbe propisan je i obvezan prekid sudjelovanja glavnog partnera za reviziju (*ovlašteni revizor u smislu odredbi članka 3. točke 22. Zakona*) u zakonskim revizijama kod istog SJI **najkasnije nakon 7 godina od dana imenovanja** glavnim partnerom. Istim člankom Uredbe određeno je da je ponovno angažiranje istog glavnog partnera za zakonsku reviziju kod istog SJI moguće **nakon proteka 3 godine od tog obveznog prekida**.

Za potrebe primjene ove odredbe Uredbe, u članku 123. stavku 2. Zakona propisano je da se rok od 7 godina za glavnog revizijskog partnera koji je imenovan prije stupanja na snagu Zakona, računa od dana njegova imenovanja. Dan imenovanja glavnog revizijskog partnera, sukladno odredbi članka 17. stavka 8. Uredbe, određuje se u odnosu **na prvu poslovnu godinu** koja je bila predmetom zakonske revizije SJI, neovisno o kalendarskoj godini u kojoj je za potrebe zakonske revizije imenovan kao glavni partner i neovisno od kalendarske godine u kojoj je zakonska revizija provedena (*npr. GFI 2016. revidirane su 2018., prva godina je 2016.*). I ovdje je potrebno napomenuti, da se rotacija glavnog revizijskog partnera provodi najkasnije po proteku 7 uzastopnih godina kada je ovlašteni revizor kao glavni revizijski partner sudjelovao u zakonskim revizijama za poslovne godine u kojima je poduzetnik kontinuirano **imao status SJI**.

U vezi s računanjem trajanja angažmana glavnog revizijskog partnera i njegove rotacije u zakonskim revizijama SJI, skrećemo pozornost na zahtjev **Kodeksa etike u točki 290.152.**, koji je stroži u odnosu na Uredbu, a potrebno ga je uvažiti. Prema istom zahtjevu, ako je angažman glavnog revizijskog partnera započeo kod klijenta kad još nije imao status SJI, tada i te godine ulaze u izračun najdužeg razdoblja angažmana glavnog revizijskog partnera kod istog SJI.

Dakle, s danom stupanja na snagu Zakona (*1.1.2018.*) potrebno je utvrditi trajanje angažmana glavnog revizijskog partnera u zakonskim revizijama kod istog SJI. U slučaju da je ovlašteni revizor kao glavni revizijski partner uključen u zakonske revizije 7 i više godina, obveza je revizorskog društva zamijeniti glavnog revizijskog partnera vodeći računa o mogućnosti nastavka revizijskog angažmana istog revizorskog društva s obzirom na najduže razdoblje trajanja revizijskog angažmana kod istog SJI.

Sve navedeno odnosi se na SJI, revizorska društva i glavne revizijske partnere sa sjedištem u EU. Primjena odredbi Zakona i Uredbe u nekom konkretnom slučaju, npr. kod SJI kao matice ili kao povezanog društva sa sjedištem u EU ili izvan EU, ili kod revizorskog društva kao člana mreže, ili kod revizorskog društva ili glavnog revizijskog partnera u odnosu na Kodeks etike, zahtijeva da se prethodno razmotre okolnosti koje su određujuće za konkretan slučaj, pa tako za svakog pojedinog obveznika revizije treba konstatirati:

1. je li obveznik ima status SJI? Ako se ne radi o SJI, nema niti obveze rotacije revizorskog društva niti glavnog revizijskog partnera
2. je li obveznik povezano društvo nekog SJI-a?
3. za koju poslovnu godinu je zaključen prvi ugovor za obavljanje zakonske revizije SJI-a, a koji se neprekinuto obnavljao jednogodišnjim ili višegodišnjim ugovorima (npr. ako je revizija GFI-2017 ugovorena u 2016. ili u 2017. ili u 2018., početak angažmana računa se od GFI-2017)?

Revizorsko društvo, radi prepoznavanja i potvrđivanja statusa određenog angažmana zakonske revizije SJI može, osim ovog neobvezujućeg stručnog mišljenja Komore, konzultirati i druge javno dostupne izvore europske prakse koji nisu službena tumačenja odredbi Zakona i Uredbe, a može zatražiti i službeno tumačenje od za to nadležnih tijela ili institucija Europske unije (Europski sud pravde) odnosno Republike Hrvatske (Hrvatski sabor).

Hrvatska revizorska komora
Stručna služba za razvoj i stručna pitanja