

Bruxelles, 10. travnja 2024.
(OR. en)

8738/24

EF 152
ECOFIN 427

POP RATNA BILJEŠKA

Od:	Glavna tajnica Europske komisije, potpisala direktorica Martine DEPREZ
Datum primitka:	5. ožujka 2024.
Za:	Thérèse BLANCHET, glavna tajnica Vijeća Europske unije
Br. dok. Kom.:	COM(2024) 102 final
Predmet:	IZVJEŠĆE KOMISIJE EUROPSKOM PARLAMENTU, VIJEĆU, EUROPSKOJ SREDIŠNJOJ BANC I EUROPSKOM ODBORU ZA SISTEMSKE RIZIKE Zajedničko izvješće o kretanjima na tržištu EU-a u području usluga zakonske revizije za subjekte od javnog interesa u razdoblju od 2019. do 2021.

Za delegacije se u prilogu nalazi dokument COM(2024) 102 final.

Priloženo: COM(2024) 102 final



Bruxelles, 5.3.2024.
COM(2024) 102 final

**IZVJEŠĆE KOMISIJE EUROPSKOM PARLAMENTU, VIJEĆU, EUROPSKOJ
SREDIŠNJOJ BANC I EUROPSKOM ODBORU ZA SISTEMSKE RIZIKE**

**Zajedničko izvješće o kretanjima na tržištu EU-a u području usluga zakonske revizije za
subjekte od javnog interesa u razdoblju od 2019. do 2021.**

IZVJEŠĆE KOMISIJE EUROPSKOM PARLAMENTU, VIJEĆU, EUROPSKOJ SREDIŠNJOJ BANC I EUROPSKOM ODBORU ZA SISTEMSKE RIZIKE

Zajedničko izvješće o kretanjima na tržištu EU-a u području usluga zakonske revizije za subjekte od javnog interesa u razdoblju od 2019. do 2021.

1. UVOD

U ovom se Zajedničkom izvješću ocjenjuju kretanja na tržištu EU-a u području pružanja usluga zakonske revizije subjektima od javnog interesa u razdoblju od 2019. do 2021. U izvješću se obrađuje:

- tržišna koncentracija,
- rizici koji proizlaze iz manjkavosti u kvaliteti revizije, i
- rad revizorskih odbora.

To je treće izvješće izrađeno u skladu s člankom 27. Uredbe (EU) br. 537/2014⁽¹⁾ („Uredba”). Prvo izvješće o praćenju tržišta⁽²⁾ obuhvaćalo je kretanja u razdoblju od 2014. do 2015., a drugo izvješće⁽³⁾ kretanja u razdoblju od 2016. do 2018.

Ovo je izvješće izradio Odbor europskih tijela za nadzor revizije (CEAOB). Ako nije drukčije navedeno, izvješća nadležnih nacionalnih tijela odgovornih za nadzor revizije (nacionalna tijela za nadzor revizije) glavni su izvor podataka. Podaci se uglavnom odnose na 2020. i 2021., a prikupljeni su 2022.

Izvješće prvi put uključuje podatke koje je dostavila Norveška. Upotrebljavaju se u točki 2.1. „Pregled tržišta” i točki 2.2. „Tržišna koncentracija”. Nisu prikupljeni podaci za Ujedinjenu Kraljevinu (UK). Ako ovo izvješće sadržava usporedbe s 2018. i ako nije drukčije navedeno, podaci za Ujedinjenu Kraljevinu uključeni su u podatke za 2018.

2. KRETANJA NA TRŽIŠTU EU-A U PODRUČJU ZAKONSKIH REVIZIJA SUBJEKATA OD JAVNOG INTERESA

2.1. Pregled tržišta

U EU-u i Norveškoj 2021. bilo je registrirano 200 484 ovlaštenih revizora i 22 427 revizorskih društava. U tablici 1 prikazani su podaci za 2021. i 2018. (bez Ujedinjene Kraljevine). Broj revizora (koji pružaju usluge subjektima od javnog interesa ili subjektima koji nisu od javnog interesa) smanjio se za 6 % u odnosu na 2018., a broj registriranih revizorskih društava smanjio se za 11 %. Revizorska društva koja provode

⁽¹⁾ Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ (SL L 158, 27.5.2014., str. 77.).

⁽²⁾ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0464>.

⁽³⁾ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A52021DC0029>.

reviziju subjekata od javnog interesa čine gotovo 4 % svih registriranih revizorskih društava, što je u skladu s udjelom iz 2018.

Broj ovlaštenih revizora koje zapošljavaju revizorska društva ili koji su s njima povezani kao partneri ili na neki drugi način povećao se za 7 %.

Tablica 1: Registrirani ovlašteni revizori i revizorska društva u EU-u (2018. – 2021.)⁴

	2018.	2021.	Promjena
<i>Ovlašteni revizori</i>	213 299	200 484	–6 %
<i>Ovlašteni revizori koje zapošljava revizorsko društvo ili koji su s njime povezani kao partneri ili na neki drugi način</i>	47 944	51 388	7 %
<i>Revizorska društva</i>	25 110	22 427	–11 %
<i>Od čega revizorskih društava koja obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa</i>	1090	1008	–8 %

Broj zakonskih revizija subjekata od javnog interesa povećao se od 2018. do 2021. za 11 % (slika 1). Poduzeća uvrštena na burzu, s ukupnim udjelom od 37 % u 2021. (44 % u 2018.), bila su 2021. najveća kategorija subjekata od javnog interesa u državama članicama.

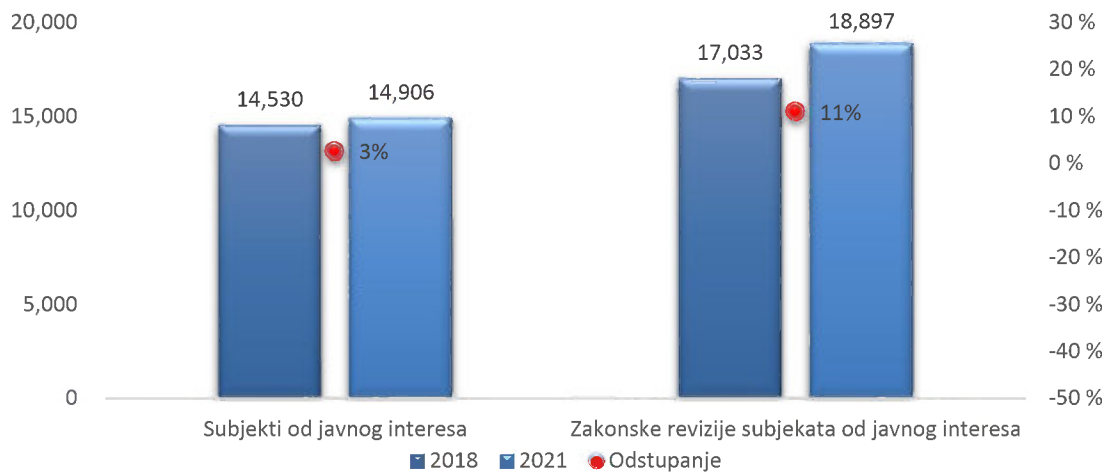
Zajedničke revizije subjekata od javnog interesa čine 16 % svih zakonskih revizija subjekata od javnog interesa. Među 13 država članica koje su izvijestile o zajedničkim revizijama⁽⁵⁾, najveći broj takvih revizija ponovno je imala Francuska (87 % od ukupnog broja u EU-27 i Norveškoj). Belgija, Hrvatska, Finska, Irska i Poljska izvijestile su o zajedničkim revizijama 2021., no tih pet zemalja 2018. nije prijavilo zajedničke revizije.

Slika 1: Subjekti od javnog interesa i zakonske revizije subjekata od javnog interesa (2018 – 2021.)⁽⁶⁾

⁽⁴⁾ Norveška je uključena u podatke za 2021., ali ne i za 2018. Ujedinjena Kraljevina nije uključena u podatke za 2021. ni u podatke za 2018.

⁽⁵⁾ Austrija, Belgija, Bugarska, Grčka, Španjolska, Francuska, Finska, Hrvatska, Irska, Malta, Poljska, Rumunjska i Švedska izvijestile su 2021. o zajedničkim revizijama.

⁽⁶⁾ Norveška je uključena u podatke za 2021., ali ne i za 2018. Ujedinjena Kraljevina nije uključena u podatke za 2021. ni u podatke za 2018.



Promet revizorskih društava u EU-25⁽⁷⁾ i Norveškoj koja provode reviziju subjekata od javnog interesa 2021. iznosio je otprilike 30 milijardi EUR⁽⁸⁾. Prema podacima za 10 ključnih revizorskih društava (10 ključnih igrača na tržištu revizije⁽⁹⁾) može se procijeniti kako promet za EU-25 i Norvešku iznosi otprilike 28 milijardi EUR.

Podaci o prometu po državama članicama znatno se razlikuju, pri čemu su Njemačka i Francuska i dalje dva najveća tržišta (koja ostvaruju 47 % prometa revizorskih društava u EU-u)⁽¹⁰⁾.

Prema podacima koje su prijavila društva ili utvrđenima na razini mreže, 11 % prometa revizorskih društava koja obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa ostvaruje se prihodom od nerevizorskih usluga (dopuštene nerevizorske usluge subjektima nad kojima se provodi revizija), a 56 % od nerevizorskih usluga drugim subjektima.

10 % ukupnog prometa revizorskih društava koja obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa u EU-u ostvareno je prihodima od zakonskih revizija subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju grupi poduzeća čije je matično poduzeće subjekt od javnog interesa (što je povećanje u odnosu na 9 % u 2018.). 23 % prometa ostvareno je od prihoda od zakonskih revizija drugih subjekata (slika 2) (26 % u 2018.). Međutim, taj se udio razlikuje među državama članicama: u sedam zemalja više od 50 % prihoda ostvareno je od usluga zakonske revizije, ali je u šest zemalja manje od trećine prihoda ostvareno takvim revizijama⁽¹¹⁾.

Slika 2: Raščlamba prometa u EU-u revizorskih društava koja obavljaju revizije subjekata od javnog interesa prema vrsti prihoda (2021.)

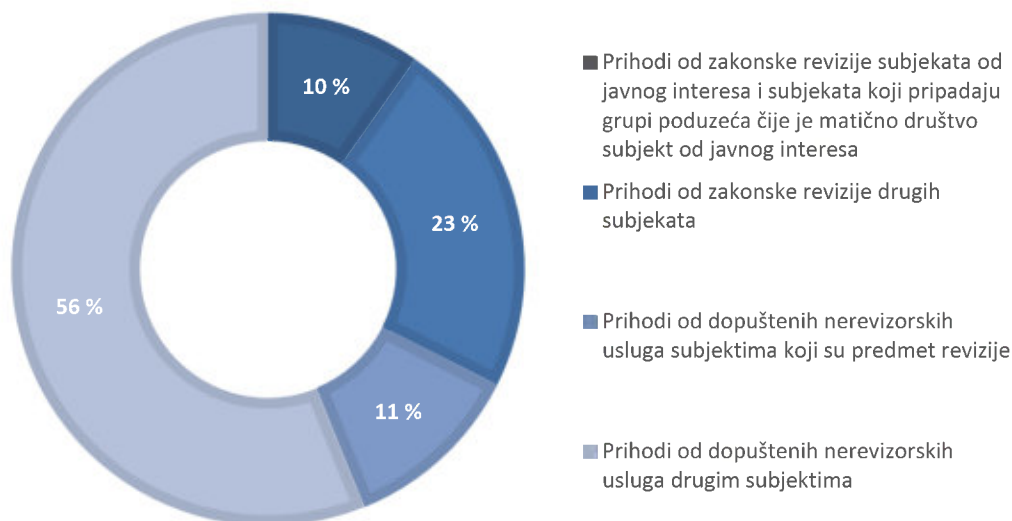
⁽⁷⁾ Nema podataka iz Belgije i Švedske.

⁽⁸⁾ Podaci prikupljeni u nacionalnim valutama pretvoreni su u eure primjenom tečajnih stopa za datum 31.12.2021. Izvor: Bloomberg.

⁽⁹⁾ Baker Tilly, BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Nexia, RSM i PwC. Najveća revizorska društva u EU-u kako ih je identificirao CEA OB na temelju ankete iz 2021.

⁽¹⁰⁾ Podaci za 25 država članica i Norvešku (nema podataka iz Belgije i Švedske).

⁽¹¹⁾ Nema podataka iz Belgije i Švedske.



21 od 24 nacionalna tijela za nadzor revizije iz Europske mreže za tržišno natjecanje izvijestilo je da u razdoblju 2019. – 2021. nije provelo sektorsko istraživanje na revizorskom tržištu niti je prijavilo protumonopolske djelatnosti ili poslove praćenja izvršenja propisa u tom sektoru. Dva nacionalna tijela za nadzor revizije navela su da su analizirala razinu koncentracije na revizorskom tržištu. Jedno nacionalno tijelo za nadzor revizije prijavilo je istragu monopola koja je provedena u tom razdoblju⁽¹²⁾.

2.2. Tržišna koncentracija

Ovo izvješće sadržava tržišne podatke⁽¹³⁾ o zakonskim revizijama subjekata od javnog interesa koje je provela „velika četvorka” (Deloitte, EY, KMPG i PwC), „CR4” (četiri najveća revizorska društva u svakoj državi) i 10 ključnih igrača na tržištu revizije.

Velika četvorka drži više od 80 % tržišnog udjela u 11 država članica⁽¹⁴⁾ (u usporedbi s 13 u 2018.) i prosječni tržišni udio EU-a od 59 % (smanjenje u odnosu na 70 % u 2018.) svih zakonskih revizija subjekata od javnog interesa.

U 13 država članica (povećanje u odnosu na sedam 2018.) velika četvorka nisu četiri najveća revizorska društva⁽¹⁵⁾ u smislu ukupnog broja izdanih revizorskih mišljenja o zakonskim revizijama subjekata od javnog interesa. Prosječni tržišni udio za četiri najveća revizorska društva u svakoj državi („CR4”) iznosi 70 %, a za 10 ključnih igrača na tržištu revizije 81 %.

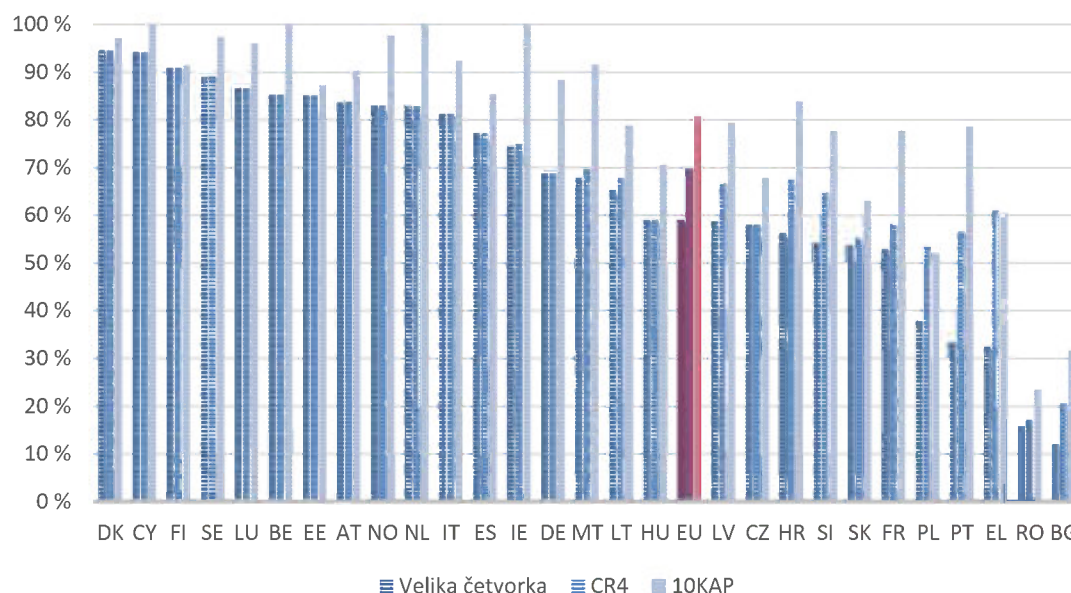
Slika 3: Tržišni udio revizorskih društava prema broju zakonskih revizija subjekata od javnog interesa (2021.)

⁽¹²⁾ Dva nacionalna tijela za nadzor revizije u Danskoj i Španjolskoj i jedno nacionalno tijelo za nadzor revizije u Nizozemskoj.

⁽¹³⁾ Većina nacionalnih tijela za nadzor revizije izračunala je promet na temelju podataka revizorskih društava (kako je definirano u članku 2. stavku 3. Direktive 2006/43/EZ), a ne revizorskih mreža (kako su definirane u članku 2. stavku 7.). Podaci su približni zbog različitih referentnih razdoblja.

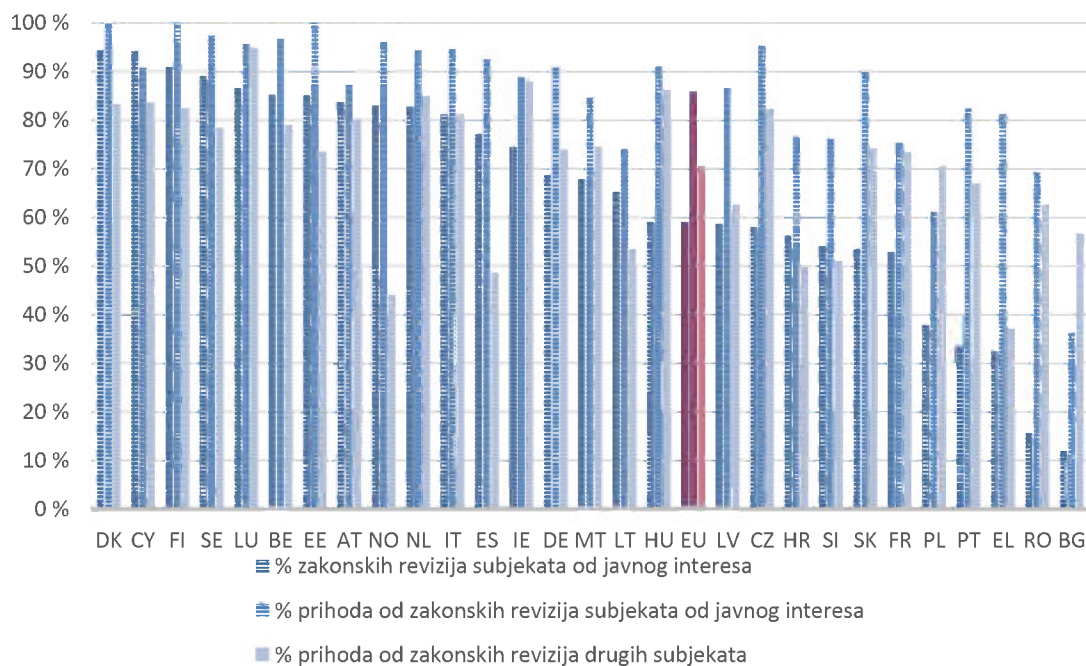
⁽¹⁴⁾ Austrija, Belgija, Cipar, Danska, Estonija, Finska, Italija, Luksemburg, Norveška, Nizozemska i Švedska.

⁽¹⁵⁾ Bugarska, Grčka, Francuska, Hrvatska, Irska, Litva, Latvija, Malta, Poljska, Portugal, Rumunjska, Slovačka i Slovenija.



Velika četvorka i dalje je dominantna kad je riječ o prihodu od zakonskih revizija subjekata od javnog interesa. Na razini EU-a velika četvorka ostvarila je 86 % prihoda od zakonskih revizija subjekata od javnog interesa i 71 % prihoda od zakonskih revizija drugih subjekata (slika 4).

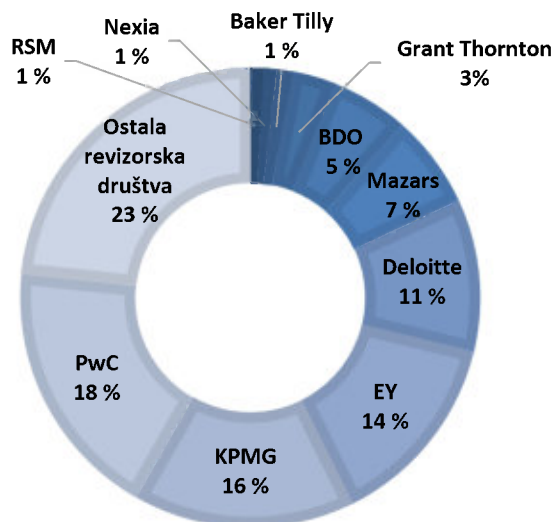
Slika 4: % zakonskih revizija subjekata od javnog interesa, % prihoda od zakonskih revizija subjekata od javnog interesa i % prihoda od revizija drugih subjekata, po državama članicama [velika četvorka] (2021.)



Kad je riječ o ukupnom prometu revizorskih društava, velika četvorka ostvarila je otprilike 80 % ukupnog prometa u EU-u, što je u skladu s podacima iz 2018. Kako je

prikazano na slici 5, pojedinačno su društva koja pripadaju velikoj četvorci najveća društva u smislu tržišnog udjela prema broju zakonskih revizija subjekata od javnog interesa te zajedno čine 59 % tržišta za zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Mazars je peto najveće društvo sa 7 % tržišnog udjela, a slijedi ga BDO s 5 % tržišnog udjela.

Slika 5: Tržišni udio 10 ključnih igrača na tržištu revizije (KAP10) prema broju zakonskih revizija subjekata od javnog interesa (2021.)



Iako se njihova dominacija u smislu broja revizija subjekata od javnog interesa smanjuje, velika četvorka i dalje ima vladajući položaj na tržištu zakonske revizije subjekata od javnog interesa, te od njih dolazi 86 % prihoda za tu djelatnost (slika 6). To je manje od 92 % prihoda u 2018., što se djelomično objašnjava činjenicom da revizorska društva iz Ujedinjene Kraljevine nakon povlačenja Ujedinjene Kraljevine iz EU-a više nisu uključena u ukupni iznos za EU.

Kad je riječ o zakonskim revizijama drugih subjekata, velika četvorka ima udio od 71 % prihoda, što je blago povećanje u odnosu na 68 % u 2018.

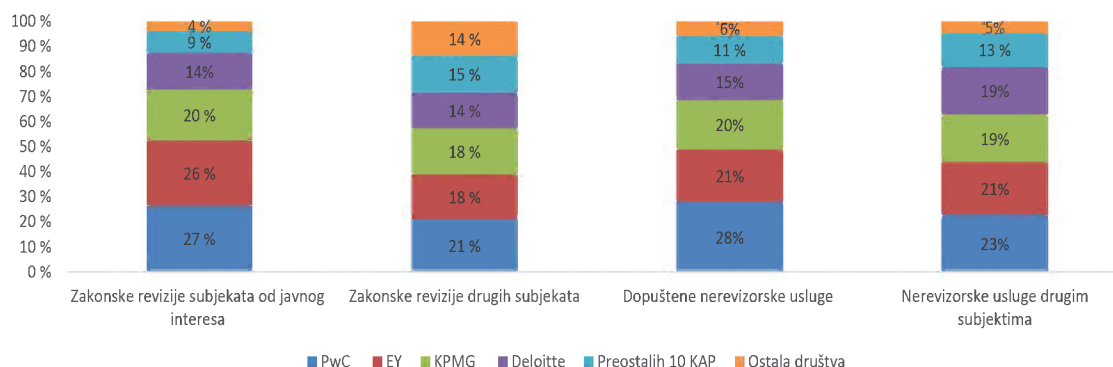
Velika četvorka generira znatan udio (oko 82–84 %) prihoda od pružanja nerevizorskih usluga⁽¹⁶⁾ klijentima nad kojima se provodi revizija i drugim klijentima. Situacija je različita u raznim državama članicama.

Procijenjena struktura prihoda EU-a pokazuje da velika četvorka ima vladajući položaj na tržištu za zakonske revizije i nerevizorske usluge koje pružaju ovlašteni revizori. Najveći udio prihoda drugih revizorskih društava (izvan velike četvorke) ostvaruje se zakonskim revizijama drugih subjekata (15 % za preostalih 10 ključnih igrača na tržištu revizije i 14 % za sva ostala društva) i od nerevizorskih usluga drugim subjektima (13 % za preostalih deset ključnih igrača na tržištu i 5 % za sva ostala društva). Preostalih deset

⁽¹⁶⁾ Neka nacionalna tijela za nadzor revizije navode probleme pri mjerenju nerevizorskih usluga drugim subjektima jer je riječ o uslugama izvan revizorskog društva.

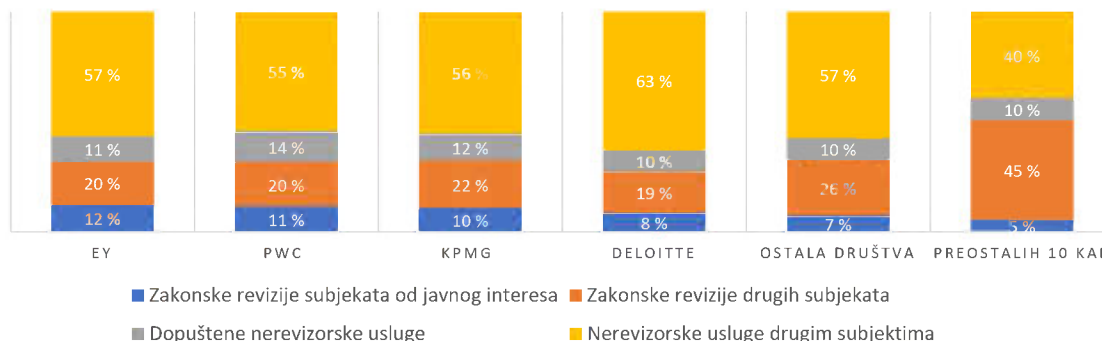
ključnih igrača na tržištu revizije povećalo je svoj udio prihoda od zakonskih revizija subjekata od javnog interesa (s 5 % u 2018. na 9 % u 2021.).

Slika 6: Tržišni udjeli revizorskih društava u EU-u koja obavljaju revizije subjekata od javnog interesa, prema prihodima (2021.)



Procijenjena struktura prihoda EU-a po društvima na slici 7 pokazuje da velika četvorka ostvaruju veći postotak svojih ukupnih prihoda od zakonskih revizija subjekata od javnog interesa od preostalih deset ključnih igrača na tržištu revizije (5 %) i svih ostalih društava (7 %). Međutim, udio prihoda od zakonskih revizija drugih subjekata u ukupnim prihodima velike četvorke manji je nego kod preostalih deset ključnih igrača na tržištu revizije (45 %) i svih ostalih društava (26 %).

Slika 7: Struktura prihoda po poduzeću (2021.)



2.3. Rizici koji proizlaze iz manjkavosti u kvaliteti

Nacionalna tijela za nadzor revizije pregledala su ukupno 737 revizorskih spisa subjekata od javnog interesa, koji su se uglavnom odnosili na godišnje inspekcijske cikluse provedene 2021.⁽¹⁷⁾ Pregledi su u prosjeku doveli do 2,6 nalaza inspekcije⁽¹⁸⁾ po revizorskom spisu subjekta od javnog interesa. Revizije cijelog društva provedene su nad

⁽¹⁷⁾ Osam nacionalnih tijela za nadzor revizije dostavilo je podatke koji se odnose na trogodišnje inspekcijske cikluse.

⁽¹⁸⁾ Inspekcijama su utvrđeni nedostaci u postupcima revizije koji upućuju na to da revizorsko društvo nije prikupilo primjerene revizorske dokaze da potkrijepi svoje mišljenje, ali to ne znači nužno da su i financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

361 revizorskim društvom/samostalnim revizorom koji provode reviziju subjekata od javnog interesa te je izdano 3,5 nalaza po revizorskom društvu.

Kvalitativna procjena u nastavku obuhvaća područje ublažavanja i analize sistemskog rizika.

Nalazi iz prethodnih godina uglavnom su se odnosili na nedostatke u sustavima unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava, ali noviji nalazi⁽¹⁹⁾ pokazuju da je većina nedostataka utvrđena u spisima o revizijskom angažmanu subjekata od javnog interesa. Dvije trećine nacionalnih tijela za nadzor revizije navelo je da su njihove preporuke za uvođenje mjera ublažavanja i korektivnih mjera za uklanjanje tih nedostataka provedene na zadovoljavajući način.

U nastavku su najčešće prijavljena područja za **ublažavanje i analizu rizika** (gdje su zabilježeni ponovljeni nalazi, tj. isti su nalazi utvrđeni za ista revizorska društva / revizore u prethodnim inspekcijskim ciklusima).

- Metodologija:
 - postupci revizije i/ili prikupljeni dokazi nisu bili dostatni,
 - neusklađenost s Međunarodnim revizijskim standardom (ISA) 500 *Revizijski dokazi*, ISA 530 *Revizijsko uzorkovanje*, ISA 540 *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava* ili ISA 230 *Revizijska dokumentacija*,
 - treba poboljšati metodologiju revizije / obrazaca za dokumente kako bi se postigla usklađenost s propisima / Međunarodnim revizijskim standardima.
- Provjera kontrole kvalitete angažmana:
 - nisu izvršene pravodobne provjere kontrole kvalitete angažmana i/ili dokumentacija nije bila odgovarajuća,
 - neučinkovito unutarnje praćenje provjera kontrole kvalitete angažmana koje provode partneri za reviziju,
 - u evaluaciji i naknadama partnera nisu uzeti se u obzir nedostaci utvrđeni u vezi s provedbom provjere kontrole kvalitete angažmana.
- Etičnost i neovisnost:
 - pružanje nerevizorskih usluga klijentima nad kojima se provodi revizija nije dovoljno procijenjeno za sljedeća područja:
 - razmotriti treba li se savjetovati s partnerom za upravljanje rizicima ako dođe do prijetnji neovisnosti ili sukoba interesa,
 - ishoditi i dokumentirati odobrenje revizorskog odbora prije pružanja nerevizorskih usluga,
 - kritički provoditi i na odgovarajući način dokumentirati postupak prihvaćanja, osobito ako može doći do rizika povezanih sa samoprovjerom ili sukoba interesa.
- Revizijska dokumentacija i sigurnost podataka:

⁽¹⁹⁾ Ta se analiza temelji se na nalazima revizijskih inspekcija iz baze podataka podskupine CEAOB-a za inspekcije, o kojima su države članice izvijestile u razdoblju 2020. – 2021. CEAOB je analizirao bazu podataka kako bi utvrdio teme koje potiču dijalog između revizorskih društava / tijela za određivanje standarda i CEAOB-a te kako bi se inspektori upozorili na visokorizična područja. Naglasak je stavljen na učestalost nalaza u području međunarodnih revizijskih standarda, kontrole kvalitete i etike.

- treba poboljšati arhiviranje revizorskih spisa,
- treba poboljšati revizijsku dokumentaciju.
- Procjena rizika i provjera unutarnje kontrole:
 - procjena rizika koju provodi revizor nije dostatna,
 - nepravilno utvrđene opće unutarnje kontrole unutar subjekta nad kojim se provodi revizija,
 - nisu provedene provjere unutarnjih kontrola.

U pet slučajeva nacionalna tijela za nadzor revizije raspravljala su s regulatornim kolegijima i u okviru podskupine za inspekcije CEAOB-a o tome trebaju li se određeni nedostaci, uglavnom povezani s općom kvalitetom sustava unutarnje kontrole revizorskih društava, smatrati sistemskim rizicima. Iako je u svakom slučaju zaključeno kako nema takvih rizika, rasprave su bile važne za poboljšanje kvalitete revizije u svim revizorskim društvima.

2.4. Rad revizorskih odbora

Člankom 39. Direktive o reviziji⁽²⁰⁾ utvrđuju se glavni zahtjevi za revizorske odbore, njihov sastav, zadaće i interakcije s upravnim ili nadzornim tijelom. U ovom se izvješću ocjenjuje rad revizorskih odbora. Ta se ocjena uglavnom temelji na podacima dobivenima od samih revizorskih odbora. Nacionalna nadležna tijela pozvala su 1506 revizorskih odbora iz svih država članica da odgovore na upitnik CEAOB-a⁽²¹⁾, a odazvalo se otprilike njih 60 % (iz 23 države članice).

Suradnja s upravnim ili nadzornim tijelom

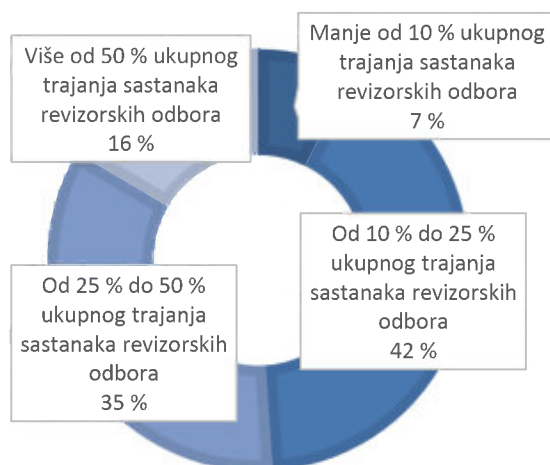
Odgovori pokazuju da je suradnja revizorskih odbora s upravnim ili nadzornim tijelom primjerena i ukazuje na dovoljno poznavanje zahtjeva u tom području. Više od polovine revizorskih odbora sastalo se s upravnim ili nadzornim tijelom najmanje tri puta kako bi izvijestilo o svojim aktivnostima, pitanjima i povezanim preporukama nakon zakonske revizije. Ponekad je bila prisutna uprava subjekta nad kojim se provodila revizija.

Otprilike 77 % revizorskih odbora je na sastancima s upravnim ili nadzornim tijelom (vidjeti sliku 8) od 10 % do 50 % vremena potrošilo na pitanja povezana s ishodom i praćenjem revizije.

Slika 8: Vrijeme koje revizorski odbori utroše na pitanja povezana s ishodom i praćenjem revizije

⁽²⁰⁾ Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju direktive Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktiva Vijeća 84/253/EEZ (SL L 157, 9.6.2006., str. 87.).

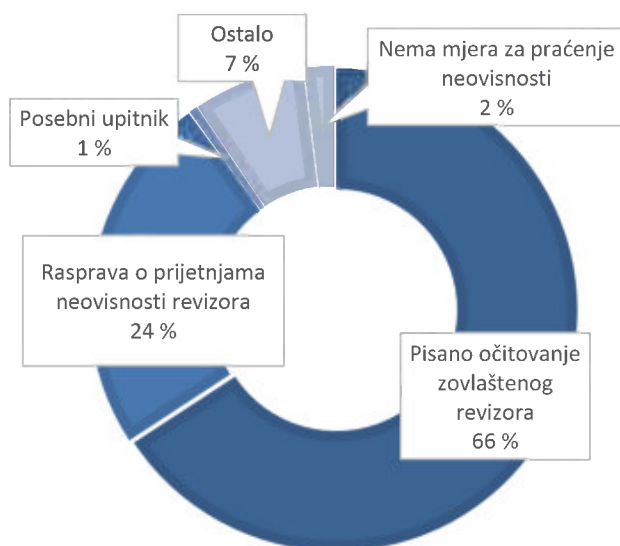
⁽²¹⁾ Svrha upitnika bila je ocijeniti usklađenost sa zahtjevima propisa o reviziji i poboljšati odnose između nacionalnih tijela za nadzor revizije i revizorskih odbora. Upitnik je 2018. poslan 2770 revizorskih odbora u 26 država članica, a stopa odgovora je bila slična i iznosila približno 60 %.



Neovisnost, uključujući dopuštene nerevizorske usluge i gornju granicu naknada

Revizorski odbori odgovorni su za preispitivanje neovisnosti ovlaštenih revizora ili revizorskih društava, uključujući odobravanje dopuštenih nerevizorskih usluga⁽²²⁾. U 66 % slučajeva revizorski odbori primili su pisana očitovanja revizora, a u 32 % slučajeva revizorski odbori postavili su dodatna pitanja. U 24 % slučajeva revizorski odbori izvijestili su o formalnim raspravama s ovlaštenim revizorima ili revizorskim društvima o rizicima za neovisnost revizora i zaštitnim mjerama koje se primjenjuju za ublažavanje takvih rizika. 2 % revizorskih odbora nije provelo nikakve mjere za praćenje neovisnosti revizora.

Slika 9: Praćenje neovisnosti revizora



⁽²²⁾ Članak 4. stavak 2. i članak 6. stavak 2. točka (b) Uredbe, članak 39. stavak 6. točka (e) Direktive 2006/43/EZ.

24 % revizorskih odbora utvrdilo je dodatne kriterije kojima se ograničavaju nerevizorske usluge koje bi bile dopuštene na temelju Uredbe ili nacionalnog zakonodavstva.

65 % revizorskih odbora (2018.: otprilike 50 %) potvrdilo je da je ovlašteni revizor (ili bilo koji član njegove mreže) podnio prijedloge za pružanje nerevizorskih usluga u referentnom razdoblju⁽²³⁾.

37 % revizorskih odbora navelo je da nisu ispitali zahtjeve za pružanje nerevizorskih usluga u skladu s člankom 5. stavkom 4. Uredbe, što je znatno smanjenje u odnosu na 80 % u 2018. Polovina ih je izjavila da nije razmotrila zahtjeve jer su nerevizorske usluge bile na unaprijed odobrenom popisu (36 %) ili zato što ih subjekt nije dopustio (14 %).

Kad su revizorski odbori sudjelovali u odobravanju nerevizorskih usluga, uskratili su odobrenje u 2 % slučajeva. Navedeni razlozi za uskraćivanje odobrenja za pružanje nerevizorskih usluga bili su rizik za neovisnost ovlaštenog revizora, zabranjene nerevizorske usluge u skladu s Uredbom ili nacionalnim pravom ili cilj revizorskog odbora da poveća tržišno natjecanje među revizorskim društvima. Nijedan revizorski odbor nije utvrdio gornju granicu naknade kao razlog za tu odluku.

12 % revizorskih odbora nije ispitalo pružene nerevizorske usluge, što znači da nisu provjerili je li uprava subjekta osigurala usklađenost nerevizorskih usluga s odobrenim nerevizorskim uslugama (priroda i naknade).

Velika većina revizorskih odbora (87 %) nije odredila gornju granicu naknade za nerevizorske usluge koja je niža od 70 %⁽²⁴⁾ za praćenje. Samo je otprilike trećina pregledala izračun koji je subjekt izvršio u vezi s dopuštenom gornjom granicom naknade za nerevizorske usluge od 70 %. Metode izračuna razlikuju se među revizorskim odborima, pri čemu se gotovo 50 % izračuna provodi na razini skupine za subjekt od javnog interesa na razini grupe. Ostali subjekti izračunavaju gornju granicu naknade na razini društva kćeri (20 %), na razini grupe za sve subjekte od javnog interesa unutar grupe (16 %) ili, ako ne postoji struktura grupe, na razini društva (16 %). Da je gornja granica naknade za nerevizorske usluge od 70 % premašena navelo je 1 % revizorskih odbora.

Postupak odabira revizora

Revizorski odbori odgovorni su za postupak odabira ovlaštenih revizora. Više od 95 % (2018.: 87 %) navodi da je zaduženo za natječajni postupak, iako je za neke revizorske odbore to i dalje problematično.

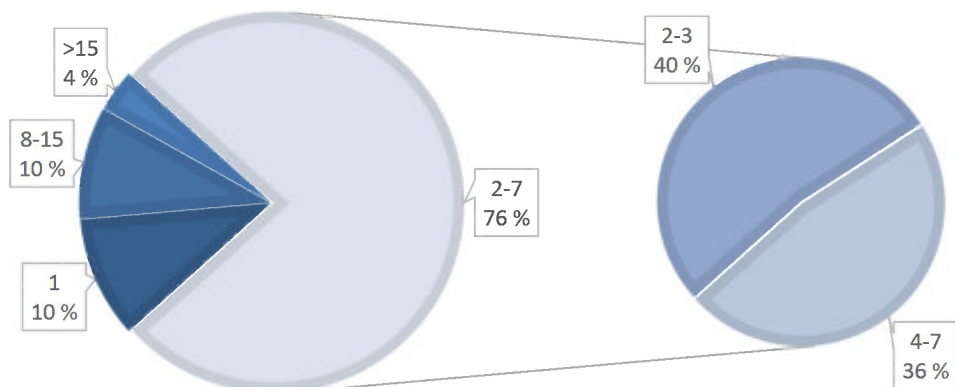
19 % revizorskih odbora spomenulo je imenovanje novog ovlaštenog revizora (ili revizorskog društva). Dvije trećine revizorskih odbora navelo je kako je revizor bio na dužnosti do deset godina prije imenovanja novog ovlaštenog revizora. U 18 % slučajeva isti revizor obnašao je tu dužnost više od 20 godina.

⁽²³⁾ Članak 5. stavak 4. Uredbe.

⁽²⁴⁾ Članak 4. stavak 2. Uredbe.

U skladu s člankom 16. stavkom 2. Uredbe o reviziji 90 % subjekata od javnog interesa koji su sudjelovali u natječaju pozvalo je najmanje dva ovlaštena revizora ili revizorska društva (6 % više nego 2018.).

Slika 10: Ovlašteni revizori / revizorska društva pozvani na sudjelovanje u natječaju



35 % revizorskih odbora nije posebno uzelo u obzir zahtjev da natječajni postupak ne smije spriječiti društva koja su primila manje od 15 % svojih ukupnih naknada od subjekata od javnog interesa u državi članici u prethodnoj kalendarskoj godini da sudjeluju u postupku odabira⁽²⁵⁾.

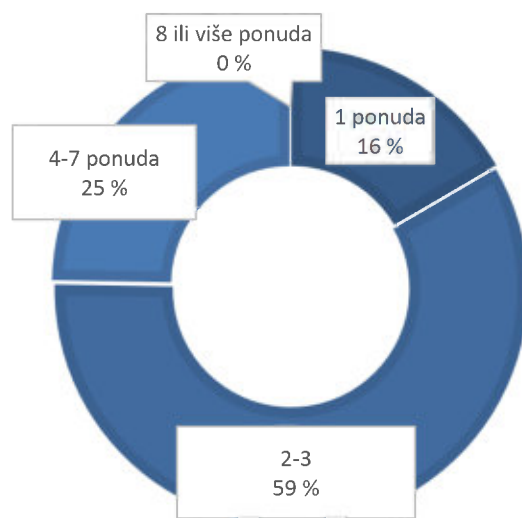
Kad je riječ o najavi ili objavi natječajnog postupka, 76 % njih nije slijedilo smjernice CEAOB-a „Imenovanje ovlaštenih revizora ili revizorskih društava od strane subjekata od javnog interesa”, čime se potiču subjekti od javnog interesa da objave zahtjev za podnošenje ponuda kako bi se omogućilo sudjelovanje ovlaštenih revizora (ili revizorskih društava) koji nisu pozvani.

Natječajna dokumentacija javno je dostupna (13 %) ili je poslana odabranim revizorskim društvima (87 %, od čega je 25 % dodijeljeno samo revizorskim društvima velike četvorke).

Broj ovlaštenih revizora (ili revizorskih društava) koji su podnijeli ponudu prikazan je u grafikonu na poleđini:

Slika 11: Broj ovlaštenih revizora / revizorskih društava koji su podnijeli ponudu

⁽²⁵⁾ Članak 16. stavak 3. točka (a) Uredbe.



73 % revizorskih odbora provjerilo je može li subjekt nad kojim se provodi revizija na zahtjev dokazati nadležnom tijelu da je postupak odabira proveden na pravedan način.

51 % revizorskih odbora koji su promijenili revizore navelo je da je prerano za procjenu učinka rotacije revizora ili da do trenutka primanja upitnika nije provedena procjena. 22 % revizorskih odbora ocijenilo je učinak rotacije revizora kao neutralan, a 12 % njih ocijenilo ga je kao pozitivan.

Praćenje zakonske revizije

Odbori za reviziju odgovorni su i za praćenje zakonskih revizija. 77 % revizorskih odbora sastalo se s ovlaštenim revizorima (ili revizorskim društvom) više od jednom, a tim je sastancima prisustvovala uprava (36 % slučajeva bez sudjelovanja uprave). 36 % revizorskih odbora ocijenilo je kvalitetu revizije prema kriterijima/mjerilima kao što su kvaliteta komunikacije, tim za revizijski angažman (uključujući prikazano tehničko stručno znanje), stupanj izazova za revizora i vrijeme koje su partner / više rukovodstvo za reviziju potrošili na zakonsku reviziju.

Pri praćenju provedbe zakonske revizije revizorski odbori nisu u dovoljnoj mjeri (17 %) iskoristili izvješća o inspekciji/nalazima iz posljednje inspekcije ovlaštenog revizora. Više od polovine revizorskih odbora izjavilo je da nisu postojala izvješća o nalazima ili im oni nisu imali pristup, dok 30 % revizorskih odbora nije ispitalo jesu li ti nalazi dostupni.

3. GLAVNI ZAKLJUČCI

Glavni zaključci istraživanja CEAOB-a su sljedeći:

1. **Broj samostalnih revizora i revizorskih društava** čiji je pad zabilježen u posljednjem izvješću, nastavio se smanjivati..

Čimbenici kao što su dobna struktura revizorske struke, njezina sposobnost privlačenja novih stručnjaka i sve prisutnije povezivanje stručnjaka u veće strukture mogli bi na kvalitetu provedene revizije utjecati i pozitivno i negativno te će ih trebati pratiti u nadolazećem razdoblju.

2. Revizorska društva koja provode revizije subjekata od javnog interesa u prosjeku ostvaruju 67 % svojih prihoda od nerevizorskih usluga. To je smanjenje od otprilike 2 % u usporedbi s prethodnim razdobljem, koje **ukazuje na to da su revizorska društva i dalje orijentirana na usluge izvan zakonske revizije.**

To bi moglo uzrokovati zabrinutost regulatora da pružanje nerevizorskih usluga može utjecati na neovisnost i kvalitetu revizije. Stoga je važno pomno pratiti kretanja na tržištu, posebno dok se revizorska društva natječu za nove zadaće, zbog nedavnih propisa EU-a kao što su Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti⁽²⁶⁾, kojom se zahtijeva provjera izvješćivanja o održivosti, i Akt o digitalnim uslugama⁽²⁷⁾, kojim se zahtijeva procjena usklađenosti s obvezama za određene vrlo velike internetske platforme i tražilice.

3. Zabilježena je mala promjena na europskom revizorskom tržištu jer je **velika četvorka prepustila dio svojeg tržišnog udjela u korist preostalih 10 ključnih igrača na tržištu revizije**, ali je i dalje zadržala visok stupanj tržišne koncentracije.

Promijenila se raspodjela revizija subjekata od javnog interesa među sudionicima jer se povećao udio posla koji obavljaju drugi sudionici na tržištu, a ne velika četvorka. Međutim, promjene u strukturi tržišta u smislu prihoda manje su važne od broja angažmana.

Zajedničke revizije nešto se češće provode u nekoliko država članica EU-a, ali se i dalje najviše provode u Francuskoj.

4. Iako nije utvrđen „sistemska rizik”, nacionalna tijela za nadzor revizije i dalje u svojim inspekcijama **često otkrivaju nedostatke**. Često su, ali ne uvijek, ocijenila kako je razina odaziva revizorskih društava u smislu poduzimanja mjera kao odgovora na nalaze inspekcija odgovarajuća.

S jedne strane, to se podudara s pozivom javnosti ili revizorskih odbora na veću transparentnost rezultata inspekcija kako bi se osigurala veća odgovornost i bolje razumijevanje razine kvalitete revizije na razini društva. S druge strane, važno je da nacionalna tijela za nadzor revizije nastave vršiti pritisak na revizorska društva da ostvare poboljšanja putem CEAOB-a i europskih kolegija regulatora kako bi uvela više preventivnih unutarnjih mjera kako bi se izbjegli nedostaci u postupku revizije.

5. Općenito govoreći, **revizorski odbori od posljednjeg izvještajnog razdoblja bolje izvršavaju svoje nadzorne odgovornosti.**

Većina revizorskih odbora aktivno prati neovisnost revizora i sudjeluje u odabiru novih revizora ili društava, kao i u odobravanju nerevizorskih usluga, a zabilježen je veći nadzor i kontrola tih usluga. U većini natječaja poziva se nekoliko ovlaštenih revizora ili revizorskih društava, što dovodi do većeg broja ponuda po natječaju.

⁽²⁶⁾ Direktiva (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. prosinca 2022. o izmjeni Uredbe (EU) br. 537/2014, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Direktive 2013/34/EU u pogledu korporativnog izvješćivanja o održivosti.

⁽²⁷⁾ Uredba (EU) 2022/2065 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. listopada 2022. o jedinstvenom tržištu digitalnih usluga i izmjeni Direktive 2000/31/EZ.

S obzirom na važnu ulogu revizorskih odbora u osiguravanju kvalitete revizije, treba potaknuti daljnje rasprave između revizorskih odbora i nacionalnih tijela za nadzor revizije. Također bi trebalo razmotriti usklađivanje i jačanje nadzora nacionalnih tijela za nadzor revizije nad revizorskim odborima.

6. Posljedice inflacijskih pritisaka, sve većih kamatnih stopa, geopolitičke nestabilnosti i sve veće upotrebe alata za analizu podataka i umjetne inteligencije u području revizije mogle bi u nadolazećim godinama **dovesti do problema u sektoru revizije** te je stoga potrebno pratiti učinke tih promjena.

S obzirom na transnacionalnu prirodu tih promjena, jačanje europske suradnje i osiguravanje usklađenosti propisa i instrumenata za suradnju olakšat će taj postupak praćenja. Trebalo bi razmotriti zajedničke inspekcije nacionalnih tijela za nadzor revizije i u okviru CEAOB-a kako bi se poboljšao nadzor revizorskih društava i mreža koje djeluju u cijelom EU-u.