NN 74/2019 (2.8.2019.), Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske broj: U-I-1625/2018 od 18. lipnja 2019.

USTAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE

1583

Ustavni sud Republike Hrvatske, u sastavu Miroslav Šeparović, predsjednik, te suci Ingrid Antičević Marinović, Mato Arlović, Snježana Bagić, Branko Brkić, Mario Jelušić, Lovorka Kušan, Josip Leko, Davorin Mlakar, Rajko Mlinarić, Goran Selanec i Miroslav Šumanović, rješavajući o prijedlogu za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti zakona s Ustavom Republike Hrvatske (»Narodne novine« broj 56/90., 135/97., 113/00., 28/01., 76/10. i 5/14.), na sjednici održanoj 18. lipnja 2019. donio je

RJEŠENJE

I. Ne prihvaća se prijedlog za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom članka 43. stavaka 2., 3. i 4. Zakona o reviziji (»Narodne novine« broj 127/17.).

II. Ovo rješenje objavit će se u »Narodnim novinama«.

Obrazloženje

I. POSTUPAK PRED USTAVNIM SUDOM

1. Hrvatski sabor je na sjednici održanoj 8. prosinca 2017. donio Zakon o reviziji koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 127 od 20. prosinca 2017., a stupio je na snagu 1. siječnja 2018.

2. Prijedlog za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom članka 43. stavaka 2., 3. i 4. Zakona o reviziji (»Narodne novine« broj 127/17.) podnijela je ATLANTIC GRUPA d.d. sa sjedištem u Zagrebu (u daljnjem tekstu: predlagateljica), koju zastupa Ivica Pezo, odvjetnik u Zagrebu.

3. Na temelju članka 42. stavka 1. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske (»Narodne novine« broj 99/99., 29/02. i 49/02. – pročišćeni tekst; u daljnjem tekstu: Ustavni zakon), Ustavni sud je od Ministarstva financija Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: Ministarstvo) zatražio i dobio očitovanje o prijedlogu predlagateljice klasa: 012-01/18-01/01, urbroj: 513-06-03-18-3 od 20. srpnja 2018.

Nadalje, pozivom na članak 25. stavak 1. Ustavnog zakona, Ustavni sud je od Hrvatskog sabora zatražio i dobio prijedlog i konačni prijedlog Zakona o reviziji, te zapisnike i fonograme saborskih sjednica u dijelovima koji se odnose na glasovanje pri donošenju Zakona o reviziji (dopis Tajnika Hrvatskog sabora klasa: 021-21/18-01/23, ur.broj: 6541-18-02 od 2. studenog 2018.).

II. OSPORENI ČLANAK ZAKONA

4. Članak 43. Zakona o reviziji glasi:

»Ugovaranje zakonske revizije s više revizorskih društava
kod subjekata od javnog interesa
Članak 43.

(1) Nadzorna tijela ovlaštena za nadzor poslovanja subjekata od javnog interesa čije obavljanje poslova je propisano posebnim zakonom mogu tim subjektima propisati obvezu ugovaranja zakonske revizije s više međusobno neovisnih revizorskih društava, te odrediti uvjete za uređivanje odnosa između revizorskih društava imenovanih za obavljanje zajedničke revizije.

(2) Subjekti od javnog interesa, osim onih iz stavka 1. ovoga članka, koji samostalno ili zajedno sa svojim ovisnim društvima, u poslovnoj godini koja prethodi poslovnoj godini na koju se zakonska revizija odnosi, ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta:

1. zapošljavaju prosječno više od 5000 radnika tijekom poslovne godine u Republici Hrvatskoj

2. imaju aktivu veću od 5.000.000.000,00 kuna na zadnji dan poslovne godine

moraju ugovoriti zakonsku reviziju s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva te takva zakonska revizija rezultira podnošenjem zajedničkog revizorskog izvješća iz članka 58. stavka 4. ovoga Zakona.

(3) Ako je matično društvo subjekt od javnog interesa iz stavka 2. ovoga članka, obveza zakonske revizije s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva odnosi se na godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje matičnog društva i svih ovisnih društava.

(4) Obveza ugovaranja zakonske revizije s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva iz stavka 2. ovoga članka ne odnosi se na subjekte od javnog interesa koji su ovisno društvo matičnog društva sa sjedištem u drugoj državi članici ako u ukupnoj konsolidiranoj aktivi matičnog društva sudjeluju s manje od 50 posto.

(5) U slučaju ugovaranja zakonske revizije s više revizorskih društava, najdulje vrijeme trajanja revizijskog angažmana iz članka 64. ovoga Zakona ne može se produljiti na najdulje razdoblje iz članka 17. stavka 4. točke (b) Uredbe (EU) br. 537/2014.«

III. PRIGOVORI PREDLAGATELJICE

5. Predlagateljica smatra da je osporeni članak 43. stavci 2., 3. i 4. Zakona o reviziji nesuglasan s člancima 3., 5., 14. stavkom 2., 16., 48. stavkom 1., 49. stavkom 1. i 50. stavkom 2. Ustava te s člankom 1. Protokola broj 1 uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (»Narodne novine – Međunarodni ugovori« broj 18/97., 6/99. – pročišćeni tekst, 8/99. – ispravak, 14/02. i 1/06.).

5.1. Predlagateljica u prijedlogu ističe:

»Subjektima od javnog interesa iz čl. 43. st. 2. Zakona o reviziji, koji ispunjavaju propisane uvjete, nameće se, dakle, dodatna financijska obveza u smislu troškova najmanje jedne dodatne zakonske revizije, a koja se financijska obveza ne nameće subjektima od javnog interesa iz st. 1. i 4. čl. 43. Zakona koji bi ispunjavali jedan od uvjeta propisanih st. 2. čl. 43. Zakona.

Takvom diferencijacijom uspostavljena je očita nejednakost između skupina subjekata od javnog interesa u usporedivoj situaciji, čime je došlo do nedopuštenog privilegiranja dviju skupina subjekata od javnog interesa u odnosu na sve ostale. To nesumnjivo dovodi do povrede prava vlasništva predlagatelja, kao subjekta na koji se, uz ostale, odnosi ova odredba. To, nadalje dovodi do povrede načela jednakog postupanja prema usporedivim skupinama subjekata iz čl. 14. st. 2 u vezi sa čl. 3. Ustava.

Navedeno normiranje je, nadalje, u ustavnopravnom nesuglasju s odredbama čl. 49. st. 1. i čl. 50. st. 2. Ustava Republike Hrvatske. Navedeni članci, naime, temelj su ideje slobodnog tržišta i poduzetništva, što podrazumijeva obvezu države da štiti slobodu tržišta i poduzetništva i da propisuje samo nužne mjere kojima se regulira tržište kapitala, uz daljnju obvezu da te mjere jednako djeluju prema svim gospodarskim subjektima u usporedivim situacijama, (tako Ustavni sud RH u Rješenju broj U-I-4971/2011 od 10. listopada 2017. godine)

Propisivanje obveze iz osporavane odredbe čl. 43. st. 2. Zakona, Vlada Republike Hrvatske u Konačnom prijedlogu Zakona o reviziji, obrazlagala je na sljedeći način:

'... imajući u vidu važnost zakonske revizije subjekata od javnog interesa propisana je obveza ugovaranja zakonske revizije s najmanje dva revizorska društva za subjekte od javnog interesa koji se sukladno kriterijima propisanim odredbama ovoga Zakona mogu smatrati subjektima od povećanog javnog interesa u Republici Hrvatskoj.'

Iz presude Europskog suda u predmetu Golder protiv UK (1975) u kojoj se navodi: 'Kako je navedeno u čl. 31. st. 2. Bečke konvencije, preambula nekog međunarodnog ugovora čini sastavni dio konteksta. Nadalje, preambula je općenito uzevši veoma korisna za određivanje cilja i svrhe instrumenta koji se tumači', proizlazi kako se vladavina prava ne zadovoljava samo krutom regulativom, već uključuje i pravna načela i soft-law kao relevantan izvor prava.

Predlagatelj stoga smatra da su osporene odredbe članka 43. Zakona iz opisanog razloga u suprotnosti s člankom 3. Ustava Republike Hrvatske koji propisuje da je vladavina prava jedna od najviših vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske i temelj za tumačenje Ustava, kao i s člankom 5., kao temeljnim načelima. Iz navedenog temeljnog protuustavnog razloga, uz navedene konkretne argumente za podupiranje ovog prijedloga, proizlazi i nesuglasnost s ustavnim pravima zajamčenim člankom 48. stavkom 1., člankom 49. stavcima 1. i 2. Ustava i člankom 50. st. 2. Ustava, što je dovelo do očigledne povrede prava jednakosti, zajamčenog člankom 14. stavkom 2. Ustava. Istodobno je predlagatelj obrazložio aspekte koji odgovaraju konvencijskim pravima, koja su u ovom prijedlogu argumentirana. Prijedlog za donošenje odluke temeljem čl. 45. Zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske temelji je na očiglednoj opasnosti od štete u iznosima koji su naznačeni i koji bi se trebali platiti za provođenje najmanje još jedne revizije, a koja se šteta ne bi mogla popraviti.«

6. Predlagateljica je predložila usvajanje prijedloga i ukidanje osporenog članka 43. stavaka 2., 3. i 4. Zakona o reviziji te donošenje odluke o privremenoj obustavi izvršenja svih pojedinačnih akata i radnji koje se poduzimaju na temelju navedene zakonske odredbe.

IV. OČITOVANJE MINISTARSTVA

7. Ministarstvo je u svom očitovanju u odnosu na prigovore predlagateljice, kao uvodno, navelo sljedeće:

»II. Ciljevi revizijske reforme na razini Europske unije

Financijska kriza 2008. godine pokrenula je promjene na svim poljima uređenja financijskih tržišta i financijskog izvještavanja. Ove promjene se prvenstveno provode sa svrhom jačanja stabilnosti financijskih tržišta i osiguranja njihovog daljnjeg uređenja i razvoja, kao i prevencije sličnih neočekivanih financijskih potresa u budućnosti, a s ciljem povratka povjerenja investitora u financijska tržišta. Budući da dobra kvaliteta revizije doprinosi urednom funkcioniranju tržišta poboljšanjem cjelovitosti i učinkovitosti financijskih izvještaja, a široka zajednica osoba i institucija se oslanja na kvalitetu rada ovlaštenog revizora i rada revizorskog društva, za koje se stoga može reći da ispunjavaju posebno značajnu društvenu funkciju, to je razumljivo da su ove regulatorne promjene obuhvatile i revizijsku profesiju.

U Europskoj uniji tako su usvojene Direktiva 2014/56/EU i Uredba (EU) br. 537/2014 s ciljem uspostave novog pravnog okvira za zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja. Ključne odrednice Direktive 2014/56/EU podrazumijevaju daljnje usklađenje na razini Europske unije u pogledu utvrđivanja uvjeta za izdavanje odobrenja i registraciju osoba koje obavljaju zakonske revizije, pravila o neovisnosti, objektivnosti i profesionalnoj etici koja se odnose na te osobe, usklađenosti primjene međunarodnih revizijskih standarda te jačanja javnog nadzora ovlaštenih revizora i revizorskih društava jačanjem neovisnosti javnih

nadzornih tijela država članica dodjelom odgovarajućih ovlasti za provođenje istraga i određivanje sankcija s ciljem otkrivanja, odvraćanja od i sprečavanja kršenja pravila u kontekstu pružanja usluga revizije od strane ovlaštenih revizora i revizorskih društava. Isto tako, zbog velike važnosti subjekata od javnog interesa za javnost koja proizlazi iz opsega i složenosti njihova poslovanja ili prirode njihove djelatnosti, a sa svrhom jačanja vjerodostojnost njihovih financijskih izvještaja, posebne odredbe o zakonskim revizijama subjekata od javnog interesa koje su određene u Direktivi 2006/43/EZ, dodatno su razrađene Uredbom (EU) br. 537/2014 koja se primjenjuje na ovlaštene revizore i revizorska društva samo kada obavljaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa.

(...)

... Uredba (EU) br. 537/2014 nije uvela obvezu zajedničke revizije u određenim slučajevima, već je u članku 16. stavku 7. dala državama članicama mogućnost uvođenja zajedničke revizije na način da mogu odlučiti da subjekti od javnog interesa u određenim okolnostima imenuju minimalan broj ovlaštenih revizora ili revizorskih društava i određuju uvjete kojima se uređuju odnosi među imenovanim ovlaštenim revizorima ili revizorskim društvima.

(...)

Izradi Zakona o reviziji, odnosno revizijskoj reformi u Republici Hrvatskoj pristupilo se vrlo ozbiljno, uvažavajući pri tome prvenstveni cilj Direktive 2014/56/EZ i Uredbe (EU) br. 537/2014, a to je povećanje kvalitete financijskih izvještaja te jačanje povjerenja građana te prvenstveno investitora u iste. Stoga je Zakon o reviziji, koji je stupio na snagu 1. siječnja 2018. godine, uveo zajedničku reviziju za određene subjekte od javnog interesa.

(...)

Analiziran je dosadašnji model javnog nadzora revizije i njegovi nedostaci te područja u kojima je bilo potrebno uvesti poboljšanja.

Također, zbog velikog interesa, prvenstveno stručne javnosti, Prijedlog zakona o reviziji prošao je dva javna savjetovanja na internetskoj stranici E-savjetovanja (od 8. kolovoza 2016. godine do 15. rujna 2016. godine te od 20. lipnja 2017. godine do 4. srpnja 2017. godine) te je bio upućen na mišljenja brojnim tijelima državne uprave i profesionalnim udruženjima (Ured za zakonodavstvo VRH, Porezna uprava, Financijski inspektorat, Ured za sprječavanje pranja novca, Ministarstvo vanjskih i europskih poslova, Ministarstvo pravosuđa, Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta, Ministarstvo uprave, Ministarstvo rada i mirovinskog sustava, Hrvatska narodna banka, Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, Povjerenik za informiranje, Agencija za zaštitu osobnih podataka, Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja, Ured vijeća za nacionalnu sigurnost, Odbor za standarde financijskog izvještavanja, Odbor za javni nadzor revizije, Hrvatska revizorska komora, Financijska agencija, Hrvatska udruga poslodavaca, Hrvatska udruga banaka, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika i RRIF, ukupno 23 institucije).

Zbog velike važnosti subjekata od javnog interesa te potrebe da se dodatno učvrsti vjerodostojnost financijskih izvještaja takvih subjekata koji su predmet revizije Zakon o reviziji sadrži i posebne odredbe o zakonskim revizijama subjekata od javnog interesa.

Dakle, pri izradi Zakona o reviziji dužnost zakonodavca je bila, ne samo prenijeti Direktivu 2014/56/EU u nacionalno zakonodavstvo i omogućiti primjenu Uredbe (EU) br. 537/2014, već uzeti u obzir i stanje na revizijskom tržištu te usvojeni Zakon o postupku izvanredne uprave u trgovačkim društvima od sistemskog značaja za Republiku Hrvatsku (»Narodne novine«, broj 32/17) koji je ubrzo i primijenjen u praksi.«

7.1. U odnosu na predlagateljičine navode da se osporenim odredbama Zakona o reviziji ograničava pravo vlasništva pojedinih subjekata od javnog interesa, Ministarstvo je u svom očitovanju navelo:

»Odredbe članka 43. Zakona o reviziji predstavljaju nacionalnu diskreciju predviđenu člankom 16. stavkom 7. Uredbe (EU) br. 537/2014, odnosno opciju/mogućnost koju prilikom prijenosa pravne stečevine mogu iskoristiti države članice koji glasi:

'7. Države članice mogu odlučiti da subjekti od javnog interesa u određenim okolnostima imenuju minimalan broj ovlaštenih revizora ili revizorskih društava i određuju uvjete kojima se uređuju odnosi među imenovanim ovlaštenim revizorima ili revizorskim društvima.'

Iz navedenog nedvojbeno proizlazi da je mogućnost propisivanja obveze ugovaranja zakonske revizije s najmanje dva neovisna revizorska društva subjektima od javnog interesa dopuštena i pravom Europske unije, slijedom čega se zaključuje da ista ne predstavlja povredu prava vlasništva, već legitimnu ovlast zakonodavca da zakonom uređuje uporabu vlasništva radi zaštite pojedinih ustavnih vrednota ili zaštićenih ustavnih dobara koje se smatraju toliko važnim da ih se može podvesti pod opće interese zajednice.

Sama nacionalna diskrecija predviđena pravnim poretkom Europske unije potvrđuje da se navedenom obvezom ostvaruje ravnoteža između javnog interesa (povećanja kvalitete financijskih izvještaja, zaštita dioničara, jačanje povjerenja građana i investitora u iste) i zaštite prava subjekata od javnog interesa kao adresata navedenih odredbi Zakona o reviziji, te da stoga istima nije nametnut prekomjeran pojedinačni teret.

Dodatno, u prilog navedenom bitno je istaknuti i točku (20) preambule Uredbe (EU) br. 537/2014 koja glasi:

'(20) Imenovanje više od jednog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva od strane subjekata od javnog interesa pojačalo bi profesionalnu skeptičnost i pomoglo povećanju kvalitete revizije. Također, ova bi mjera, zajedno s prisutnošću manjih revizorskih društava na revizorskom tržištu olakšala razvoj kapaciteta takvih društava, čime bi proširila izbor ovlaštenih revizora i revizorskih društava za subjekte od javnog interesa. Stoga potonjeg treba ohrabriti i potaknuti da imenuje više od jednog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva za provođenje zakonske revizije'.

Prednosti uvođenja zajedničke revizije ogledaju se u vidu smanjenja koncentracije na tržištu revizorskih usluga i povećanju kvalitete obavljenih zakonskih revizija koja vrlo uspješno funkcionira u nekim državama, posebno imajući u vidu činjenicu kako u Republici Hrvatskoj postoji veliki broj revizorskih društava koje obavljaju svega nekoliko angažmana godišnje te na poticanje konkurentnosti. Obavljanje zajedničke revizije uvelike pridonosi kontinuiranom unaprjeđivanju znanja ovlaštenih revizora te jača njihovu neovisnost.

Primjerice, u Švedskoj postoji obveza zajedničke revizije u bankarskom sektoru i sektoru osiguranja, u Kanadi je obvezna za bankarski sektor (uz sustav obvezne dvogodišnje rotacije). Također, ista obveza postoji čak i u nekim zemljama u razvoju: Kongo, Indija, Kuvajt, Alžir, Obala Bjelokosti (obveza zajedničke revizije za banke, društva uvrštena na uređeno tržište, društva u državnom vlasništvu). U Njemačkoj je propisano da se zakonska revizija može provoditi kao zajednička revizija. Primjer Francuske u kojoj obveza zajedničke revizije postoji još od 1966. godine, detaljnije će se obraditi u nastavku ovoga očitovanja.

Zajednička revizija (eng. joint audit) je revizija koju obavljaju dva međusobno neovisna revizorska društva te takva zakonska revizija rezultira podnošenjem zajedničkog revizorskog izvješća, odnosno jednim revizorskim mišljenjem za koje odgovaraju oba ovlaštena revizora. Potrebno ju je razlikovati od dvostruke revizije (eng. double audit) gdje se revizijsko djelovanje odvija dva puta, od dualne revizije (eng. dual audit) u kojoj svaki revizor identificira financijske informacije i izražavaju se dva revizijska mišljenja te od revizije s dva partnera koji izvode reviziju i zajednički potpisuju revizorsko izvješće. Revizorski rad u slučaju zajedničke revizije obavlja se zajednički na način da se izbjegava dupliciranje poslova. Oba revizorska društva zajednički provjeravaju najvažnija pitanja u svezi financijskih izvještaja revidiranog subjekta, a rad svakog revizorskog društva podložan je međusobnoj provjeri. Revizorska društva zajednički raspravljaju i obavještavaju o ključnim pitanjima proizašlim iz zakonske revizije, kako revizijski odbor tako i organe subjekta od javnog interesa te nadzorno tijelo.

Kao primjer dobre prakse ističe se primjer Francuske gdje je obveza zajedničke revizije za određene subjekte zakonska obveza od 1966. godine. Obvezi zajedničke revizije u Francuskoj podliježu sva društva obveznici sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja, društva čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište, sva ostala društva kod kojih postoje ovisna društva (uz neke iznimke predviđene za male i srednje poduzetnike), društva u vlasništvu države, zajedno sa svojim ovisnim društvima te kreditne institucije koje ispunjavaju zakonom određene uvjete. Na navedeni način obvezom zajedničke revizije pokriven je velik dio tržišta u Francuskoj (uz napomenu kako određena društva imenuju čak i tri revizorska društva za obavljanje zajedničke revizije, primjerice CAC 40 i BNP Paribas).

(...)

Podnositelj prijedloga tvrdi kako se adresatima članka 43. Zakona o reviziji nameće dodatna financijska obveza u smislu troškova najmanje jedne dodatne zakonske revizije.

Budući da je pojam zajedničke revizije različit od pojma dvostruke revizije (eng. double audit) gdje se revizijsko djelovanje odvija dvaput te se plaćaju i dvije odvojene naknade za obavljenu reviziju smatramo netočnom navedenu tvrdnju podnositelja prijedloga.

Nadalje, u praksi nije dokazano niti je podnositelj prijedloga pružio dovoljno dokaza da su troškovi zajedničke revizije jednaki troškovima dvije samostalne zakonske revizije, a kako to u svom Prijedlogu navodi.

Prema nekim procjenama zajednička revizija može prouzročiti dodatan trošak, međutim isti rijetko premašuje 2.5-5%. Iznos navedenog troška svakako treba staviti u razmjer sa dodatnom sigurnošću i koristima od zajedničke revizije koju imaju svi dionici i tržište i javni interes u cjelini. Dodatna sigurnost i povjerenje u rezultat zajedničke revizije proizlazi prije svega iz 'četiri oka' pristupa koji u svakom trenutku omogućuje provjeru rada drugog revizorskog društva. Također, usporedbom troškova revizija grupa na razini Europske unije ne prikazuju se značajne razlike u troškovima revizija u Francuskoj i ostalim državama članicama.

Zaključno, kako bi se najbolje predočili moguće koristi od obavljanja zajedničke revizije možemo ih kvalitativno podijeliti u četiri najvažnije grane:

– pozitivan utjecaj na makroekonomsku politiku,

– jačanje neovisnosti i objektivnosti,

– veća kvaliteta revizorskog rada i

– veća tehnička znanja.

Od koristi za makroekonomsku politiku najvažnije je istaknuti kako je obveza zajedničke revizije jedini dokazani mehanizam kojim se malim i srednjim revizorskim društvima omogućuje ulazak i konkurentnost na tržištu tzv. 'Velike četvorke' (eng. 'Big 4') revizorskih društava. Također, zajednička revizija u značajnoj mjeri potiče konkurenciju između velikog broja revizorskih društava iz različitih gospodarskih i kulturnih sredina, što rezultira sa više inovacija i boljim odgovorom na potrebe tržišta obavljanja revizorskih usluga. Ništa manji značaj nema niti smanjenje rizika u slučajevima eventualnih znatnih poremećaja u samom konceptu tzv. 'Velike četvorke', odnosno normalno funkcioniranje tržišta i u slučajevima prestanka rada nekih od revizorskih društava 'Velike četvorke'.

Nadalje, obveza zajedničke revizije uvelike pridonosi jačanju neovisnosti i objektivnosti ovlaštenih revizora i revizorskih društava, kao najvažnijih značajki njihovog djelovanja. Mogućnošću uzajamne provjere rada ovlaštenih revizora, koncept zajedničke revizije osnažuje neovisnost ovlaštenih revizora, pridržavanje načela profesionalne etike i njihovu skeptičnost. Također, smanjuje se rizik da revizorsko društvo postane pretjerano ovisno o jednom klijentu, u smislu značajne prijetnje neovisnosti ovlaštenog revizora ili revizorskog društva. U slučajevima neslaganja u mišljenjima revizora i subjekta od javnog interesa oko pitanja važnih za zakonsku reviziju, revizorsko društvo u slučaju zajedničke revizije ima dodatnu potporu u vidu mišljenja još jednog revizorskog društva.

(...)

Napominjemo da su adresati odredbe članka 43. stavka 2. Zakona o reviziji upravo subjekti od javnog interesa koji osim kriterija za, u Republici Hrvatskoj iznimno velikog prosječnog broja zaposlenih od 5000 radnika tijekom poslovne godine, i ona društva koja ispunjavaju kriterij aktive veće od 5.000.000.000,00 kuna na zadnji dan poslovne godine, a čija vjerodostojnost financijskih izvještaja bi se svakako mogla smatrati vrijednošću od javnog interesa.

Imajući u vidu sve navedeno, mogući veći trošak zajedničke revizije svakako predstavlja razuman trošak za navedene ukupne koristi, posebno imajući u vidu činjenicu da su koristi zajedničke revizije važne za širi krug dionika: investitore, manjinske dioničare, ovlaštene revizore i revizorska društva, pa i subjekte od javnog interesa.

Važno je istaknuti kako prema članku 49. stavku 3. Ustava država potiče gospodarski napredak i socijalno blagostanje građana i brine se za gospodarski razvitak svih svojih krajeva. Upravo veća kvaliteta revizije pridonosi urednom funkcioniranju financijskih tržišta (što je cilj revizijske reforme kako u Europskoj uniji tako i u Republici Hrvatskoj) i većoj kvaliteti financijskih izvještaja u koje se pouzdaju investitori što svakako pridonosi stvaranju okruženja povoljnog za investitore, a u konačnici potiče gospodarski napredak, odnosno održivi gospodarski rast, o kojem se dužna brinuti država.

Navodi podnositelja prijedloga: 'Suradnja s jednim revizorom je vrlo intenzivna i oduzima puno vremena, a dva revizora neće samo udvostručiti angažman i napore nego će iziskivati eksponencijalno više vremena.' jednodimenzionalni su. Legitimno je pravo poduzetnika promatrati zajedničku reviziju samo iz perspektive vremena potrebnog za suradnju s revizorima i troška zajedničke revizije, ali perspektiva zakonodavca treba i mora biti puno šira i obuhvatiti prednosti i nedostatke za širi krug dionika. Upravo je suradnja s revizorom bitna i temelj za veću kvalitetu revizije te treba biti intenzivna jer bez kvalitetne suradnje nema kvalitetne revizije uključujući zajedničku reviziju.«

7.2. U odnosu na tvrdnje predlagateljice o nepostojanju razloga za uvođenje različitog položaja subjekata od javnog interesa iz članka 43. stavka 3. Zakona o reviziji, Ministarstvo je u svom očitovanju navelo:

»Nije točna tvrdnja podnositelja prijedloga da za ostale subjekte takve obveze nema, budući da je Zakonom o reviziji propisano da tim subjektima navedenu obvezu propisuju nadzorna tijela ovlaštena za nadzor njihovog poslovanja (Hrvatska narodna banka i Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga).

Naime, sukladno odredbama članka 3. Zakona o računovodstvu riječ je o sljedećim subjektima:

– kreditne institucije kako je određeno zakonom kojim se uređuju kreditne institucije

– institucije za elektronički novac kako je određeno zakonom kojim se uređuju institucije za elektronički novac

– društva za osiguranje kako je određeno zakonom kojim se uređuje osiguranje

– društva za reosiguranje kako je određeno zakonom kojim se uređuje osiguranje

– leasing-društva kako je određeno zakonom kojim se uređuje leasing

– društva za upravljanje UCITS fondovima kako je određeno zakonom kojim se uređuju investicijski fondovi s javnom ponudom

– društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima kako je određeno zakonom kojim se uređuju alternativni investicijski fondovi

– UCITS fondovi kako je određeno zakonom kojim se uređuju otvoreni investicijski fondovi s javnom ponudom

– alternativni investicijski fondovi kako je određeno zakonom kojim se uređuju alternativni investicijski fondovi

– mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi i mirovinska osiguravajuća društva kako je određeno zakonom kojim se uređuju mirovinska osiguravajuća društva

– društva za dokup mirovine kako je određeno zakonom kojim se uređuje doživotna otpremnina, odnosno dokup mirovine

– faktoring-društva kako je određeno zakonom kojim se uređuje faktoring

– investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala.

Naime, poslovanje navedenih subjekta uređeno je odredbama posebnih propisa kojima se također određuju i tijela zadužena za nadzor njihovog poslovanja te ostale obveze u svezi zakonske revizije koje navedeni subjekti moraju ispuniti imajući u vidu njihovu djelatnost.

Tako se primjerice, u poglavlju XV. Zakona o kreditnim institucijama (»Narodne novine«, br. 159/13, 19/15, 102/15 i 15/18) određuje odnos Hrvatske narodne banke i vanjskih revizora, a koji uključuju i neke dodatne obveze u svezi obavljanja revizije kreditnih institucija i ovlasti Hrvatske narodne banke kao nadzornog tijela u pogledu obavljene revizije kreditnih institucija, osim onih utvrđenih Zakonom o reviziji. Primjerice, Hrvatska narodna banka može odbaciti i odbiti godišnje financijske izvještaje kreditne institucije, zahtijevati od ovlaštenog revizora da svoju ocjenu ispravi odnosno dopuni ili odbiti ocjenu i zahtijevati od kreditne institucije da ocjenu daju ovlašteni revizori drugog revizorskog društva, a na trošak kreditne institucije.

Slično je određeno i odredbama ostalih posebnih propisa kojima se uređuje poslovanje tih subjekata od javnog interesa.

Slijedom navedenog, poslovanje subjekata od javnog interesa čije je poslovanje uređeno posebnim propisima te obavljanje zakonske revizije kod takvih subjekata, dodatno nadzire i tijelo kojim je tim posebnim propisom određeno kao tijelo nadležno za nadzor. Iz navedenog jasno slijedi i namjera zakonodavca da i mogućnost ugovaranja zajedničke revizije za te subjekte od javnog interesa prepusti tijelu nadležnom za nadzor njihovog poslovanja, koje je temeljem ovlasti provođenja nadzora i najbolje upoznato sa svim okolnostima i poslovanjem svojih subjekata nadzora.

(...)

Slijedom svega navedenog jasno proizlazi da i za ostale subjekte od javnog interesa može postojati obveza ugovaranja zajedničke revizije, ali da je zakonodavac uzeo u obzir činjenicu da su takvim subjektima već posebnim propisima uvedene određene dodatne obveze u svezi zakonske revizije, da su isti predmetom pojačanog nadzora i od tijela nadležnog za nadzor (Hrvatska narodna banka i Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga) te razinu suradnje tog nadležnog tijela sa tijelom ovlaštenim za nadzor ovlaštenih revizora, koje u konačnici pridonosi u cijelosti pojačanom nadzoru nad takvim subjektima i vjerodostojnosti njihovih financijskih izvještaja.

(...)