
Transpunerea noului regulament al Uniunii Europene privind auditul în legislația națională din Croatia

Sanja SEVER MALIŠ,
Faculty of Economics and Business – Zagreb,
University of Zagreb, Croatia,
E-mail: ssever@efzg.hr

Rezumat

Reforma auditului în Uniunea Europeană a avut drept consecință adoptarea unui nou cadru de reglementare. Parlamentul European a adoptat Directiva 2014/56/UE, ce modifică Directiva 2006/43/UE privind auditul statutar și Regulamentul UE nr. 537/2014 care conține cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public. Fiecare stat membru trebuie să transpună Directiva 2014/56/UE în legislația sa națională, dar și să asigure implementarea Regulamentului. În cadrul procesului de transpunere a Directivei în legislația națională, fiecare stat membru a putut face apel la mai multe opțiuni, care să permită adaptarea prevederilor legislației naționale în funcție de nevoile lor și de aspectele specifice ale piețelor naționale de audit. Cu toate acestea, numărul de opțiuni implică riscuri conexe procedurilor de audit suplimentare și lipsei de eficiență în derularea misiunilor de audit, cu efecte potențiale asupra calității și costului misiunilor de audit. Scopul acestui articol este acela de a analiza cele mai importante opțiuni din cadrul Directivei și Regulamentului, (ne)utilizate în legislația națională din Croatia. În acest sens, prezentul articol oferă informații cu privire la definiția și obiectul auditului statutar, precum și la definiția entităților de interes public în Croatia. În plus, profesia de auditor în Croatia este analizată în contextul „pașaportului european de audit”. Rezultatele acestei cercetări pot constitui o bază pentru comparații viitoare între Croatia și celelalte state membre ale UE. În cele din urmă, punerea în aplicare a acestor dispoziții va răspunde la întrebarea dacă implementarea diferitelor opțiuni conduce la convergență sau divergență în cadrul pieței unice europene privind serviciile de audit.

Cuvinte-cheie: Transpunere, Regulament 537/2014, Directiva 2014/56/UE, Croatia, profesia de auditor, legea auditului.

Clasificare JEL: M42.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Sever Mališ, S. (2016), A comprehensive conceptual profile on control, Audit Financiar, vol. XIV, no. 11(143)/2016, pp. 1213-1226, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/143/1213

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/143/1213>

Introducere

Una dintre consecințele reformei auditului în Uniunea Europeană (UE) a fost reprezentată de adoptarea unui nou cadru de reglementare. Parlamentul European a adoptat Directiva 2014/56/UE (denumită în continuare „Directiva”), care modifică Directiva 2006/43/UE privind auditul statutar în UE și Regulamentul UE nr. 537/2014 (denumit în continuare „Regulamentul”). Directiva conține cerințe care se referă, în mod specific, la auditul statutar al entităților de interes public. Atât Directiva, cât și Regulamentul au fost publicate în Monitorul Oficial al UE în data de 27 mai 2014 și au intrat în vigoare la data de 16 iunie 2014. Fiecare stat membru a avut la dispoziție doi ani să adopte Directiva în legislația națională, iar prevederile Regulamentului au devenit aplicabile din 17 iunie 2016. De la acea dată, toate prevederile din legislația națională, care sunt în contradicție cu Directiva și Regulamentul, sunt considerate nule și neavenite.

Conform paginilor web oficiale ale Comisiei Europene (2016), până în prezent doar 11 state membre au adoptat și transpus dispozițiile Directivei în legislația națională. Cu alte cuvinte, fiecare stat membru trebuie să transpună Directiva în legislația sa națională, dar și să asigure implementarea Regulamentului. În cadrul procesului de transpunere a Directivei în legislația națională, fiecare stat membru a avut mai multe opțiuni care să permită adaptarea prevederilor legislației naționale în funcție de nevoile lor și de aspectele specifice ale piețelor naționale de audit.

Pe de altă parte, statele membre au o lungă tradiție a diversității în legislația națională privind guvernanta corporativă și, în acest sens, opțiunile sunt necesare. Cu toate acestea, divergența în alegerile statelor membre poate accentua complexitatea și poate crește costurile afacerilor pe piața unică europeană, în special pentru companiile care desfășoară activități transfrontaliere. Perturbările datorate unor cadre legislative diferite ar putea conduce la proceduri de audit suplimentare și la ineficiențe în procesul de derulare a auditului, cu efecte potențiale asupra calității și costului misiunilor de audit.

Croația a devenit membru al UE la data de 1 iulie 2013, după un lung proces al adoptării *acquis*-ului comunitar în legislația națională. Cu toate acestea, din cauza modificărilor recente ale legislației europene privind auditul, Croația are sarcina complexă a transunerii prevederilor privind auditul în legislația națională. Acest

proces de tranziție nu este încă finalizat în Croația, deși termenele limită au trecut. Ministerul Finanțelor a publicat propunerea de proiect legislativ a Legii auditului în luna august 2016 și toate părțile interesate sunt invitate să ofere sugestii și critici în scopul îmbunătățirii acesteia. Propunerea conține dispoziții privind transpunerea Directivei, dar și precizarea că unele prevederi sunt rezultatul unor deficiențe constatate pe piața de audit din Croația. Scopul acestui articol este acela de a analiza cele mai importante opțiuni din Directivă și Regulament (ne)utilizate în legislația națională propusă în Croația.

1. Probleme-cheie privind auditul în Croația în contextul noilor reglementări UE privind auditul

Obiecte de audit statutar. Directiva permite statelor membre anumite opțiuni pentru ca fiecare dintre acestea să poată adapta dispozițiile legale în conformitate cu aspectele specifice ale pieței lor de audit. Printre altele, cele mai importante opțiuni ale Directivei de audit se referă la definiția auditului statutar. Potrivit articolului 2 din Directivă, statele membre pot defini obiecte de audit statutar, altele decât cele impuse de legislația UE, numai în măsura în care sunt efectuate audituri statutare. Auditul statutar este un audit al situațiilor financiare anuale sau al situațiilor financiare consolidate, în măsura în care acesta este:

- a. impus de legislația UE;
- b. impus de legislația națională în ceea ce privește întreprinderile mici;
- c. efectuat în mod voluntar, la cererea întreprinderilor mici și care îndeplinește cerințele legale naționale echivalente cu cele pentru un audit în conformitate cu litera (b), în cazul în care legislația națională le definește drept audituri statutare. Această opțiune nu a existat în temeiul Directivei 2006/43/UE. Mai exact, atunci când Directiva nr. 43 a fost adoptată, auditurile întreprinderilor mici erau solicitate de Directivele a 4-a și a 7-a, lăsând la latitudinea statelor opțiunea de a furniza scutiri. Literalele (b) și (c) ale articolului 2 alineatul (1) se asigură că întreprinderile mici sunt încă reglementate de Directivă, chiar dacă Directiva a 4-a nu se mai aplică auditului întreprinderilor mici.

Până la 1 ianuarie 2016, în Croația, obiectele de audit legal au fost stabilite prin Legea contabilității (2007) și Legea auditului (2008). Conform Legii contabilității (2007), care a fost în vigoare până în anul 2016, auditul statutar se referă la situațiile financiare anuale și consolidate ale următoarelor categorii de entități:

1. entități mari și mijlocii;
2. entități ale căror valori mobiliare sunt cotate sau sunt în curs de cotare pe o piață de capital reglementată; și
3. entități supuse unor reglementări speciale.

Pe de altă parte, condițiile stabilite în Legea auditului (2008), au inclus auditarea situațiilor financiare anuale și a situațiilor financiare anuale consolidate ale următoarelor categorii de entități:

1. societăți pe acțiuni;
2. societăți cu răspundere limitată, dacă veniturile totale ale acestora în anul precedent au depășit 30 milioane HRK (cca. 4.000.000 EUR).

În anul 2014, 2.865 de companii au îndeplinit aceste condiții, ceea ce înseamnă că situațiile lor financiare au făcut obiectul auditului statutar (Sever Malis și Brozović, 2016).

Parlamentul din Croația a adoptat o nouă Lege a contabilității în anul 2015 și a definit încă o dată

obiectele auditului statutar. Această nouă Lege a contabilității a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016. Conform noii Legi a contabilității (2015) fac obiectul auditului statutar:

1. situațiile financiare anuale și consolidate ale entităților de interes public, precum și ale entităților de dimensiuni mari și medii, care nu sunt entități de interes public;
2. situațiile financiare consolidate ale societăților-mamă ale entităților de dimensiuni mari și medii;
3. situațiile financiare anuale și consolidate ale societăților pe acțiuni și societăților cu răspundere limitată, în cazul în care acestea îndeplinesc cel puțin două din următoarele trei criterii:
 - total active 15.000.000 HRK (cca. 2.000.000 EUR);
 - total venituri 30.000.000 HRK (cca. 4.000.000 EUR);
 - număr mediu de angajați 25;
 - entitățile ale căror valori mobiliare sunt cotate sau sunt în curs de cotare pe o piață de capital reglementată;
 - entitățile supuse unor reglementări speciale.

Tabelul 1. Obiecte de audit statutar în Croația	
Până la 1 ianuarie 2016	După 1 ianuarie 2016
Legea contabilității (2007) și Legea auditului (2008)	Legea contabilității (2015)
<p>Auditul statutar se referă la situațiile financiare anuale și consolidate ale:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. entităților mari și mijlocii; 2. entităților ale căror valori mobiliare sunt cotate sau sunt în curs de cotare pe o piață de capital reglementată; 3. entităților supuse unor reglementări speciale (Legea contabilității, 2007). <p>și</p> <p>Auditul statutar se referă la situațiile financiare anuale și consolidate ale:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. societăților pe acțiuni; 2. societăților cu răspundere limitată, dacă veniturile totale ale acestora în anul precedent a depășit 30.000.000 HRK (cca. 4.000.000 EUR) (Legea auditului, 2008). 	<p>Obiectele auditului statutar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. situațiile financiare anuale și consolidate ale entităților de interes public precum și ale entităților de dimensiuni mari și medii, care nu sunt entități de interes public; 2. situațiile financiare consolidate ale societăților-mamă ale entităților de dimensiuni mari și medii; 3. situațiile financiare anuale și consolidate ale societăților pe acțiuni și societăților cu răspundere limitată, în cazul în care acestea îndeplinesc cel puțin două din următoarele trei criterii: <ul style="list-style-type: none"> - total active 15.000.000 HRK (cca. 2.000.000 EUR); - total venituri 30.000.000 HRK (cca. 4.000.000 EUR); - număr mediu de angajați 25. 4. entitățile ale căror valori mobiliare sunt cotate sau sunt în curs de cotare pe o piață de capital reglementată; și 5. entitățile supuse unor reglementări speciale. <p>În plus, în conformitate cu Legea croată a organizațiilor non-profit (2014), fiecare organizație non-profit care a raportat venituri totale de peste 10.000.000 de HRK (cca. 1,3 milioane EUR), este un subiect al auditului statutar. Situațiile financiare ale organizației non-profit, care funcționează cu trei până la zece milioane de HRK (cca. între 400.000 și 1,3 milioane EUR) fac obiectul misiunii de revizuire a informațiilor financiare istorice (Legea organizațiilor non-profit, 2014).</p>

Sursa: Legea contabilității, 2007, Legea auditului, 2008, Legea contabilității, 2015 și Legea organizațiilor non-profit, 2014.

În plus, în conformitate cu Legea croată a organizațiilor non-profit (2014), fiecare organizație non-profit care a raportat venituri totale de peste 10 milioane de HRK (cca. 1,3 milioane EUR), reprezintă un subiect al auditului statutar. Situațiile financiare ale organizației non-profit care funcționează cu trei până la zece milioane de HRK (aproximativ între 400.000 și 1,3 milioane EUR) fac obiectul misiunii de revizuire a informațiilor financiare istorice.

Definirea entităților de interes public. Cea mai recentă definiție a entităților de interes public din cadrul UE este inclusă în articolul 2 punctul 13 din Directiva 2014/56/UE și prezintă entitățile de interes public ca fiind: „(a) entitățile reglementate de legislația unui stat membru ale cărui valori mobiliare transferabile sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a oricărui stat membru; (b) instituțiile de credit; (c) societățile de asigurare sau (d) entități desemnate de către statele membre ca fiind entități de interes public, spre exemplu, întreprinderi care prezintă interes public semnificativ datorită naturii activității lor, mărimii lor sau numărului de angajați ale acestora”.

În textul legislativ, definiția entităților de interes public în sine nu s-a schimbat în mod semnificativ în comparație cu Directiva nr. 43/2006 privind auditul statutar sau cu Directiva de contabilitate nr. 34/2013.

Cu toate acestea, identificarea entităților de interes public și, prin urmare, definirea lor sunt acum cruciale pentru stabilirea entităților care intră în aria de acoperire a Regulamentului UE nr. 537/2014 privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public. Cu alte cuvinte, în conformitate cu Directiva, fiecare stat membru are opțiunea de a defini care sunt entitățile de interes public. Croația a folosit această opțiune și a inclus definiția entităților de interes public în noua Lege a contabilității (2015), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016 (**Tabelul 2**). Entitățile de interes public sunt definite ca fiind:

- întreprinderi mari;
- societăți ale căror valori mobiliare sunt cotate la o bursă de valori mobiliare organizată într-un stat membru al UE;
- companii pe care guvernul croat le-a inclus în registrul persoanelor juridice de interes național special;
- instituții de credit;
- Banca Croată pentru Reconstrucție și Dezvoltare;

- instituții emitente de monedă electronică;
- societăți de asigurare și de reasigurare;
- societăți de administrare a fondurilor de pensii, fonduri de pensii (atât obligatorii cât și voluntare) și societăți de asigurare a pensiilor;
- companii de leasing și factoring;
- societăți de administrare a fondului de investiții, fonduri de investiții și fonduri de investiții alternative;
- companii de finanțare a planului de pensii;
- burse de valori, depozitarul central, case de compensare, societăți de investiții, operatori de sistem multilateral de tranzacționare, operatori ai registrului central, operatori de sisteme de decontare și operatori ai fondului de compensare a investitorilor (Legea contabilității, 2015).

Cu toate că unele țări au implementat cerințele minime, Croația a inclus o serie de alte entități în definiția aplicabilă entităților de interes public. Dintre țările europene, în Croația, Italia, România și Slovacia regulile sunt mai stricte (FEE, 2014, p. 8). Astfel, segmentul principal al entităților de interes public include entități mari. Datorită faptului că toate companiile mari sunt entități de interes public, acestea trebuie să aplice cerințele specifice privind auditul statutar al entităților de interes public. Acest lucru înseamnă că respectivele entități trebuie să respecte cerințe privind performanța auditului statutar, care includ reguli mai stricte referitoare la independența și obiectivitatea firmelor de audit, rotația obligatorie a firmelor de audit, restricții asupra serviciilor non-audit și, printre altele, rapoarte mai detaliate. Cu alte cuvinte, trebuie remarcat faptul că Regulamentul ar trebui să se aplice nu numai de către auditorii statutari și firmele de audit care efectuează misiuni de audit statutar la entitățile de interes public, dar și de entitățile de interes public.

Pe de o parte, aceste cerințe suplimentare complică depunerea de oferte de către firmele de audit mici și mijlocii pe piața auditului entităților de interes public. Pe de altă parte, unele companii mari nu sunt interesate în aplicarea acestor cerințe suplimentare față de public. Există mulți care pledează pentru ca întreprinderile mari să fie excluse din definiția entităților de interes public. Cu toate că schimbările de definiție sunt discutate în normele metodologice de aplicare ale Directivei, Ministerul Finanțelor va lua decizia finală asupra modificării sau nu a definiției entităților de interes public în noua Lege a auditului.

Directiva 2014/56/UE, art. 2, p. 13	Legea contabilității (2015)
<p>„(a) entitățile reglementate de legislația unui stat membru ale cărui valori mobiliare transferabile sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a oricărui stat membru;</p> <p>(b) instituțiile de credit;</p> <p>(c) societățile de asigurare; sau</p> <p>(d) entitățile desemnate de către statele membre ca fiind entități de interes public, spre exemplu, întreprinderi care prezintă interes public semnificativ datorită naturii activității lor, mărimii lor sau numărului de angajați ale acestora”.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • întreprinzători mari, dacă îndeplinesc cel puțin două din următoarele trei criterii: <ul style="list-style-type: none"> a) total active 15.000.000 HRK (cca. 2.000.000 EUR); b) total venituri 30.000.000 HRK (cca. 4.000.000 EUR); c) număr mediu de angajați 25; • societăți ale căror valori mobiliare sunt cotate pe o bursă de valori mobiliare organizată într-un stat membru al UE; • companii pe care guvernul croat le-a inclus în registrul persoanelor juridice de interes național special; • instituții de credit; • Banca Croată pentru Reconstrucție și Dezvoltare; • instituții emitente de monedă electronică; • societăți de asigurare și de reasigurare; • societăți de administrare a fondurilor de pensii, fonduri de pensii (atât obligatorii cât și voluntare) și societăți de asigurare a pensiilor; • companii de leasing și factoring; • societăți de administrare a fondului de investiții, fonduri de investiții, fonduri de investiții alternative; • companii de finanțare a planului de pensii; • burse de valori, depozitarul central, case de compensare, societăți de investiții, operatori de sistem multilateral de tranzacționare, operatori ai registrului central, operatori de sisteme de decontare și operatori ai fondului de compensare a investitorilor.

Sursa: Directiva 2014/56/UE, art. 2, p. 13, Legea contabilității din Croația, 2015.

Profesia de auditor în Croația. Cerințele minimale pentru certificarea auditorilor nu s-au modificat semnificativ în procesul de reformă a auditului. Conform Directivei „o persoană fizică poate fi autorizată să efectueze un audit statutar numai după ce a fost admisă la universitate sau a atins un nivel echivalent, după care a finalizat un curs de instruire teoretică, a beneficiat de formare practică și a promovat examenul final de competență profesională la nivelul universității sau un nivel de examinare echivalent, organizat sau recunoscut de către statele membre în cauză” (Directiva 2006/43/UE, art. 6). Cu toate acestea, pe lângă cunoștințele teoretice, candidatul trebuie să urmeze cel

puțin trei ani de formare practică. Cel puțin două treimi (doi ani) din această perioadă ar trebui petrecută sub îndrumarea auditorilor statutari aprobați de către oricare stat membru (Tabelul 3). Poate fi subliniat faptul că cerința de minimum doi ani de formare practică a fost considerată de unele state membre prin stabilirea registrului stagiarilor. Acest registru ar trebui, printre altele, să documenteze timpul petrecut de candidați în pregătirea profesională. Scopul unui atare tip de registru este de a reglementa piața de audit, precum și de a proteja angajatorii și candidații în drepturile și obligațiile lor în procesul de dobândire a calității de auditor autorizat.

Tabelul 3. Condiții pentru certificarea/autorizarea auditorilor conform cadrului de reglementare al UE

Calificări educaționale Directiva 2006/43/UE, art. 6	Cerințe minimale pentru auditorii autorizați Directiva 2014/56/UE, Art. 10. st. 1	Formare continuă Directiva 2014/56/UE, art. 13
O persoană fizică poate fi autorizată să efectueze un audit statutar numai după ce a fost admisă la universitate sau a atins un nivel echivalent, după care a finalizat un curs de instruire teoretică, a beneficiat de formare practică și a promovat examenul final de competență profesională la nivelul universității sau un nivel de examinare echivalent, organizat sau recunoscut de statele membre în cauză.	Pentru a se asigura de capacitatea candidatului de a aplica cunoștințele teoretice în practică, un test al acestora este inclus în examen, un stagiar trebuind să completeze un stagiul de formare practică de minim trei ani vizând, printre altele, auditarea situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare consolidate sau a unor situații financiare similare. Cel puțin două treimi din acest stagiul practic se realizează sub îndrumarea unui auditor statutar sau al unei firme de audit autorizate în orice stat membru.	Statele membre se asigură că auditorii statutari sunt obligați să ia parte la programe adecvate de formare continuă, cu scopul menținerii cunoștințelor teoretice, valorilor și aptitudinilor lor profesionale la un nivel suficient de ridicat, și că nerespectarea cerințelor de formare continuă este supusă unor sancțiuni corespunzătoare.

Sursa: Directiva 2014/56/UE; Directiva 2006/43/UE.

În rezumat, condițiile minimale prealabile pentru accesul în profesia de auditor, conform Directivei UE privind auditul statutar, sunt: studii universitare formale, experiență practică, precum și examinarea competenței profesionale. Cu toate acestea, **Tabelul 4** arată că țările selectate, inclusiv Croația, au implementat măsuri mai riguroase decât solicită Directiva pentru accesul la profesia de auditor. Slovenia și Slovacia pretind o experiență de minim cinci ani în domeniul contabilității și al auditului. Prin

intermediul proiectului legislativ al Legii auditului (2016), Croația impune, printre altele, cel puțin șase ani de pregătire practică. Aceste cerințe sunt de fapt în contradicție cu eforturile UE de reducere a barierelor pentru intrarea pe piața serviciilor integrate. Cu toate acestea, datorită faptului că auditorii acționează în interes public, acest lucru face ușor de înțeles eforturile statelor membre de a limita accesul la profesie la profesioniștii cu un nivel suficient de cunoștințe și experiență practică.

Tabelul 4. Condiții pentru „auditorii autorizați” în țările UE selectate

Slovenia	Slovacia	Croația
<ul style="list-style-type: none"> • diplomă de master sau un nivel echivalent de educație; • cel puțin cinci ani de experiență practică în domeniul auditului, în ultimii opt ani într-o firmă de audit, auditor autorizat; • pregătire practică și promovarea examenului de auditor autorizat; • nu există o retragere a calității de auditor autorizat în trecut; • nu există antecedente penale; • cunoaștere bună a limbii slovene. 	<ul style="list-style-type: none"> • capacitate juridică deplină; • bună reputație; • diplomă de studii postuniversitare; • cel puțin cinci ani de formare practică în domeniul contabilității; • participare la formarea continuă a asistenților auditorilor statutari; • prezentarea către autorități de copii ale unor certificate oficiale ale certificatelor și diplomelor deținute de solicitant, din alte state membre și țări terțe, incluzând numele autorității emitente și datele de identificare ale acestor documente; • promovarea examenului de competență profesională. 	<ul style="list-style-type: none"> • diplomă universitară de licență (profesională sau integrată) și diplomă universitară de studii postuniversitare, cu cel puțin 300 ECTS; • promovarea examenului de auditor; • cel puțin trei ani de pregătire practică în servicii de audit sub îndrumarea unui auditor autorizat, după promovarea examenului; • bună reputație.

Sursa: Prelucrările autorului conform Consiliului Național al Republicii Slovacă – National Council of the Slovak Republic (2015), Ministerului Finanțelor din Slovenia (2016) și Proiectului legislativ al Legii auditului (2016).

Dreptul de exercitare a profesiei de auditor financiar este de obicei limitat în timp. Acest lucru este în conformitate cu reglementările UE, în care „auditorii statutari sunt obligați să frecventeze programe adecvate de formare continuă, în scopul menținerii cunoștințele lor teoretice, valorilor și aptitudinilor profesionale la un nivel suficient de ridicat, și că nerespectarea cerințelor de formare continuă este supusă unor sancțiuni corespunzătoare” (art. 13, Directiva 2014/56/UE). Este important faptul că nu a existat un sistem de autorizare pentru auditorii statutari în Croația. Cu alte cuvinte, în conformitate cu Legea auditului (2008), care este încă în vigoare, condițiile pentru obținerea dreptului de exercitare a profesiei de auditor financiar autorizat sunt:

- studii universitare;
- trei ani de pregătire practică în domeniul auditului, din care cel puțin doi ani de pregătire practică sub îndrumarea auditorilor autorizați cu drept de practică în orice stat membru;
- promovarea examenului de auditor;
- buna reputație.

Unul dintre cele mai importante aspecte ale profesiei de audit din Croația este autorizarea auditorilor. În conformitate cu noul proiect legislativ al Legii auditului (2016), dreptul de exercitare a profesiei trebuie să fie reînnoit, fapt ce necesită o educație continuă în domeniul contabilității și al auditului. Prelungirea dreptului de exercitare a profesiei de auditor statutar este de obicei conexasă cerinței de dezvoltare profesională continuă conform normelor organismului responsabil de supraveghere a profesiei de auditor. Dreptul de practică poate fi reînnoit după finalizarea a cel puțin 120 de ore de

formare continuă, timp de trei ani (proiectul legislativ al Legii auditului, 2016). Auditorul va fi supus unei examinări speciale, în cazul în care nu îndeplinește condiția celor 120 de ore (proiectul legislativ al Legii auditului, 2016).

2. Opțiuni-cheie în procesul de transpunere a regulamentului UE privind auditul în legislația croată

2.1. Opțiuni selectate din Directiva 2014/56/UE

Autorizarea auditorilor dintr-un alt stat membru. O altă problemă importantă ridicată de noua legislație propusă este că se permite auditorilor statutari și firmelor de audit să furnizeze servicii într-un stat membru, altul decât cel în care au drept de practică. Eliminarea barierelor în calea dezvoltării serviciilor de audit statutar între statele membre poate contribui la integrarea pieței de audit la nivelul UE. Cu toate acestea, Directiva oferă posibilitatea ca un auditor statutar care solicită autorizare într-un alt stat membru fie să treacă printr-o perioadă de adaptare, fie să susțină un test de aptitudini. Conform proiectului legislativ al Legii auditului (2016) auditorii statutari care solicită autorizare în Croația vor fi supuși unui test de aptitudini. Acest test de aptitudini va pretinde auditorilor statutari cunoștințe corespunzătoare ale legislației din Croația, inclusiv dreptul societăților comerciale, drept fiscal și drept social.

Tabelul 5. Opțiuni selectate în legislația croată			
Autorizarea auditorilor dintr-un alt stat membru	Raportarea de audit	Standarde naționale de audit	Autoritatea de supraveghere
Art. 14	Art. 28	Art. 26	Art. 32
Statul Membru gazdă va decide dacă un auditor statutar care solicită autorizarea într-un alt stat membru trebuie fie să treacă printr-o perioadă de adaptare, fie să susțină un test de aptitudini.	Statul membru poate stabili cerințe suplimentare în ceea ce privește conținutul raportului de audit.	Statul membru poate aplica Standarde naționale de audit, proceduri sau cerințe, atâta timp cât Comisia nu a adoptat un standard internațional de audit pe aceeași temă.	4a. Statul membru desemnează una sau mai multe autorități competente pentru a îndeplini sarcinile prevăzute în prezenta Directivă.
Soluția adoptată în Croația			
Test de aptitudini	Nu sunt cerințe suplimentare	Aplicarea Standardelor Internaționale de Audit (IFAC)	Agenția de supraveghere a serviciilor financiare din Croația (Croatian Financial Services Supervisory Agency)

Sursa: Directiva 2014/56/UE, proiectul legislativ al Legii auditului, 2016.

Raportarea suplimentară. Cu toate că Directiva prevede posibilitatea pentru fiecare stat membru să impună cerințe suplimentare privind conținutul raportului de audit, în Croația conținutul și raportul sunt reglementate în Legea contabilității (2015), așa cum este

prezentat în **Tabelul 6**. Întrucât auditorii statuari din Croația trebuie să se conformeze Standardelor internaționale de audit și Legii contabilității (2015), probabil că nu vor exista cerințe suplimentare privind formatul și conținutul raportului de audit în noua lege a auditului.

Tabelul 6. Structura și formatul raportului de audit în conformitate cu Legea contabilității din Croația

Raportul auditorului independent include:

1. Introducerea, care stabilește situațiile financiare care fac obiectul auditului, împreună cu cadrul de raportare financiară aplicabil;
2. Descrierea domeniului de aplicare a auditului statutar, care să ateste standardele de audit în conformitate cu care a fost efectuat auditul statutar;
3. Opinia auditorului, care exprimă în mod clar dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă asupra poziției financiare a entității, în conformitate cu prezenta lege și cu standardele de raportare financiară din Croația sau cu IFRS, sau dacă situațiile financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările care guvernează dreptul societăților comerciale în cazul în care regulamentul impune un astfel de aviz. Opinia auditorului poate fi opinie fără rezerve, opinie cu rezerve (calificată), opinie contrară sau auditorul se poate afla în situația imposibilității exprimării unei opinii;
4. Sublinierea întrebărilor și a altor aspecte care au fost în interesul auditorului, fără a exprima o opinie calificată, dacă Standardele internaționale de audit o cer;
5. Opinia cu privire la conformitatea dintre raportul conducerii și situațiile financiare anuale ale aceluiași exercițiu financiar;
6. Opinia cu privire la întocmirea raportului conducerii în conformitate cu prezenta lege;
7. O declarație prin care, pe baza cunoașterii și înțelegerii activității antreprenorului și mediul său de afaceri dobândite în cadrul misiunii de audit, auditorul a identificat denaturări semnificative în raportul anual și, dacă este cazul, descrie natura acestor erori.

Sursa: Legea contabilității, 2015.

Standardele naționale de audit. Pentru a asigura efectuarea de misiuni de audit statutar de înaltă calitate, în cadrul UE toate misiunile de audit trebuie să fie efectuate urmând aceleași „reguli ale jocului”. Conform unui studiu al FEE (2015), nu toate statele membre au adoptat Standardele Internaționale de Audit (SIA), însă FEE (2015) remarcă faptul că semnificativ mai multe țări au adoptat în mod voluntar SIA față de 2013. Cu toate că Directiva (2014) impune statelor membre să aplice Standardele Internaționale de Audit emise de Comisia Europeană, aceste standarde nu sunt încă adoptate. Comisia Europeană are la dispoziție cinci ani să adopte aceste standarde. Statele membre au opțiunea de a impune proceduri sau cerințe naționale suplimentare, dar numai dacă derivă din cerințe legale specifice referitoare la domeniul de aplicare al auditului statutar. Cu alte cuvinte, aceste proceduri și

standarde de audit pot fi impuse în legislația națională numai în cazul în care nu au fost tratate în Standardele Internaționale de Audit adoptate. Croația are o lungă tradiție în aplicarea Standardelor Internaționale de Audit, astfel încât aplicarea Standardelor Naționale de Audit nu este o opțiune.

Simplificări pentru întreprinderile mici și mijlocii.

Deși UE recunoaște rolul central jucat de întreprinderile mici și mijlocii în economia Uniunii și urmărește reducerea poverii administrative și de altă natură care complică activitatea acestora, anumite dispoziții ale Directivei nu sunt menite să reducă costurile. În acest sens, Directiva oferă numeroase opțiuni fiecărui stat membru în scopul simplificării cerințelor pentru auditarea entităților mici. Cu toate acestea, conform **Tabelului 7**, în proiectul legislativ al Legii auditului (2016) nu există cerințe simplificate pentru auditarea entităților mici.

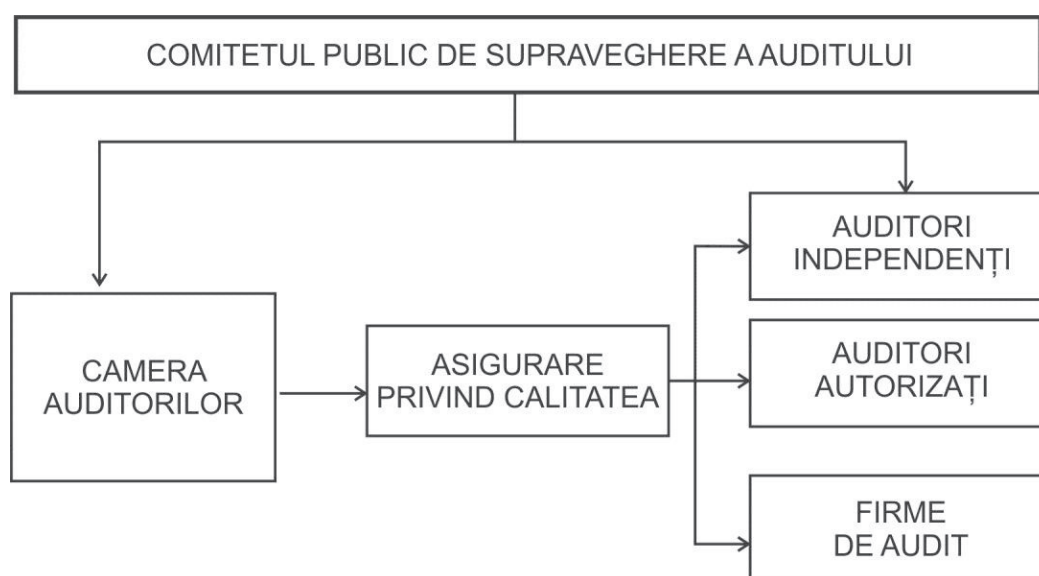
Tabelul 7. Exemple de simplificări pentru auditarea IMM-urilor		
Pregătirea pentru auditul statutar și evaluarea amenințărilor la adresa independenței	Organizarea internă a auditorilor statutari și a firmelor de audit	Proportionalitate
Art. 22b	Art. 24a	Art. 26
Statele membre pot furniza cerințe simplificate pentru auditarea entităților mici.	Statele membre pot furniza cerințe simplificate pentru auditarea entităților mici.	Statele membre pot lua măsuri pentru a se asigura de aplicarea proporțională a standardelor de audit în misiunile de audit statutar la entitățile mici.
Soluția adoptată în Croația		
Nu există cerințe simplificate	Nu există cerințe simplificate	Standardele internaționale de audit (IFAC)

Sursa: Directiva 2014/56/UE.

Principiile supravegherii publice. Un alt aspect important al reformei auditului la nivelul UE se referă la sistemele de supraveghere publică. Supravegherea publică a auditorilor statutari și a firmelor de audit cuprinde aprobarea și înregistrarea auditorilor statutari și a firmei de audit, adoptarea unor standarde în ceea ce privește etica profesională și controlul intern al firmelor de audit, formarea continuă și sistemele de asigurare a calității, precum și investigarea și sancționarea

auditorilor legali și a firmelor de audit. Directiva (2014) subliniază faptul că independența autorităților de supraveghere publică este o premiză esențială pentru integritate, eficiență și bună funcționare. În acest sens, pentru a îndeplini cerințele Directivei, și în special ale Regulamentului (2014) vor avea loc schimbări semnificative în sistemul de supraveghere publică din Croația.

Figura 1. Structura actuală a sistemului de supraveghere publică din Croația



Sursa: Legea auditului, 2008.

În prezent, Directiva (2006) și legislația existentă privind auditul plasează Camera Auditorilor din Croația sub supravegherea Comitetului de supraveghere publică privind auditul, înființat de către Ministerul Finanțelor (Figura 1). Cu toate acestea, datorită modificărilor din legislația națională privind auditul, ca urmare a impunerii cerințelor din Directivă și din Regulament, sistemul de supraveghere publică a auditului ar trebui reorganizat. Este necesară organizarea sistemului de supraveghere publică a auditorilor statutar și a firmelor de audit și desemnarea unei autorități competente responsabile pentru o astfel de supraveghere. Deși statele membre pot desemna una sau mai multe autorități competente pentru îndeplinirea sarcinilor prevăzute în Directivă și în Regulament, luând în considerare dimensiunea pieței de audit în Croația, Ministerul Finanțelor a numit în acest scop Agenția de Supraveghere a Serviciilor Financiare din Croația (ASSFC) (<http://www.hanfa.hr/>). Cu alte cuvinte, conform proiectului legislativ al Legii auditului (2016), sarcinile și responsabilitățile ce țin de supravegherea publică a auditorilor statutar și a firmelor de audit vor fi preluate de ASSFC. Statele membre au posibilitatea de a delega sau de a permite autorităților competente delegarea sarcinilor către alte autorități. Încă nu este clar ce responsabilități și sarcini va delega ASSFC, din cauza procesului foarte intens de negocieri cu Camera Auditorilor din Croația. Cu toate acestea, indiferent de responsabilitățile delegate, autoritatea competentă ar trebui să poarte responsabilitatea finală pentru supravegherea profesiei de auditor.

2.2. Opțiuni selectate din Regulamentul UE nr. 537/2014

Restricții asupra serviciilor non-audit. Independența este o condiție de bază pentru îndeplinirea rolului de interes public al auditorilor. Cu toate acestea, furnizarea de servicii non-audit poate compromite independența auditorului și poate crește riscurile apariției unor conflicte de interese. Regulamentul furnizează „lista neagră” a serviciilor non-audit și interzice furnizarea către clienții de audit a anumitor servicii non-audit, cum ar fi serviciile de consultanță fiscală și financiară. Cu toate acestea, statele membre au opțiunea de a permite furnizarea anumitor servicii de consultanță fiscală și de evaluare, în conformitate cu cerințele prescrise de lege. Este important de notat că, în conformitate cu proiectul legislativ al Legii auditului (2016), Croația a folosit opțiunea de a permite furnizarea anumitor servicii de

consultanță fiscală, în condițiile stabilite în Regulament, dar numai în cazul în care:

- nu au efect direct sau au efect nesemnificativ, separat sau per ansamblu, asupra situațiilor financiare auditate;
- estimarea efectului asupra situațiilor financiare auditate este bine documentată și explicată în raportul suplimentar către comitetul de audit;
- principiile de independență sunt respectate de auditorul statutar sau de către firma de audit.

Cu toate acestea, furnizarea de servicii de evaluare, inclusiv evaluările realizate în legătură cu serviciile actuariale sau cu serviciile de consultanță în caz de litigii, nu este permisă, în anumite condiții. Cu alte cuvinte, aceasta înseamnă că respectiva opțiune nu este utilizată (Tabelul 8).

De asemenea, statele membre au posibilitatea de a interzice alte servicii decât cele prescrise, dar nu există servicii non-audit suplimentare interzise în proiectul legislativ al Legii auditului (2016). Astfel, firmele de audit și auditorii statutar pot furniza servicii non-audit clienților lor, doar dacă nu le auditează situațiile financiare. Firma de audit poate efectua, cu excepția misiunilor de audit statutar, în cadrul activității lor normale, servicii din următoarele domenii:

- finanțe și contabilitate;
- analiză financiară și controale, inclusiv misiuni de verificare a antecedentelor (due diligence);
- consultanță fiscală și de afaceri;
- evaluarea companiilor, activelor și pasivelor;
- servicii de consultanță în caz de litigii;
- evaluarea proiectelor de investiții;
- seminarii susținute de experți și educație;
- publicarea documentelor realizate de experți (proiectul legislativ al legii auditului, 2016).

Dispozițiile Regulamentului se aplică doar auditorilor statutar și firmelor de audit care efectuează misiuni de audit statutar la entitățile de interes public conform legislației europene. Cu toate acestea, în conformitate cu legea privind auditul propusă în Croația, „lista neagră” a serviciilor non-audit se va aplica în efectuarea tuturor misiunilor de audit statutar. Din această cauză se poate concluziona faptul că în Croația se aplică cerințe mai riguroase pentru reglementarea serviciilor non-audit.

Tabelul 8. Opțiuni privind reglementarea serviciilor non-audit			
Regulament nr. 537 din 2014		Soluția adoptată în Croația	
Interzicerea prestării de servicii non-audit Servicii non-audit interzise înseamnă: (a) Servicii fiscale referitoare la: (i) pregătirea declarațiilor fiscale; [...] (iv) identificarea subvențiilor publice și stimulentele fiscale, cu excepția cazului în care asistența auditorului statutar sau a firmei de audit în privința unor atare servicii este impusă de lege; (v) sprijin în ceea ce privește controalele fiscale realizate de autoritățile fiscale, cu excepția cazului în care asistența auditorului statutar sau a firmei de audit în privința unor atare inspecții este impusă de lege; (vi) calcularea impozitelor directe și indirecte și a impozitului amânat; (vii) furnizarea de consultanță fiscală; [...]	Statele membre pot permite furnizarea serviciilor menționate la literale (a) punctul (i), (a) punctul (iv) și până la litera (a) punctul (vii) și (f), cu condiția ca următoarele cerințe să fie respectate: (a) nu au efect direct sau au efect nesemnificativ, separat sau per ansamblu, asupra situațiilor financiare auditate; (b) estimarea efectului asupra situațiilor financiare auditate este bine documentată și explicată în raportul suplimentar către comitetul de audit; și (c) principiile de independență sunt respectate de auditorul statutar sau de firma de audit.	Permise în conformitate cu cerințele	
(f) servicii de evaluare, inclusiv evaluările realizate în legătură cu serviciile actuariale sau cu serviciile de consultanță în caz de litigii.		Nepermisă	
Interzicerea prestării de servicii non-audit	Art. 5	Statele membre pot aplica cerințe mai stricte.	Nu există cerințe stricte
Interzicerea prestării de servicii non-audit	Art. 5	Statele membre pot interzice alte servicii în care se consideră că acestea reprezintă o amenințare la adresa independenței.	Nu există servicii de audit interzise suplimentare

Sursa: Regulament UE nr. 537/2014, proiectul legislativ al Legii auditului, 2016

Rotația obligatorie a auditorilor și a firmelor de audit.

Conform Regulamentului, entitățile de interes public trebuie să își desemneze auditorul sau o firmă de audit pentru cel puțin un an și cel mult zece ani. Cu toate acestea, statele membre pot prelungi perioada maximă, în anumite circumstanțe. În acest sens, pentru statele membre sunt prevăzute opțiuni privind:

- stabilirea duratei minime la mai mult de un an și
- stabilirea duratei maxime la mai puțin de zece ani.

Rezultatele cercetării efectuate pe eșantionul format din companiile croate cotate a arătat că mandatul mediu al auditorului este mai scurt decât maximumul de 10 ani, așa

cum este prevăzut în Regulamentul UE. Media mandatului firmei de audit pentru societățile cotate din Croația, în perioada de șapte ani, este de 3,58 ani, iar acest lucru depinde de domeniul de activitate.

Industria construcțiilor se caracterizează prin cel mai lung mandat mediu de audit, circa 5,25 ani (Sever Mališ și Brozović, 2016). În plus, nu există nicio corelație între durata mandatului de audit și mărimea companiei cotate. Limitarea principală a studiului este perioada analizată, care a acoperit doar ultimii șapte ani. Un interval de timp mai lung ar conduce la rezultate mai reprezentative. Cu toate acestea, se poate concluziona că „limitele” duratei obligatorii ale angajamentului de audit sunt stabilite foarte larg și că implementarea noului proiect legislativ

nu ar trebui să cauzeze „șocuri” semnificative pe piața de audit din Croația. Soluția legislativă propusă în Croația stabilește durata minimă de un an, iar durata maximă a angajamentului de audit la zece ani, deși în Croația există cerințe legislative privind o durată a angajamentului de audit mai scurtă de zece ani. De exemplu, conform Legii instituțiilor de credit (2015, art. 170), o firmă de audit poate audita situațiile financiare ale unei anumite instituții de credit pentru maxim șapte ani consecutivi.

Statele membre au la dispoziție două opțiuni pentru prelungirea duratei maxime a unui angajament de audit reînnoit – prin impunerea „licitației” sau a „auditurilor în comun” (Tabelul 9). Prin utilizarea uneia dintre aceste opțiuni, același auditor poate să beneficieze de un angajament de audit pe o perioadă totală de maxim:

- 20 de ani; sau
- 24 de ani.

Anumite organizații profesionale avertizează asupra faptului că statele membre care nu iau în considerare aceste opțiuni de extindere a duratei vor limita semnificativ opțiunile și flexibilitatea în cazul companiilor, comitetelor lor de audit, consiliilor lor directoare și acționarilor (FEE, 2014b). Din cauza numărului de opțiuni aflate la dispoziția statelor membre, în măsura în care ele sunt exercitate, acest fapt va avea un impact semnificativ asupra convergenței legislative. Duratele minime și maxime distincte ale angajamentului de audit în statele membre diferite vor genera dificultăți de ordin practic, putând duce la creșterea costurilor, în special pentru afacerile transfrontaliere (FEE 2014b).

Tabelul 9. Durata unui angajament de audit

Cerințe minimale	Opțiuni - Regulament nr. 537/2014		Soluția adoptată în Croația
a) angajamente inițiale	Solicită ca angajamentul inițial menționat la alineatul 1 să fie pentru o perioadă mai mare de un an;		1 an
b) o durată maximă de 10 ani.	a) poate fi extinsă la durată maximă de:	(a) 20 de ani, în cazul unei licitații publice	20 de ani
		(b) 24 de ani, în cazul auditurilor în comun	20 de ani
	Se poate stabili o durată maximă mai mică de 10 ani, pentru angajamentele menționate la al doilea paragraf al alineatului 1.		10 ani
Partenerii principali de audit se rotesc la fiecare:	7 ani		7 ani
Cooling-off period (n.t.: perioada care se scurge din momentul în care un auditor pleacă din firma de audit și revine la compania cotate pe care a auditat-o, în precedentă, în poziții cheie).	3 ani		3 ani

Sursa: Regulament UE nr. 537/2014, proiectul legislativ al Legii auditului, 2016.

Aceste riscuri se pot diminua, dacă statele membre adoptă opțiunile „de bază”. Cu toate acestea, este rațional să ne așteptăm că unele state membre vor adopta aceste opțiuni în funcție de nevoile și atitudinile lor. În acest sens, în proiectul legislativ al Legii auditului (2016), Croația utilizează opțiunea privind extinderea duratei maxime a angajamentului de audit la 20 de ani în cazul unei licitații publice și la 20 de ani (nu 24 de ani, ca în Regulament) în cazul auditurilor în comun. Conceptul de audit în comun este una dintre posibilitățile de reducere a concentrării pieței de audit în furnizarea de servicii de audit. Doar aplicarea în practică a acestor

prevederi va arăta dacă, în viitor, aceste măsuri pentru reducerea concentrării pieței de audit sunt suficiente. Auditorii nu au multă experiență în legătură cu auditurile în comun, deși aceste măsuri au fost puternic susținute de către firmele mici de audit din Croația.

Concluzii

Punerea în aplicare a Directivei și a Regulamentului în legislația națională ar trebui să conducă la un mediu de audit mai sigur și mai armonizat. Totuși, din cauza numărului de opțiuni disponibile, fiecare stat membru are

oportunitatea unică de a crea un cadru de reglementare cât mai potrivit pentru mediul în care își desfășoară activitatea auditorii autorizați, firmele de audit și subiecții auditului statutar. Orice nouă reglementare pretinde, în esență, instituirea de reguli noi și mai stricte, în special atunci când dispozițiile sunt definite și trebuie doar transpuse în legislația națională.

Procesul de implementare a noului cadru de reglementare este întotdeauna sub influența diferitelor părți interesate. Aceste părți interesate se întreabă cum să utilizeze întreaga lor libertate de acțiune în crearea „regulilor jocului”, în funcție de interesele sau nevoile lor. Ei trebuie să evalueze dacă opțiunile existente în Directivă și Regulament sunt suficient de bine adaptate la mediul de afaceri actual și dacă există alte oportunități pentru adoptarea unor soluții suplimentare permise de legislația europeană. Cu toate că opțiunile oferă o numită „libertate”, acestea comportă și anumite riscuri. Din cauza numărului de opțiuni, extinderea lor de către statele membre ar putea influența convergența legislativă, afectând în special companiile care desfășoară activități transfrontaliere, precum și firmele de audit. Adoptarea diferitelor opțiuni de către statele membre ar putea genera dificultăți practice legate de punerea lor în aplicare și chiar ar putea genera creșterea costurilor și reducerea calității auditului. În acest sens, statele membre trebuie să ia în considerare cu atenție efectul aplicării diferitelor opțiuni.

Scopul acestei cercetări a fost de a furniza informații referitoare la mediul actual de audit în Croația, evidențiind aspectele-cheie ale transunerii Regulamentului privind auditul statutar al entităților de interes public și a Directivei UE privind auditul statutar al conturilor anuale și consolidate. Croația încă nu a finalizat procesul de transpunere a Directivei în legislația internă, deși termenele limită au trecut. Cu toate acestea, activitatea intensă a Ministerului Finanțelor a avut ca rezultat proiectul legislativ al Legii auditului (2016).

Toate părțile interesate sunt invitate să își prezinte observațiile și sugestiile, cu scopul îmbunătățirii propunerii existente. În ciuda dezbaterii în desfășurare și a negocierilor privind finalizarea unei noi legi a auditului, această lucrare prezintă situația curentă a opțiunilor selectate din Directiva de audit și din Regulament. Anumite modificări sunt de așteptat, atunci când legea finală privind auditul va fi adoptată de către Parlamentul croat. Cele mai importante modificări sunt așteptate în organizarea și realizarea supravegherii publice a auditului în Croația. Din cauza rezultatelor incerte ale negocierii cu privire la organizarea și finanțarea autorității competente pentru supravegherea publică a auditului, prevederile referitoare la supravegherea publică a auditului sunt reprezentate schematic în acest articol. Astfel, finanțarea și organizarea activităților de supraveghere vor fi subiecte interesante pentru studii și comparații viitoare.

BIBLIOGRAFIE

1. *Accounting Act*, Narodne novine [Official Gazette] No. 109/07, 54/13, 121/14.
2. *Accounting Act*, Narodne novine [Official Gazette] No. 78/2015.
3. *Audit Act*, Narodne novine [Official Gazette] No. 139/08, 144/12.
4. *Credit Institution Act*, Narodne novine [Monitorul Oficial] No. 159/13, 19/15, 102/15.
5. European Commission, (2016), *Monitoring the implementation and enforcement of Directives*, [online] Disponibil la: http://ec.europa.eu/finance/enforcement/directives/index_en.htm, [Accesat pe 20 august 2016].
6. European Parliament and Council (2014), *Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts*, Disponibil la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN> [Accesat pe 23 ianuarie 2016].
7. European Parliament and Council (2014), *Regulation (EU) No. 537/2014 of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC*, [online] Disponibil la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537>, [Accesat pe 13 octombrie 2016].
8. Federation of European Accountants – FEE, (2014a), *Definition of Public Interest Entities (PIEs)*

- in Europe – FEE Survey*, [pdf] Disponibil la: http://www.fee.be/images/publications/auditing/PIE_definition_survey_outcome_141008.pdf, [Accesat pe 4 iulie 2016].
9. Federation of European Accountants - FEE (2014b), *The appointment of the auditor and the duration of the audit engagement: Striving for a Workable Single Market in the EU*, [pdf] Disponibil la: http://www.fee.be/images/BP_140825_-_Appointment_of_the_Auditor.pdf, [Accesat pe 10 august 2016].
 10. Federation of European Accountants – FEE, (2015), *Overview of ISA adoption in the European Union*, [pdf] Disponibil la: http://www.fee.be/images/MA_ISA_in_Europe_overview_150908_update.pdf, [Accesat pe 10 august 2016].
 11. Ministry of Finance Slovenia (2016), *Prijedlog Zakona o revidiranju i ocjenjivanju vrednosti, Predlog zakona o revidiranju in cenjivanju vrednosti* (EVA: 2016-1611-0002), [pdf] Disponibil la: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Finan%C4%8Dni_sistem/2016-04-26_predlog_javna_obravnavna.pdf [Accesat pe 1 iulie 2016].
 12. National Council of the Slovak Republic, (2015) *423 Act of 11. November 2015 on Statutory Audit and on Amendments and Supplements to Act No. 431/2002 Coll. on Accounting*, [online] Disponibil la: http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=438&documentId=721 [Accesat pe 1 iulie 2016].
 13. National measures adopted following the audit reform, [online] Disponibil la: http://ec.europa.eu/finance/auditing/reform/index_en.htm#maincontentSec1, [Accesat pe 20 august 2016].
 14. Non-profit organization Act [Official Gazette] No. 121 /2014.
 15. Ministry of Finance of Croatia, *Proposal of Audit Act*, [online] Disponibil la: dostupno na <https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entId=3913> [Accesat pe 15 august 2016].
 16. Sever Mališ, S. și Brozović, M. (2016) *Audit firm tenure and audit quality: Case of listed companies in Croatia*, 8th International Conference „An Enterprise Odyssey Saving the Sinking Ship through Human Capital“, Galetić, Lovorka; Načinović Braje, Ivana; Jaković, Božidar (ur.). - Zagreb: Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, pp. 628-637.
 17. <http://www.hanfa.hr/>
 18. <https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entId=3913> [Accessed on August 10, 2016].