

IV. АНАЛИЗА ЕФЕКТА ЗАКОНА

- Који су проблеми које закон треба да реши, односно који су циљеви који се законом постижу?

Предложено законско решење треба да отклони неусклађеност постојећих прописа у области ревизије са одговарајућом регулативом Европске уније и да у великој мери хармонизује праксу ревизије у Републици Србији са постојећом праксом у државама чланицама ЕУ.

Овим Нацртом закона Комисија добија овлашћење за јавни надзор над обављањем ревизије, чији је ће деловање бити усмерено на заштиту јавног интереса у раду Коморе, друштва за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора. Комисија и Министарство надлежно за послове финансија имаће крајњу одговорност за квалитет обављања ревизије у Републици Србији.

Сагласно овом законском решењу, систем контроле квалитета биће успостављен на независнији, ефективнији и ефикаснији начин и биће усклађен са европским директивама и најбољом професионалном праксом. Послови контроле квалитета ће бити обављани у Комисији. Лица која буду обављала послове контроле квалитета морају имати знање и потребно искуство за ревизију финансијских извештаја, уз поштовање начела независности које подразумева да лица која врше контролу квалитета не могу бити запослена у друштвима за ревизију нити могу бити чланови органа управљања тих друштва, што је детаљно прецизирано у овом закону.

У Нацрту закона о ревизији је прописана минимална форма Ревизорског извештаја и Извештаја о транспарентности у складу са захтевима Директиве. Нацрт закона кроз одредбе о професионалној етици и професионалном скептицизму, истиче обавезност поштовања ових принципа од стране друштва за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора. Друштва за ревизију и лиценцирани овлашћени ревизори дужни су да поступају у складу са принципима професионалне етике, који, као минимум, обухватају њихову улогу од јавног интереса, њихов интегритет и објективност, професионалну стручност и дужну пажњу. Нацрт дефинише да друштва за ревизију и лиценцирани овлашћени ревизори требају да обезбеде да, када обављају законску ревизију, одржавају професионални скептицизам током обављања ревизије, сагледавајући могућности нетачног приказивања материјално значајних ставки због чињеница или понашања које указују на неправилности, укључујући превару или грешку, без обзира на претходно искуство лиценцираног овлашћеног ревизора или друштва за ревизију у погледу искрености и интегритета руководства субјекта ревизије и лица задужених за управљање тим лицем. Посебно се у Нацрту истиче да друштва за ревизију и лиценцирани овлашћени ревизори требају да одржавају професионални скептицизам нарочито када се испитује процена руководства у погледу фер вредности, обезвређења имовине, резервисања и будућег новчаног тока који је релевантан за оцену способности субјекта ревизије да настави са редовним пословањем. Новине у Нацрту закона у односу на постојеће законско решење су и у области мера које се могу изрећи у поступку контроле квалитета рада друштва за ревизију и самосталних ревизора, смерницама за изрицање мера, отклањању утврђених неправилности, извештавању о отклањању неправилности. У смислу одредби Нацрта посебно је разрађена област законске ревизије, у погледу, обавезности, начина и обима обављања, принципа њене независности и објективности као и подржавања

принципа професионалне етике и професионалног скептицизма. Даље, детаљно је обрађен део законске ревизије који се односи на: лица која непосредно обављају ревизију, избор друштва за ревизију, уговор о ревизији. Ангажовање стручних лица, обавезе правног лица код којег се обавља ревизија, радна документација као и заштита поверљивих података детаљно се уређују одредбама овог закона.

Посебно истичемо да су одредбама Нацрта закона прихваћене препоруке МАНИВАЛА (тело Савета Европе које се бави проценом усаглашености националних система за спречавање прања новца и финансирања тероризма држава чланица Савета Европе са међународним стандардима (ФАТФ)) за измену постојеће регулативе у смислу забране кривично осуђиваним правним и физичким лицима и њиховим повезаним лицима, као и сарадницима да буду оснивачи и власници друштава за ревизију.

- Циљеви који се постижу његовим доношењем

Основни циљ предложеног законског решења је усклађивање са постојећом регулативом Европске уније у вези са обавезном ревизијом годишњих и консолидованих финансијских извештаја, као и са препорукама у области спречавања прања новца и финансирања тероризма.

Међутим, крајњи циљ предложених реформи треба да буде подизање нивоа квалитета ревизорског и финансијског извештавања у Републици Србији, кроз унапређење система обављања ревизије, што је један од предуслова за привлачење потенцијалних домаћих и страних инвеститора.

- Које су друге могућности за решавање проблема?

С обзиром да уређивање материје статутарне ревизије подразумева прописивање јасних и транспарентних правила и процедура које морају бити усаглашене са захтевима релевантних директива ЕУ, као и прописивање права и обавеза правних и физичких лица у вези са статутарном ревизијом и изрицање казних и других врста мера у поступку надзора, законско уређивање ове материје представља једини могући избор.

- Зашто је доношење акта најбоље за решавање проблема?

Предложене одредбе се односе на материју која се најефикасније и најтранспарентније регулише законом, тако да је процењено да се на овај начин јасно и недвосмислено, додатно ствара одговарајући правни оквир за уређивање ове области, а стварају се услови и за неопходно усклађивање са одговарајућом међународном регулативом.

- На кога ће и како највероватније утицати решења у Закону?

Уградњом у садржај новог Закона о ревизији одредби нове Осме директиве ЕУ (2006/43/ЕЗ), измена Осме директиве (2014/56/ЕУ), и Уредбе 537/2014/ЕУ, а пре свега успостављање ефикасног система контроле квалитета рада у ревизији, као и система јавног надзора над ревизијом, треба да допринесу побољшању квалитета ревизорских извештаја на трајној основи. То ће за последицу имати побољшање квалитета

финансијских извештаја, што ће позитивно утицати на све привредне субјекте, али и на државне органе и институције, као и на стране и домаће инвеститоре.

- Који су трошкови које ће примена закона изазвати грађанима и привреди посебно малим и средњим правним лицима

Примена овог закона неће у већој мери изазвати додатне трошкове привредним субјектима и грађанима.

Број извештаја о ревизији објављених 2017. године који се односе на ревизију финансијских извештаја за 2016. годину је био 4.482.

Број извештаја о ревизији објављених 2016. године који се односе на ревизију финансијских извештаја за 2015. годину је био 4.373.

Применом критеријума за утврђивање обвезника ревизије на основу законских одредби којима се уређује рачуноводство не утиче се на повећање броја обвезника ревизије. У великој мери ово ће утицати и на подизање квалитета обављања ревизије, кроз успостављање адекватније сразмере између броја ревизора и обвезника ревизије.

Сагласно Нацрту закона, ревизија је обавезна за:

1) редовне годишње финансијске извештаје:

- великих и средњих правних лица разврстаних у складу са законом којим се уређује рачуноводство;

- јавних друштава у складу са законом којим се уређује тржиште капитала независно од њихове величине;

- свих правних лица, односно предузетника чији укупан приход остварен у претходној пословној години прелази 4,400.000 ЕУР у динарској противвредности;

2) консолидоване финансијске извештаје које састављају матична правна лица у складу са законом којим се уређује рачуноводство.

Према наведеној квалификацији величине првих лица у складу са наведеним законским одредбама, у табелама бр. 1. и 2. се наводи број првих лица у Републици Србији у периоду од 2016-2018. године.

Табела бр. 1. Правна лица према величини

Опис (према величини у складу са Законом о рачуноводству)	Број привредних друштава ¹		
	2016	2017	2018
Велика	303	321	361
Средња	1251	1294	1391
Мала	9169	9601	10359
Микро	89168	93000	91884
Укупно	99891	104216	103995

Табела бр. 2. Акционарска друштва

Опис	Акционарска друштва ²	
	2018	2017
Број привредних друштава	1261	1306

¹ https://apr.gov.rs/upload/Portals/0/GFI%202019/Prezentacija_BILTEN_SI2018.pdf , стр. 7., приступљено 29.05.2019.

² <https://apr.gov.rs/upload/documents/Bilten%202019.pdf>, стр 63., приступљено 29.05.2019.

Јавна акционарска друштва, државне компаније и финансијске институције су дужне да оснују комисију за ревизију. Закон о привредним друштвима ("Сл. гласник РС", бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - др. закон, 5/2015, 44/2018 и 95/2018) захтева да комисија буде састављена од најмање три члана. Додатно нови Нацрт закон предвиђа да један од њих мора да буде независан члан - компетентан за област рачуноводства и ревизије односно да буде квалификовани ревизор или да има релевантно знање и радно искуство у финансијском рачуноводству, као и да буде независан од компаније. Остали чланови комисије морају бити компетентни за делатност у којој послује субјект ревизије. Већина чланова, а председавајући обавезно, морају бити независни од субјекта ревизије.

Табела бр. 3. Број јавних предузећа

Опис (привредна друштва према величини)	Јавна предузећа ³		
	2016	2017	2018
Велика	27	28	29
Средња	94	90	92
Мала	258	260	261
Микро	172	184	179
Укупно	551	562	561

Према Листи Комисије друштава за ревизију која могу да обављају ревизију финансијских извештаја јавних друштава за 2019. годину број друштава за ревизију је следећи: 14 ревизорских друштава која могу да обављају ревизију финансијских извештаја јавних друштава чије су хартије од вредности укључене у МТП, 10 друштава за ревизију могу да обављају ревизију финансијских извештаја јавних друштава чије су хартије од вредности укључене Опен Маркет или МТП, 9 друштава за ревизију која могу да обављају ревизију финансијских извештаја јавних друштава чије су хартије од вредности укључене на Листинг, Опен Маркет или МТП.

Табела бр. 4. Број обвезника ревизије банкарски сектор и финансијске институције

Опис	Сектор банака, осигурања, лизинга и пружалаца других финансијских услуга ⁴		
	2016	2017	2018
Банке	31	27	27
Друштва за осигурање	23	21	20
Даваоци финансијског лизинга	15	14	13
Факторинг друштва	11	12	12
Платне институције и институције електронског	8	13	14

³ https://apr.gov.rs/upload/Portals/0/GFI%202019/Prezentacija_BILTEN_SI2018.pdf , стр 13., приступљено 29.05.2019.

⁴ https://apr.gov.rs/upload/Portals/0/GFI%202019/Prezentacija_BILTEN_SI2018.pdf , стр 21-22., приступљено 29.05.2019.

новца			
	Учесници на тржишту капитала		
Брокерско дилерска друштва	23	23	21
Друштва за управљање добровољним пензијским фондовима	4	4	4
Друштва за управљање инвестиционим фондовима	4	5	6
Затворени/приватни инвестициони фондови	1	3	2
Друге финансијске институције	5	5	5

Број обвезника ревизије резултат је висине критеријума за разврставање правних лица и предузетника прописаних законом којим се уређује рачуноводство.

Како би се у што већој мери заштитили интереси корисника услуга ревизије, предлагач закона се определио да задржи критеријуме за утврђивање минималне суме осигурања, која ће зависити од вредности уговорених услуга ревизије, из претходног законског решења. С тим у вези, и даље ће постојати разлика у износу минималне суме осигурања од друштва до друштва, али ће зависности од обима и вредности преузетих послова у области пружања услуга ревизије, а не од одлуке самих друштава.

Према предложеном решење износ најниже суме осигурања на основу које се плаћа премија осигурања за појединачни осигурани случај за сваку пословну годину утврђује се као већи износ од следећих износа: од највише цене за услуге ревизије на основу појединачног уговора о ревизији помножено са 15 или од збира цена за услуге ревизије на основу свих уговора о ревизији, помножено са 2,5.

Лиценцирање овлашћених ревизора, обавеза њихове континуиране едукације, као и издавање дозвола друштвима за ревизију уведено је Законом о рачуноводству и ревизији из 2006. године, а Законом о ревизији из 2013. године је ова област детаљније уређена, тако да по том основу неће бити додатног повећања трошкова.

Обавеза образовања Комисије за ревизију као тела у оквиру привредних друштава, већ је уведена Законом о привредним друштвима и Законом о банкама, а Нацрт закона о ревизији упућује на те законе. Што се тиче трошкова за функционисање овог тела, то је ствар организације и политике сваког привредног субјеката који је образује.

Имајући у виду наведено, додатних трошкова за имплементацију Нацрта закона везано за пренос контроле квалитета рада друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора неће бити, јер ће Комисија преузети запослене и документацију у вези са обављањем контроле квалитета од Коморе.

С тим у вези, истичемо и да је на нивоу Европске уније дошло је до интензивирања захтева да представници јавног интереса (држава) учествују у надзору над ревизорском професијом кроз механизам јавног надзора, а посебно у обављању ревизија код друштава од јавног интереса, са циљем стицања уверења да професија ревизије делује у јавном интересу.

Све чланице Европске уније су сагласно Директиви (Директива (2014/56/ЕУ), и Уредба ЕУ, број: 537/2014) у обавези да успоставе систем јавног надзора и с тим у вези, образују одговарајућа тела.

Позитивни ефекти које предложено законско решење треба да пружи, у потпуности оправдавају трошкове његовог спровођења, с обзиром да крајњи циљ предложених реформи треба да буде подизање нивоа квалитета ревизорског и финансијског

извештавања у Републици Србији, кроз унапређење система обављања ревизије, што је један од предуслова за привлачење потенцијалних домаћих и страних инвеститора.

Ово ће бити постигнуто:

- спровођењем контроле квалитета над радом ревизора и друштва за ревизију у складу са захтевима директиве ЕУ;
- редефинисањем јавног надзора над радом лиценцираних овлашћених ревизора, друштва за ревизију, као и над радом Коморе.

- Да ли позитивне последице доношења Закона оправдавају трошкове његове примене?

Позитивне последице доношења Закона сасвим оправдавају трошкове његове примене, јер додатни трошкови свакако нису значајнијег обима.

Доношењем Закона извршиће се усклађивање са правним тековинама ЕУ, што је обавеза Републике Србије у процесу придруживања и обезбедиће се да Република Србија у области статутарне ревизије добије законодавни оквир који је у складу са добром међународном праксом. То ће се позитивно одразити на подизање квалитета ревизорског, а самим тим и финансијског извештавања у Републици Србији.

Према наведеним проценама које се односе на поменуте директне и индиректне користи, односно позитивне последице предложених решења, процењује се да ће укупне користи далеко премашити укупне трошкове за спровођење овог закона.

- Да ли доношење закона стимулише појаву нових привредних субјеката на тржишту и тржишну конкуренцију?

Предложено законско решење стимулише запошљавање нових кадрова у ревизији, односно оснивање нових друштва за ревизију, због потребе квалитетнијег обављања ревизије (ревизорски тим треба да проведе већи број радних сати на обављању ревизија), с обзиром да су капацитети постојећих друштва за ревизију још увек недовољни да покрију захтеве тржишта ревизије.

Тренутно у Републици Србији 67 друштва за ревизију⁵ има дозволу за обављање послова ревизије финансијских извештаја, а услуге ревизије пружа 308 лиценцираних овлашћених ревизора⁶ запослених у овим друштвима за ревизију. С тим у вези, захтеви у погледу контроле квалитета обављања ревизије намећу потребу повећања кадровских капацитета и потребног времена за обављање сваке појединачне ревизије.

Такође, стварање амбијента за квалитетније ревизорско и финансијско извештавање и унапређење контроле квалитета рада друштва за ревизију и ревизора, позитивно ће утицати на потенцијалне инвеститоре да врше нова улагања у привреду Републике Србије.

- Да ли су заинтересоване стране имале прилику да изнесу своје ставове о Предлогу закона?

Да. Наиме, за време спровођења *Пројекта Техничке помоћи РС у реформи корпоративног финансијског извештавања ангажовани ангажовани су консултанти*

⁵ https://www.kor.rs/registri_preduzeca.asp, приступљено 29.05.2019.

⁶ https://www.kor.rs/registri_izdatih_licenci.asp, приступљено 29.05.2019.

(конзорцијум: Универзитет Сингидунум и Информативно пословни центар д.о.о.) са циљем да израде детаљну анализу постојећих недостатака у Закону о ревизији са прегледом неусаглашености истог са правним тековинама ЕУ, као и да израде компаративну анализу са одговорима на бројна питања у вези са регулисањем законске ревизије у одабраним земљама чланицама ЕУ.

Такође, сво време трајања овог Пројекта, у раду Одбора за управљање истим, ангажовани су представници следећих државних органа/институција и представника струке:

- Министарство финансија;
- Министарство привреде;
- Народна банка Србије;
- Комисија за хартије од вредности;
- Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије;
- Привредна комора Србије;
- Комора овлашћених ревизора; и
- Савез рачуновођа и ревизора Србије.

На седницама овог тела у више наврата разматрани су сви радни материјали који су претходили изради Нацрта закона о ревизији.

Од тренутка оснивања, учесницима у раду Одбора више пута су достављани материјали и радне верзије овог закона, и свима је дата могућност да се изјасне на предложене одредбе. Сви достављени коментари, примедбе и сугестије су анализирани у смислу усклађености са међународним стандардима и директивама, домаћим законима који регулишу предметну материју и потребама праксе, а у циљу дефинисања сврсисходних предлога одредби Закона, које ће, у овом тренутку, представљати најадекватније решење за Републику Србију.

У поступку израде нацрта закона консултанци су спровели бројне консултације као и детаљну расправу са свим учесницима заинтересованим за уређивање предметне материје. Заинтересована професионална, стручна и академска јавност је имала прилику да изнесе ставовове поводом важећег Закона о ревизији и да достави предлоге/сугестије консултантима на разматрање, пре отпочињања израде Нацрта закона.

При изради Нацрта закона коришћени су ставови који су консултанту достављани мејловима или непосредно изнети на бројним састанцима које су консултанци организовали са заинтересованим странама.

Након израде Нацрта закона одржана је јавна расправа у периоду од 12. августа до 2. септембра 2019. године. У оквиру јавне расправе одржане су и два округла стола, у Комори овлашћених ревизора и Привредној комори Србије, где су заинтересованој јавности презентоване одредбе Нацрта закона о ревизији.

Током јавне расправе 11 учесника доставило је своје коментаре на предложено законско решење.

Прихваћене су оне примедбе и сугестије и уграђене у текст Нацрта закона којима се унапређује квалитет текста Нацрта закона, а које нису у супротности са регулативом ЕУ и најбољом праксом у овој области, као нпр: унапређење дефиниција (Кодекс професионалне етике ревизора), проширен је обухват кривичних дела које неко лице чине недостојним за обављање послова ревизије, редефинисан је обухват забрана које се односе на пружање неревизорских услуга и др. Прихваћена је примедба која се односи на дефинисање критеријума за утврђивање висине новчане казне за лиценциране овлашћене

ревизоре. Такође, прихваћене су и примедбе које се односе на правно-техничку редакцију текста Нацрта закона.

Остали предлози, сугестије и примедбе учесника у процесу јавне расправе које су достављене овом министарству, након анализе, нису прихваћене из разлога што нису дата конкретна образложења за исте, или су предлози већ садржани у Нацрту закона (јер подносилац коментара није правилно тумачио текст Нацрта закона) или су супротни одредбама релевантних ЕУ прописа са којима се врши усклађивање, односно најбољој пракси.

- Које ће мере током примене акта бити предузете да би се остварили разлози доношења акта?

С обзиром да је примена закона условљена доношењем одговарајућих аката Комисије и Коморе, претпоставка за његову примену јесте доношење тих аката у прописаном року.

Према предложеном законском решењу, пренос надлежности Комисији подразумева да Комисија сноси коначну одговорност за надзор над надлежностима које добија. Комисија сарађује са Комором, надзорним органима држава чланица и са надзорним органима трећих земаља, обављајући и друге послове, у складу са овим законом.