

## О Б Р А З Л О Ж Е Њ Е

### І УСТАВНИ ОСНОВ ЗА ДОНОШЕЊЕ ЗАКОНА

Уставни основ за доношење овог закона садржан је у одредбама члана 72. став 1. тач. 4, 8. и 12. Устава Републике Србије, према којима Република, поред осталог, уређује и обезбеђује правни положај предузећа и других организација, финансијски систем, контролу законитости располагања средствима правних лица и друге економске односе од општег интереса за Републику.

### ІІ РАЗЛОЗИ ЗА ДОНОШЕЊЕ ЗАКОНА

Савезна Скупштина је у децембру 2002. године усвојила Закон о рачуноводству и ревизији, који је ступио на снагу 1. јануара 2003. године и који је кроз један законски текст објединио питања из области рачуноводства и ревизије. Посебни закони о рачуноводству и ревизији престали су да важе ступањем на снагу тог закона.

Наведеним законом у систем финансијског извештавања уведени су међународни рачуноводствени стандарди (у даљем тексту: МРС) и међународни стандарди ревизије финансијског извештавања (у даљем тексту: МСР).

Обавезу примене МРС од 1. јануара 2003. године имале су банке и друге финансијске организације, а од 1. јануара 2004. године сва остала правна лица која воде пословне књиге у складу са Законом о рачуноводству и ревизији, осим буџетских корисника, на које се овај закон не примењује.

Основни разлози за доношење новог Закона о рачуноводству и ревизији првенствено су:

1) отклањање недостатка у примени важећег Закона о рачуноводству и ревизији и неопходност да се изврши допуна великог броја одредби у делу Закона који се односи на примену професионалне и интерне регулативе у рачуноводству и на питања стручних и професионалних звања овлашћених ревизора и овлашћених интерних ревизора.

2) отклањање присутних недостатака који се односе на контролу и надзор над предузећима за ревизију, давање и одузимање дозвола за њихов рад, као и друга важна питања која су Осмом директивом Европске уније и Међународним стандардима ревизије дефинисана.

3) прецизирање послова које треба да обавља Национална комисија за рачуноводство, имајући у виду њену саветодавну улогу према прописима Републике Србије (Закон о Влади и др.), с обзиром да, према важећем Закону о рачуноводству и ревизији, образована комисија није радила.

4) потреба оснивање коморе овлашћених ревизора као професионалног регулаторног тела са поверавањем овлашћења у погледу надзора над радом ревизора и предузећа за ревизију.

5) усаглашавање са Четвртом, Седмом и Осмом директивом Европске уније, другим донетим директивама које се односе на рачуноводство и ревизију, као и са изменама Међународних рачуноводствених стандардима (МРС) и са новоусвојеним Међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ).

Предложена решења заснивају се и на искуства земаља у окружењу, које су у поступку кандидовања или су постале чланице Европске уније.

Предложена решења заснована су и на сугестијама и мишљењима експерата Светске банке (група ROSC), критеријумима и захтевима СТО, као и на сугестијама и мишљењима појединих струковних удружења и сугестијама и мишљењима већих ревизорских предузећа.

1) Отклањање проблема у примени важећег Закона о рачуноводству и ревизији који се односе на рачуноводство и предлог нових решења

а) неопходно је ближе прецизирање појма професионалне регулативе, тако што се под професионалном регулативом подразумевају Оквир за састављање и презентовање финансијских извештаја, Међународни рачуноводствени стандарди (МРС) и Међународни стандарди финансијског извештавања (МСФИ), са свим коментарима који су саставни делови ових стандарда, Међународни стандарди ревизије (МСР) и Кодекс етике за професионалне рачуновође.

Иако наша држава није чланица Европске уније, али је у поступку припреме придруживања, потребно је да се и директиве Европске уније као правна регулатива, до окончања пријема у ЕУ, третирају са једнаким значајем као и међународни стандарди, о којима је напред речено, поготово када се има у виду да су захтеви међународних стандарда из области рачуноводства и ревизије усклађени са одговарајућим директивама Европске уније. Према томе, у ширем смислу, под професионалном регулативом подразумевају се и одговарајуће директиве Европске уније које уређују питања рачуноводства и ревизије (IV, VII, VIII, као и друге посебне директиве и препоруке), поред професионалне регулативе коју доноси одговарајућа тела Међународне федерације рачуновођа (IFAC). Полази се од потребе да се домаће законодавство из области рачуноводства и ревизије усклађује и са прописима Европске уније, онако како се и законодавство земаља чланица Уније усклађује са тим законодавством. Наиме, земље чланице Уније у свом законодавству и у пракси примењују међународне рачуноводствене стандарде и међународне стандарде ревизије, на основу препорука одговарајућих директива Европске уније, које за одређене области рачуноводства и ревизије прописује обавезу примене ових стандарда, а за друге области допушта њихову примену.

б) потребно је да се прецизније дефинише обавеза правног лица у погледу садржаја интерне регулативе, односно обавезности поштовања општег акта који се односи на рачуноводство. Наиме, познато је правно становиште и домаћа судска пракса, да се утврђивање одговорности за непоштовање закона спроводи у првом реду са становишта утврђивања законитости општег акта, а затим одговорност лица за непоштовање општег акта. И међународни рачуноводствени стандарди дефинишу обавезу да правно лице доноси рачуноводствене политике и да је дужно да те политике примењује.

Прописује се обавеза потпуне примене МРС/МСФИ за велика и средња правна лица, матична правна лица која састављају консолидоване финансијске извештаје, правна лица која емитују хартије од вредности и друге финансијске инструменте којима се тргује на организованом тржишту, као и за све емитенте хартија од вредности. Потпуна примена МРС/МСФИ подразумева примену свих (а не појединачних) стандарда, заједно са свим тумачењима и коментарима који су саставни део стандарда.

Мала правна лица и предузетници могу, али не морају да примењују наведене стандарде, а у случају да их не примењују, предлаже се да у тим случајевима примењује пропис Министра финансија, који ће уредити начин признавања, мерења и процењивања билансних позиција. Наведени пропис треба да се заснива на МРС/МСФИ.

в) отклањање проблема који се односе на стручна и професионална звања лица која се баве пословима рачуноводства, а нарочито проблема који се односе на непостојање механизма законске контроле и надзора над струковним организацијама које се баве обуком и усавршавањем ових лица и давањем сертификата. Поједина струковна удружења су наставила са овим пословима, иако им је одузето законско право да обављају овакве послове, образлажући да су та права стекла од Међународне федерације рачуновођа (IFAC), и проглашавајући да међународна струковна удружења имају већу надлежност од националног законодавства.

Проблем спровођења испита за лица која раде у рачуноводству практично је отворен од 1. јануара 2002. године и траје до данас.

У ранијем периоду (1999. година - децембар 2001. године) Савезу рачуновођа и ревизора Србије, Савезу рачуновођа и ревизора Југославије, Савезу рачуновођа и ревизора Црне Горе и Југословенском удружењу рачуновођа, била су Законом о рачуноводству поверена јавна овлашћења да сертифициују рачуновође.

Јавна овлашћења поменутих асоцијацијама рачуновођа укинута су 28. децембра 2001. године, изменама Закона о рачуноводству, због великог броја додељених сертификата који су у великој мери девалвирани ову професију.

Према члану 36. Закона о рачуноводству и ревизији који је у примени, организација која је требало да спроводи те испите за стицање професионалних звања за рачуновође и ревизоре требало је да буде посебна Комисија (основала би је Влада СРЈ). Таква комисија није основана. Влада Републике Србије је у поступку преузимања овог закона у надлежност Републике Србије, образовала Комисију за рачуноводство и ревизију, али по Закону о Влади Републике Србије таква комисија може бити само саветодавно тело, па није ни могла да решава о управним стварима, као што је давање решења и сертификата рачуновођама о положеним испитима.

Због наведене неусклађености прописа, остала су отворена питања стицања стручних звања рачуновођа и ревизора, јер због непостојања Комисије, немогу да полажу испите и не могу да испуне услове из важећег Закона о рачуноводству и ревизији. Важећим законом је, наиме, прописано да рачуновође, самосталне

рачуновође, овлашћене рачуновође и ревизори (са и без положеног испита) су у обавези да у року од три године од доношења овог закона (Закон донет 31.12.2002. године), а тај рок истиче 31.12.2005. године, положи испите за наведена стручна звања.

У циљу отклањања ових проблема, предлаже се решење да се овим законом признају сва стечена стручна звања по ранијем Закону о рачуноводству и важећем Закону о рачуноводству и ревизији. За лица која се баве пословима рачуноводства код правних лица законом не прописују услови у погледу школске спреме, потребног радног искуства и потребног професионалног звања, већ се предлаже да правно лице општим актом уреди којим лицима поверавају вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, полазећи од сопствених потреба. Лица која воде пословне књиге и састављају финансијске извештаје могу да се обучавају, усавршавају и стичу сертификате и дипломе, према правилима из општег акта тих удружења, у складу са делатношћу удружења, регистрованој код надлежног органа. Струковна удружења која понуде најбољи програм за обуку и усавршавање, усклађен са међународним смерницама за едукацију, имаће предност приликом опредељивања рачуновођа запослених у предузећима да такву обуку реализују код тих удружења.

За лица која се баве стручним пословима ревизије и по том основу имају посебна овлашћења (овлашћени ревизори и овлашћени интерни ревизори), предложено је да њихову обуку и усавршавање обавља Комора овлашћених ревизора, која организује и спроводи испите и даје одузима сертификате и лиценце и води регистар ових лица.

На предложени начин врши се дерегулација тако што се закон убудуће не би бавио питањима стручних и професионалних звања, за лица која воде пословне књиге и састављају финансијске извештаје правних лица, већ се то питање препушта, у првом случају правним лицима, њиховим рачуновођама и струковним удружењима, а у другом случају Комори овлашћених ревизора, која постаје регулатор за наведена питања, а што је у складу са савременим европским законским и професионалним решењима.

Такође, предлаже се да Министарство финансија објављује превод МРС (МСФИ) у "Службеном гласнику Републике Србије" заједно са решењем Министра финансија којим се утврђује званичан превод.

## 2. Отклањање недостатака који се односе на ревизију и предлог нових решења

У делу важећег Закона о рачуноводству и ревизији који се односи на ревизију финансијских извештаја, постоје неадекватна и непотпуна решења која се, у прво реду, односе на то да није прописан начин и поступак и надлежност органа за давање и одузимање дозвола за рад предузећима за ревизију, као начин и поступак надзора над њиховим пословањем.

Наиме, према важећим законским решењима (члан 31. Закона о рачуноводству и ревизији) постојала је само обавеза да ревизори и предузећа за ревизију морају да имају лиценцу за рад, али није била прописана процедура

издавања и одузимања лиценце за рад и није био дефинисан орган који те послове обавља.

Од 1. јануара 2003. године до данас од стране Министарства финансија није вршено издавање, нити одузимање лиценци за рад, јер није постојао основ у Закону да то ради Министарство финансија.

Предложеним решењем прописани су потребни услови за оснивање и пословање предузећа за ревизију у складу са захтевима Осме директиве Европске уније.

Предлаже се да се предузећа за ревизију оснивају у складу са прописима којима се уређују привредна друштва, али морају да испуњавају и посебне услове, према овом закону и према захтевима из Осме директиве Европске уније, а нарочито да већинско управљачко право у предузећу имају овлашћени ревизори и ревизорске фирме као оснивачи и да у радном односу имају прописан број ревизора.

Предложено је да се ревизија финансијских извештаја обавезно врши за сваки годишњи финансијски извештај великих и средњих правних лица, правних лица која састављају консолидоване финансијске извештаје и правних лица која емитују хартије од вредности на отвореном тржишту, док остала правна лица могу да врше ревизију финансијских извештаја, ако је то у њиховом интересу.

Знатно су проширена и прецизирана решења која се односе на обављање ревизије и изражавање мишљења овлашћених ревизора о ревидованим годишњим финансијским извештајима.

Пре свега, прецизира се обављање ревизије од стране овлашћеног ревизора у том смислу: да ревизорско мишљење мора бити јасно изражено према стандардима; да овлашћени ревизор обавезно присуствује седници органа правног лица приликом усвајања финансијских извештаја; да добија докуманта за ту седницу која су достављена члановима органа управљања; да има право да захтева и да добије све податке и информације од управе предузећа и појединаца из те управе, и слично, при чему је дужан да поверљиве податке не обелодањује, осим података који су према закону могу сматрати као основ за кривична дела.

Овлашћени ревизор је одговоран за изражено ревизорско мишљење у складу са стандардима, али не може због израженог ревизорског мишљења датог у складу са стандардима да сноси одговорност за штету која настане код субјекта ревизије, изузев ако је то мишљење погрешно. Предузеће за ревизију је обавезно да се осигура код осигуравајуће организације за евентуалну штету која може настати у вршењу ревизије.

Такође, и овлашћени ревизори који су стекли сертификат и лиценцу Савезног министарства финансија, дужни су да у року од годину дана од дана доношења програма Коморе добију лиценцу Коморе за вршење ревизије.

Предвиђен је и рок за усклађивање постојећих предузећа за ревизију са одредбама овог закона, у смислу да су ова предузећа дужна да ускладе своје пословање у року од годину дана од дана прописивања услова за стицање лиценце за обављање послова ревизије финансијских извештаја у складу са одредбама овог

закона. Ради се о предузећима која су добила дозволу, односно лиценцу Савезног министарства финансија.

### 3) Оснивање Коморе овлашћених ревизора

Предлаже се оснивање Коморе овлашћених ревизора, као новог регулаторног тела, ради унапређења и развоја ревизорске професије, примене међународне регулативе и хармонизације са том регулативом, заштите општег и појединачних интереса, организовања у пружању услуга у области ревизије финансијских извештаја, контроле квалитета у обављању ревизије, давања и одузимања сертификата о положеном стручном испиту, давању и одузимању лиценци за рад овлашћеним ревизорима и овлашћеним интерним ревизорима као и давање дозвола за рад предузећима за ревизију и вођење регистра свих стручних звања лица која врше јавна овлашћења, као и регистра предузећа за ревизију.

Предложени модел Коморе заснован је на моделима који су примењени у законодавствима земаља које су приступиле или су у поступку приступања Европској унији ( Румунија, Чешка, Мађарска, Словенија, Естонија, Литванија и друге, као и предлозима закона о комори ревизора Хрватске), а посебно на основу препорука Светске банке (Извештај групе ROSC).

На пример:

- у Чешкој је Законом о ревизорима, формирана Комора ревизора као саморегулаторна професионална организација свих ревизора (има статус правног лица). У оквиру своје надлежности Комора обавља бројне послове (доноси професионална правила и смернице за обављање ревизије; надгледа правилност пружања ревизорских услуга; води Регистар ревизора, Регистар ревизора тренера и Регистар предузећа за ревизију; спроводи и друге активности прописане статутом Коморе).

- у Мађарској постоји посебан Закон о Комори ревизора и ревизији. Комора је јавно ревизорско саморегулаторно тело (национална организација која оснива локалне организације ради извршавања својих дужности), са статусом правног лица. Чланови Коморе су физичка лица – овлашћене ревизоре. У оквиру своје надлежности прописане Законом и Статутом, Комора обавља следеће послове: саставља, ажурира, мења, допуњује и објављује националне ревизорске стандарде (прати њихову имплементацију и предузима мере за усаглашавање тих стандарда са међународним ревизорским стандардима); организује и надгледа режим контроле квалитета рада ревизора (овлашћених ревизора); учествује у обуци овлашћених ревизора; доноси правила и прописе Коморе; води Регистар чланова и Регистар предузећа за ревизију; врши брисање предузећа за ревизију из Регистра; прати професионалну активност чланова (ако Комора сазна за било какво кршење етичких прописа предузеће корак у складу са етичким прописима и објавити своју одлуку о томе). Надзор над радом Коморе врши министарство финансија. Сагласност на сва акта и правила Коморе даје министар финансија.

Слична су решења и у другим земљама које су образовале овакве коморе.

Према предложеним решењима у новом Закону, Комора овлашћених ревизора је комора чији су чланови предузећа за ревизију, овлашћени ревизори и овлашћени интерни ревизори.

Најважнији послови Коморе су :

- праћење примене међународних стандарда финансијског извештавања и међународних стандарда ревизије, међународних стандарда контроле квалитета и Кодекса етике за професионалне рачуновође у предузећима за ревизију;

- спровођење испита за овлашћене ревизоре и овлашћене интерне ревизоре, по програмима заснованим на међународним смерницама за едукацију, као и давање сертификата и лиценци и вођења регистра о тим звањима;

- давање и одузимање дозвола за рад предузећима за ревизију и праћење законитости њиховог рада;

- праћење примене стандарда контроле квалитета вршења ревизије овлашћених ревизора и предузећа за ревизију;

- остали послови који се односе на критеријуме за цене ревизорских услуга и за премију осигурања од одговорности коју су предузећа за ревизију дужна да плате ако својим мишљењем доведу јавност на погрешне одлуке.

На пример:

- у Чешкој министар финансија Уредбом након консултовања Коморе прописује испитна правила, поставља чланове и председнике испитних комисија.

- у Мађарској посебну испитну комисију именује министар и прописује испитна правила.

Такође, коришћена су и искуства словеначког Института и Коморе ревизора Румуније за уређивање осталих питања која су у надлежности Коморе, а односе се, између осталог, на стручно оспособљавање интерних ревизора.

Предложено је да Министарство финансија врши надзор над радом Коморе, јер се из упоредног законодавства (Чешка, Мађарска) може сагледати да није присутна апсолутна независност Комора ревизора и да постоји повезаност са државним органима.

С тим у вези предложено је да:

- Министарство финансија даје сагласност на статут Коморе у року од 30 дана од дана њиховог усвајања у органима Коморе;

- представници Министарства финансија, Министарства правде, Народне банке Србије и Комисије за хартије од вредности, универзитетски професори, поред овлашћених ревизора и овлашћених интерних ревизора, присутни су у органима Коморе.

- на све накнаде у Комори сагласност даје Министар финансија, јер Комора треба да буде недобитно удружење, а да се средства од накнада употребе нпр. за развој струке;

- ако се уоче неправилности у раду Коморе, Министарство предузима мере из своје надлежности;

- Министар финансија именује Припремну Комисију за почетак рада Коморе.

Органи коморе су Скупштина, Савет, Надзорни одбор и Дисциплинска комисија.

Такође, предвиђено је, да у циљу обављања припремних радњи за почетак рада Коморе, Министар финансија образује Припремну комисију од 11 чланова која треба да изради статут и друга општа акта Коморе, како би се извршио избор органа Коморе и отпочело са радом.

Комора овлашћених ревизора би према предлогу требало да почне са радом најкасније у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог закона.

#### 4. Национална комисија за рачуноводство

Предвиђено је и формирање Националне Комисије за рачуноводство која би била саветодавни орган у делу који се односи на рачуноводство и која би радила као стално радно тело.

Ова комисија треба да буде састављена од седам рачуноводствених стручњака (председник и шест чланова) из струковних удружења рачуновођа, Народне банке Србије, професора са економских факултета са катедри из области рачуноводства и ревизије и Министарства финансија.

На пример, у Мађарској је Законом о рачуноводству предвиђено постојање Националне рачуноводствене комисије (ову комисију чине експерти из области рачуноводствене теорије и праксе). Председника и чланове Комисије именује министар финансија на период од 5 година (1/3 именује на предлог Мађарске Коморе ревизора, 1/3 на предлог експерата Мађарске Асоцијације рачуновођа и 1/3 на предлог министра финансија.

Национална комисија за рачуноводство, према овом предлогу, треба да добије врло значајну улогу, у првом реду да предлаже Влади дугорочну стратегију и смернице за стално унапређење рачуноводства и финансијског извештавања, да предлаже доношење законских прописа, да прати примену МРС/МСФИ, МСР, да сарађује са домаћим и страним професионалним органима и струковним удружењима из области рачуноводства, да сарађује са економским факултетима у земљи и да иницира модернизацију наставног програма из области рачуноводства.

Национална комисија за рачуноводство треба да буде назначајнија институција и стално радно тело Владе које ће на трајним и дугорочним основама пратити и предлагати стратегију усавршавања система финансијског извештавања и стално пратити све новине у Европској унији из ове области, тако да државни органи, у највећој мери, препусте регулативу финансијског извештавања стручним асоцијацијама, које саморегулаторно треба да уређују ову област, а државни органи да врше надзор над њиховим радом. Светско и европско законодавство и пракса све више се оријентишу у правцу саморегулације из ове области.



### III ОБЈАШЊЕЊЕ ОСНОВНИХ ПРАВНИХ ИНСТИТУТА И ПОЈЕДИНАЧНИХ РЕШЕЊА

Нацрт закона садржи одредбе, систематизоване у одређена поглавља, према природи материје која се тим одредбама регулише.

Члан 1. одређује предмет уређивања овог закона и категорије привредних субјеката на које се овај закон односи.

Овај закон се односи на привредна друштва, задруге, банке и друге финансијске организације, друштва за осигурање, даваоце финансијског лизинга, добровољне пензиске фондове, друштва за управљање добровољним пензиским фондovima, берзе и брокерско – дилерска друштва и друга правна лица, као и физичка лица која самостално обављају привредну делатност ради стицања добити, односно предузетнике, осим предузетника који у складу са Законом о порезу на доходак грађана пословне књиге воде по систему простог књиговодства и предузетника који су «паушалци».

Одредбе овог закона односе се и на правна лица и друге облике организовања које је правно лице основало у иностранству, ако прописима тих држава није утврђена обавеза вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја.

Такође, одредбе овог закона односе се и на огранке и друге организационе делове правних лица са седиштем у иностранству, а који обављају привредну делатност у Републици Србији.

Одредбе овог закона не односе се на буџете и кориснике буџетских средстава, као и на организације обавезног социјалног осигурања, ако посебним прописима није друкчије уређено. Ови субјекти пословне књиге воде у складу са Законом о буџетском систему и прописима који се доносе на основу тог Закона.

Чланом 2. прописано је да су правна лица и предузетници дужни да вођење пословних књига, признавање и процењивање имовине и обавеза, прихода и расхода, састављање, достављање, обелодањивање и ревизију финансијских извештаја, као и интерну ревизију врше у складу са законском, професионалном и интерном регулативом.

Одредбама овог члана дефинише се појам и садржај законске, професионалне и интерне регулативе.

Законску регулативу чине закони и подзаконски прописи донесени на основу закона.

Професионалну регулативу чине: Оквир за састављање и презентовање финансијских извештаја, Међународни рачуноводствени стандарди односно Међународни стандарди финансијског извештавања; Међународни стандарди ревизије и Кодекс етике за професионалне рачуновође.

Под интерном регулативом подразумевају се интерни општи акти које доносе правна лица и предузетници, а који садрже посебна упутства и смернице за вођење пословних књига, рачуноводствену политику за признавање, мерење и процењивање имовине, обавеза, прихода и расхода, као и за достављање и обелодањивање финансијских извештаја, у складу са законском и професионалном регулативом.

Предузетник може, али не мора да доноси ова општа акта.

У ставу 6. овог члана прописује се обавезна примена МРС (МСФИ) за велика правна лица, средња правна лица, правна лица која консолидују финансијске извештаје, правна лица која емитују хартије од вредности и друге финансијске инструменте на организованом финансијском тржишту, као и за све издаваоце хартија од вредности, док мала правна лица и предузетници могу, а не морају да примењују наведене стандарде. За ова правна лица би правила процењивања билансних позиција у складу са МРС (МСФИ) била прописана посебним правилником, кога доноси Министар финансија

Члан 3. Одредбама овог члана утврђује се да Министарство финансија објављује превод МРС, односно МСФИ у "Службеном гласнику Републике Србије", заједно са решењем Министра финансија.

Посебно указујемо да је превод Оквира и основног текста МРС потврђен решењем министра финансија и објављен у «Службеном гласнику РС», бр. 133 од 31. децембра 2003. године.

У члану 4. предлаже се прописивање професионалног звања овлашћени ревизор и овлашћени интерни ревизор. Та лица треба да имају улогу заштите јавног интереса у вези са финансијским извештавањем.

За ова лица прописују се услови за обављање послова у погледу школске спреме, радног искуства и потребних професионалних звања, а програм обуке, усавршавање, давање сертификата и лиценци је поверено да обавља Комора овлашћених јавних рачуновођа.

Уводи се и ново професионално звање – овлашћени интерни ревизор које треба да се стекне полагањем испита по одговарајућем програму обуке за ову врсту ревизије.

Чл.5. и 6. уређују спровођење испита за стицање свих професионалних звања овлашћени ревизор и овлашћени интерни ревизор. Наведена професионална звања из члана 4. треба да се стичу код Коморе овлашћених јавних рачуновођа, код које се врши њихова обука, усавршавање, организовање и спровођење испита, давање и одузимање сертификата и лиценци и регистар наведених професионалних звања.

На програм за полагање испита сагласност даје Министар финансија, а решење о датој сагласности објављује се у "Службеном гласнику РС".

Организовање обуке за полагање испита за стицање професионалних звања, као и за стручно усавршавање лица која имају сертификате могу да организују Комора, струковна удружења и друга правна лица, према међународним смерницама и захтевима за едукацију професионалних рачуновођа.

На предложени начин врши се дерегулација и област оспособљавања и усавршавања рачуновођа се преноси на професионална удружења, односно Комору, с тим што Министарство финансија врши надзор над радом Коморе.

Чланом 7 утврђују се критеријуми за разврставање правних лица на мала, средња и велика. Правна лица се сама разврстају на основу предложених критеријума (просечан број запослених, редовни приходи и вредност пословне имовине на дан састављања финансијских извештаја у последњој пословној години).

Одредбе о разврставању значајне су због тога што је предвиђена обавезна ревизија за велика правна лица, за матична правна лица која, у складу са законом, састављају консолидоване финансијске извештаје, као и за све издаваоце хартија од вредности и других финансијских инструмената путем јавне понуде, као и због коришћења других права и обавеза предвиђених овим законом.

Чланом 8. прописано је да су правна лица и предузетници дужни да општим актом уреде организацију рачуноводства, интерне рачуноводствене контролне поступке, да утврде рачуноводствене политике, да одреде лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање исправа о пословној промени, да уреде кретање рачуноводствених исправа и утврде рокове за њихово достављање на даљу обраду у складу са овом законом.

Чл. 9. ближе се уређује појам и садржина рачуноводствене исправе. Прописује се када се рачуноводствена исправа сматра основом за књижење пословних промена, као и начин на који лица одговорна за састављање и контролу рачуноводствених исправа потврђују да је рачуноводствена исправа истинита и да приказује пословну промену, односно која лица не могу вршити контролу рачуноводствених исправа.

Члан 10. Прописује се обавеза да одговорно лице за састављање и контролу рачуноводствене исправе потписом оверава истинитост и тачности рачуноводствених исправа, као и која лица не могу да врше контролу

Члан 11. Прописује се ажурност вођења пословних књига. Ажурност омогућава благовремено сагледавање финансијског стања, уредно плаћање обавеза, благовремено предузимање мера за наплату потраживања и друго, што јача финансијску дисциплину правног лица.

Из наведених разлога законом се прописује обавеза да се рачуноводствена исправа достави на књижење одмах по насталој пословној промени, а најкасније у року од 3 дана од дана када је пословна промена настала, односно да се у пословним књигама књижи наредног дана, а најкасније у року од 5 дана од дана пријема.

Чл. 12, 13. и 14. прописује се да су пословне књиге исправе које представљају једнообразне евиденције о имовини, обавезама и приходима и расходима. Такође ближе се уређује појам пословних књига; врсте пословних књига (дневник, главна књига и помоћне књиге) и њихова садржина; облик у којем се могу водити пословне књиге (у слободним листовима, повезане или пренете на неки од електронских или магнетних медија); период за који се воде пословне књиге (за пословну година која је једнака календарској) и начин отварања пословних књига.

Прописани су изузеци који се односе на она правна лица која су зависно предузеће, а матично предузеће је са седиштем у иностранству, а саставља финансијске извештаје за пословну годину која није једнака календарској, да зависно предузеће у тим случајевима води пословне књиге за пословну годину која је различита од календарске.

Чланом 15. утврђује се да су правна лица и предузетници дужни да пословне промене књиже на рачунима прописаним контним оквиром, као и да контни оквир и садржину рачуна у контном оквиру: за привредна друштва, задруге, предузетнике, берзе и брокерско – дилерска друштва, као и за друга

правна лица прописује министар надлежан за послове финансија, а да за Народну банку Србије, банке и друге финансијске организације, друштва за осигурање, финансијског лизинга, добровољне пензијске фондове и за друштва за управљање добровољним пензијским фондовима, контне оквире прописује гувернер Народне банке Србије.

Чл. 16. и 17. Правно лице, односно предузетник општим актом одређује одговарајућу школску спрему и радно искуство и остале услове за одговорно лице коме поверава вођење пословних књига и саставља финансијске извештаје.

Вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја може да се повери, у складу са овим законом и предузећу или предузетнику, регистровано за пружање рачуноводствених услуга, који испуњава и услове прописане општим актом правног лица регистровано за ову делатност и да пропише којим лицима поверавају вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.

Одредбе о поверавању рачуноводствених послова другом предузећу или предузетнику не односе се на банке и друге финансијске организације, осигуравајућа друштва и берзе и брокерско – дилерска друштва. Ова правна лица треба да имају запослене одговорне за вођење пословних књига и састављање рачуноводствених извештаја.

Чл. 18. и 19. Овим члановима ближе се уређује попис имовине и обавеза. Пре пописа имовине и обавеза и пре састављања финансијских извештаја, правна лица и предузетници имају обавезу да изврше усклађивање промета и стања главне књиге са дневником и помоћних књига са главном књигом. Попис имовине и обавеза се по правилу врши на крају пословне године са стањем на дан 31. децембра. Међутим, за одређену имовину (попис књига, филмова, фотоса, архивске грађе и сл.), правна лица својим општим актима могу да предвиде и дуже периоде вршења пописа, али не дуже од 5 година.

Начин и рокове вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем прописује министар финансија.

Члан 20. Неусаглашене обавезе и потраживања непосредно утичу на финансијски резултат пословања и на слабљење финансијске дисциплине. Због наведених разлога предвиђено је да су правна лица и предузетници као повериоци и дужници обавезни да изврше међусобно усаглашавање потраживања и обавеза.

Правно лице је дужно да у Напоменама уз финансијске извештаје обелодани неусаглашена потраживања и обавезе.

Чланом 21. прописано је да се за признавање и процењивање елемената финансијских извештаја, као и за састављање и приказивање финансијских извештаја, примењује интерна регулатива правног лица прописана у општем акту, стим да та регулатива мора да буде у складу са законом и професионалном регулативом. Предложеним решењем даје се посебан значај интерној регулативи, односно општем акту у циљу поштравања одговорности правних лица за примену одредби овог закона.

Чланом 22. прописана је обавеза и рокови закључивања пословних књига.

Чланом 23. Прописано је чување рачуноводствених исправа и пословних књига има за циљ да омогући: накнадну проверу настале пословне промене, отклањање накнадно утврђене грешке, ревизију рачуноводствених извештаја, контролу обрачуна и уплате јавних прихода, решавање спорова између правних

субјеката и других лица између којих је настала одређена пословна промена. Имајући у виду наведену потребу, предложени су рокови и начин за њихово чување.

Чл. 24. до 27. Овим члановима уређује се: обавеза састављања финансијских извештаја, врсте финансијских извештаја, дефиниције финансијских извештаја и одговорност за финансијске извештаје.

Редовни годишњи финансијски извештаји састављају се са стањем на дан 31. децембра текуће године, док финансијски извештаји који се односе на пословну годину која је различита од календарске, састављају се са стањем на последњи дан пословне године.

Финансијски извештаји састављају се и у случају настанка статусне промене или промене облика организовања правног лица, као и у случају отварања, односно закључења поступка ликвидације, односно стечаја правног лица.

Врсте финансијских извештаја према захтевима МРС су: Биланс стања; Биланс успеха; Извештај о новчаним токовима; Извештај о променама на капиталу и Напомене уз финансијске извештаје.

Садржај и форму образаца финансијских извештаја за потребе јединственог информисања и статистичке обраде за привредна друштва, задруге, предузетнике и друга правна лица, берзе и брокерско - дилерска друштва, прописује министар надлежан за послове финансија, а за Народну банку Србије, банке и друге финансијске организације, за даваоце финансијског лизинга, добровољне пензијске фондове, друштва за управљање добровољним пензиским фондовима, прописује гувернер Народне банке Србије.

Обавезна израда консолидованог финансијског извештаја прописана је за матично правно лице које има једно или више зависних правних лица, као и у случају када то захтевају МРС. Ако у у круг консолидовања улазе мала правна лица, тако да у збиру чине мало правно лице, не врши се консолидовање финансијских извештаја.

Чланом 28. прописује се обавеза да годишње финансијске извештаје усваја скупштина или други орган правног лица, односно предузетник, док је директор и управни одбор, односно предузетник, одговоран за истинитост и објективност финансијских извештаја. Законски заступник потписује ове извештаје, као и лице које је општим актом одговорно за састављање.

Чланом 29. прописује се да правно лице може да обезбеди интерну ревизију, док је у случајевима прописаним Законом о привредним друштвима, односно посебним законима увођења интерне ревизије обавезно (нпр. Закон о банкама и другим финансијским организацијама, или за правна лица која према Закону о привредним друштвима имају обавезну интерну ревизију).

До сада је област интерне ревизије и квалификација интерних ревизора у нашем систему била парцијално регулисана само од стране НБС и то само за банке, док је у земљама Европске уније и САД ова грана ревизије развијена и уређена у оквиру Института овлашћених интерних ревизора.

Интерна ревизија је организациони део правног лица и образује се у складу са статутом или другим интерним актима правних лица, са задатком да испитује, оцењује и прати адекватност и ефикасност рачуноводственог система и система интерних контрола.

Чл. 30. до 36. уређују се врсте финансијских извештаја за поједина правна лица и рокови у којима су правна лица и предузетници дужни да доставе финансијске извештаје Народној Банци Србије; обелодањивање финансијских извештаја у средствима јавног информисања или путем WEB SITE-а.

Прописано је да Народна банка Србије води Регистар финансијских извештаја и Регистар података о бонитету привредних субјеката, имајући у виду да је и до сада тај посао обављала, да располаже стручним кадровима, поузданом базом података, потребним бројем организационих јединица.

Члановима 37. до 38. прописује се да је ревизија финансијских извештаја обавезна за велика и средња правна лица, за матична правна лица која у складу са законом састављају консолидоване финансијске извештаје, као и за сва правна лица која емитују хартије од вредности и друге финансијске инструменте којима се тргује на организованом тржишту, као за све издаваоце хартија од вредности и других финансијских инструмената.

Остала правна лица (мала правна лица и предузетници, могу да врше ревизију својих финансијских извештаја, уколико је то њихов интерес.

Прописује да порески орган може да врши контролу финансијских извештаја малих правних лица и предузетника, полазећи од тога да у највећем броју случајева, ако не врше ревизију, немају другог механизма контроле.

Такође, ближе се уређују: циљ ревизије финансијских извештаја као и обављање ревизије финансијских извештаја.

Ревизија финансијских извештаја обавља се у складу са овим законом, Међународним стандардима ревизије (МСР) и Кодексом етике за професионалне рачуновође.

Детаљније је уређено питање обавезе овлашћеног ревизора при изражавању ревизорског мишљења, као и обавеза субјекта ревизије да омогући ревизору присуствовање седницама органа управљања и обавеза давања свих потребних документа и информација од значаја за ревизију финансијских извештаја.

Прописује се да предузеће за ревизију може највише пет година узастопно да врши ревизију код истог правног лица, с тим што је дозвољено да ревизију врши још једанпут од пет година узастопно, али уз услов на ревизију врше други ревизори тог предузећа за ревизију (ротирајући ревизори).

Оваквим решењем отклања се могућност интересног повезивања предузећа за ревизију и правног лица код кога се врши ревизија, што је у скалду са Међународним стандардима ревизије.

Чланом 39. уређују се да Комора издаје лиценце овлашћеним ревизорима за обављање послова ревизије финансијских извештаја, да води Регистар издатих лиценци, као и да прописује услове за стицање, продужавање и одузимање лиценци, уз сагласност Министра финансија.

Без ове лиценце овлашћени ревизор не може састављати извештаје о ревизији и изражавати мишљење о обављеној ревизији.

Чланом 40. ближе се прописују услови које предузеће мора да испуни да би добило дозволу за обављање послова ревизије од стране надлежног органа, услуге које предузеће за ревизију може да пружа поред основне делатности, као и обавеза предузећа за ревизију да се осигура од одговорности за штету коју може да проузрокује погрешно или нетачно мишљење лиценцираног овлашћеног ревизора.

Такође, стриктно је прописано да предузеће за ревизију може само да обавља послове ревизије и да пружа услуге које су наведене у овом закону (обављање неке друге делатности није дозвољено).

Чланом 41. предлаже се да је Комора надлежна за издавање и одузимање дозвола за обављање послова ревизије предузећима за ревизију.

Члановима од 42. до 49. уређују се услови и поступак издавања и одузимања дозволе за рад предузећима за ревизију.

Овај поступак није био уређен важећим законом (постојала је само обавеза да се има лиценца за рад) тако да у периоду од 1. јануара 2003. годне није постојао законски основ за давање лиценци за рад предузећима за ревизију нити за усклађивање пословања постојећих предузећа за ревизију са одребама Закона. Овим члановима је детаљније описан сам поступак (орган којем се подноси захтев за издавање дозволе за рад; пратећа документација која се прилаже уз захтев; рок за одговор по захтеву – уколико нису испуњени услови прописани овим законом, доноси се решење о одбијању захтева, а уколико су испуњени услови доноси се решење о издавању дозволе за рад (рок за одговор по захтеву је 30 дана); рок у којем је оснивач предузећа за ревизију који је добио дозволу за рад дужан да поднесе захтев за упис у регистар привредних субјеката који води орган, односно организација надлежна за вођење регистра привредних субјеката (рок је 30 дана од дана добијања дозволе, уколико не испоштује овај рок губи дозволу за рад); рок у којем је предузеће за ревизију које је добило решење о упису у регистар привредних субјеката дужно да поднесе Комори захтев за упис у Регистар предузећа за ревизију, са свом неопходном документацијом која је законом прописана (рок је 30 дана, непоштовање овог рока повлачи губитак дозволе за рад), и др.

Уређују се услови под којима предузеће за ревизију може да обавља ревизију финансијских извештаја код клијената.

Овим одредбама је уведена обавеза за предузећа за ревизију да у случају откривања материјално значајних радњи које имају елементе кривичног дела, а у складу са МСР, обавесте руководство правног лица и надлежни државни орган.

У овом тренутку регистровано је 32 предузећа за ревизију којима је Савезно министарство финансија издало дозволу за рад.

Члановима 50. до 53. детаљније се уређује надзор над радом предузећа за ревизију од стране Коморе.

Чланом 54. предвиђа се оснивање Коморе овлашћених ревизора чији је правасходни циљ унапређење и развој ревизорске професије и заштита јавног интереса. Комора је недобитно струковно удружење чији су чланови овлашћени ревизори и овлашћени интерни ревизори, као и предузећа за ревизију.

Члановима 55. до 62. уређују се послови и органи Коморе. Комора: утврђује програм за стицање одређених професионалних звања у складу са међународним захтевима за професионално оспособљавање на који сагласност даје министарство надлежно за послове финансија; прати процес примене међународне професионалне регулативе и хармонизацију са том регулативом; организује испите и издаје сертификате за професионална звања и ревизији и интерној ревизији, у складу са овим законом; прописује услове за стицање, продужавање и одузимање

лиценци за рад овлашћеним ревизорима за рад на пословима ревизије финансијских извештаја; даје и одузима дозволе за рад предузећима за ревизију, води Регистар предузећа за ревизију, води регистар издатих сертификата о положеном испиту за професионална звања; води Регистар издатих лиценци и др. послове.

Органи Коморе су Скупштина, Савет, Надзорни одбор и Дисциплинска комисија. Министар финансија даје сагласност на именовање председника Скупштине, као и на председника и потпредседника Савета, председника и потпредседника Надзорног одбора, док су представници Министарства финансија заступљени у свим органима Коморе.

Комора овлашћених ревизора образује се по моделу Комора које су присутне у земљама у транзицији, односно земљама које су приступиле ЕУ (Мађарска, Чешка, Румунија и др.).

Члан 63. прописује да се средства за рад Коморе обезбеђују из чланског доприноса чланова Коморе, накнада за спровођење испита и издавање сертификата и лиценци, накнада за упис и давање података из регистара које води, из донација, поклона и других извора .

Почетна средства за рад Коморе могу се обезбедити из буџета Републике Србије.

Чланом 64. одређује се да Министарство финансија врши надзор над законитошћу рада Коморе.

Члановима од 65. до 67. предвиђа се оснивање Националне Комисије за рачуноводство која би првенствено предлагала стратегију, смернице и акциони план за побољшање квалитета финансијског извештавања, пратила примену прописа Европске уније, примену међународних рачуноводствених стандарда, предлагала Влади и Министарству измене и допуне прописа из области рачуноводства. Национална Комисија за рачуноводство би требало да буде најважније струковно тело састављено од ауторитета из области рачуноводства и ревизије и у чији рад би били укључена два представника струковних удружења рачуновођа, један представник Народне банке Србије, а остале представнике би именovala Влада Републике Србије на предлог Министарства финансија.

Ова Комисија би била веза са струковним удружењима рачуновођа и са рачуновођама који раде на пословима рачуноводства у својим агенцијама и предузећима, као и са Комором овлашћених ревизора, с обзиром да су овлашћени ревизори и овлашћени интерни ревизори који раде на пословима ревизије организовани у Комори овлашћених ревизора. Поред наведеног, Комисија би сарађивала са факултетима и другим институцијама које се баве школовањем, обучавањем и усавршавањем рачуновођа и ревизора, а сарађивала би и са међународним професионалним асоцијацијама рачуновођа и ревизора.

Исто тако, предвиђено је да Комисија министарству надлежном за послове финансија најмање једном месечно доставља извештај о своме раду.

Чланови 68. и 69. односе се на формулисање казних одредби.

Чланом 70. предвиђено је да Комора почне са радом најкасније у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог закона.

Члановима 71. и 72. предвиђено је да у циљу обављања припремних радњи за почетак рада Коморе, Министар финансија образује Припремну комисију од 11



чланова која би израдила Статут и општа акта Коморе, како би се извршио избор органа Коморе и како би Комора у што краћем року почела са радом.

Чланом 73. признају се стечена стручна звања у складу са овим законом лицима која су до доношења овог закона стекла одговарајућа стручна звања у рачуноводству и ревизији у складу са прописима који су важили до доношења овог закона. Ради се о лицима са стручним звањима рачуновођа, самостални рачуновођа, овлашћени рачуновођа, ревизор (са и без положеног стручног испита) и овлашћени ревизори. Овлашћене рачуновође и ревизори који обављају послове ревизије у предузећима за ревизију могу да у року од три године од дана доношења програма Коморе за полагање испита, положе ове испите и добију сертификат и лиценцу за обављање ревизије. Овлашћени ревизори који су добили сертификат Савезног министарства за финансије дужни су да у року од годину дана од дана прописивања услова за стицање, продужавање и одузимање лиценци из члана 39. став 2. овог закона.

Члан 74. Лицима која су до дана ступања на снагу овог закона започела полагање испита по програму Савезне владе за звање ревизор и овлашћени рачуновођа омогућава се да преостале испите по програму по којем су започела полагање, положе најкасније у року од годину дана од дана образовања испитне Комисије при Комори и стекну звања у складу са овим законом.

Члан 75. односи се на предузећа за ревизију која су до дана ступања на снагу овог закона добила дозволу за рад од Савезног министарства финансија. Ова предузећа су дужна да ускладе своје пословање са одредбама овог закона у року од годину дана од дана прописивања услова за стицање лиценце обављање послова ревизије финансијских извештаја у складу са одредбама овог закона (ове услове прописује Комора, а сагласност даје министар надлежан за послове финансија).

Уз захтев за упис у Регистар предузећа за ревизију предузећа подносе и неопходну документацију у складу са овим законом и захтевима министарства.

Такође, од великог значаја је и успостављање Регистра предузећа за ревизију који води Комора, што је и предвиђено овим законом. Регистар предузећа за ревизију је од велике важности, јер омогућава Комори да у сваком тренутку располаже поузданим информацијама о броју лиценцираних предузећа за ревизију, стварајући на тај начин добру институционалну основу за вршење надзора над радом предузећа за ревизију.

Чланом 76. прописано је да даном почетка примене овог закона престаје да важи Закон о рачуноводству и ревизији ("Службени лист СРЈ", број 71/02 и "Службени гласник РС", број 55/04), као и да ће се до доношења подзаконских аката на основу овлашћења из овог закона, примењивати подзаконска акта донета на основу Закона о рачуноводству и ревизији који престаје да важи, ако нису у супротности са овим законом.

Чланом 77. предложено је да овај закон ступи на снагу наредног дана од дана објављивања у "Службеном гласнику Републике Србије".

#### IV СРЕДСТВА ПОТРЕБНА ЗА СПРОВОЂЕЊЕ ОВОГ ЗАКОНА

Имајући у виду да је чланом 70. Предлога закона предвиђено да Комора овлашћених ревизора отпочне са радом у року од шест месеци од дана ступања на

снагу овог закона, неопходно је да министар финансија, како је то овим законом и предвиђено, образује Припремну Комисију од 11 чланова (у рад ове Комисије укључили би се представници предузећа за ревизију, представници Министарства финансија, универзитетски професори и др.) која би обавила све послове за отпочињање рада Коморе.

За рад 11 чланова Припремне комисије у периоду од три месеца, односно до почетка рада Коморе, потребно је у буџету Републике Србије да се обезбеде средства у висини од две просечне бруто зараде у Републици Србији по једном члану, као и средства за покриће телефонских трошкова и трошкова материјала.

Министарство надлежно за послове финансија обезбеђује просторије за рад Припремне Комисије.

Према одредбама члана 63. став 1. овог закона, Комора стиче средства за рад од чланског доприноса, накнаде за спровођење испита и издавање сертификата, лиценци, накнаде за упис и давање података из регистара које води, донација, спонзорства, поклона и других извора у складу са законом.

Међутим, ставом 2. члана 63. овог закона, остављена је могућност да се средства за почетак рада Коморе могу обезбедити и из буџета Републике Србије, чију висину утврђује Влада Републике Србије,

Трошкови за рад Националне Комисије за рачуноводство износили би месечно две просечне бруто зараде у Републици Србији по једном члану. Комисија би била стално радно тело.