

ОБРАЗЛОЖЕЊЕ

I. УСТАВНИ ОСНОВ ЗА ДОНОШЕЊЕ ЗАКОНА

Уставни основ за доношење овог закона садржан је у одредбама члана 97. став 1. тач. 6), 11) и 17) Устава Републике Србије, према којима Република, поред осталог, уређује и обезбеђује правни положај привредних субјеката, контролу законитости располагања средствима правних лица и друге економске односе од општег интереса за Републику.

II. РАЗЛОЗИ ЗА ДОНОШЕЊЕ ЗАКОНА

Пружање услуга ревизије финансијских извештаја у Републици Србији регулисано је Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС”, бр. 46/06 и 111/09) који је ступио на снагу 02. јуна 2006. године и подзаконским актима донетим за његово спровођење.

Досадашњи Закон о рачуноводству и ревизији био је у делу ревизије делимично усклађен са новом Осмом директивом 2006/46-/ЗЕЗ Европског парламента и Савета, а потреба за даљим усклађивањем домаћег законодавства са европским правним тековинама условила је израду посебног и новог Закона о ревизији.

Основни разлози који су определили предлагача да приступи изради новог Закона о ревизији су:

1) Усклађивање са захтевима нове Осме директиве ЕУ:

Нова Осма Директива ЕУ је комплексна и детаљно разрађује сва питања значајна за обављање ревизије, тако да је имплементација решења садржаних у овој директиви нужно захтевала израду новог Закона о ревизији.

Предложено је да се на свеобухватан и прецизнији начин уреди материја која се односи на лиценцирање ревизора, континуирану едукацију и међусобно признавање квалификација у ревизији, професионалну етику, независност, објективност, поверљивост и чување професионалне тајне у обављању ревизије.

Обавеза примене међународних стандарда ревизије и извештавање у складу са стандардима, као и питања у вези са контролом квалитета обављених ревизија и изрицањем мера, такође су предмет регулисања овог закона.

Предмет уређивања овог Закона су и питања у вези са именовањем ревизора и прекидом сарадње у обављању ревизије. Законом је предвиђено да се ревизор именује на скупштини акционара или другог представничког тела власника. Прописује се да до прекида сарадње између ревизора и клијента у току обављања ревизије може да дође само ако за то постоје оправдани разлози.

Закон садржи и посебне одредбе које се односе на обавезну ревизију друштава од јавног интереса. Ревизорска друштва која врше ревизију друштава од јавног интереса имају додатне одговорности у вези са обелодањивањем извештаја о транспарентности, посебних захтева за независношћу и др.

Најзначајнија новина у вези са тим односи се на обавезу ревизорског друштва да на свом веб-сајту у року од три месеца по завршетку сваке пословне године објави годишњи

извештај о транспарентности у којем ће се налазити подаци о ревизорском друштву, опис система контроле квалитета у оквиру ревизорског друштва, списак клијената који су друштва од јавног интереса и др.

Директива ЕУ је донела и многобројне новине у уређењу ревизије које ће имати дугорочан утицај на професију.

Једна од најзначајнијих је свакако напуштање схватања ревизије као саморегулишуће професије и увођење јавног надзора над радом Коморе ревизора, друштва за ревизију и ревизора. Овакав заокрет десио се као последица великих финансијских скандала у Сједињеним Америчким Државама које су као одговор на насталу ситуацију увеле строгу контролу рада ревизора. Модел јавног надзора над ревизијом прихваћен је од стране Европске уније да би се избегли евентуални финансијски скандала у којима би били укључени и ревизори.

У складу са Директивом, систем јавног надзора треба да има коначну одговорност за надзор над: одобравањем и регистрацијом ревизора и друштва за ревизију, усвајањем стандарда професионалне етике и интерних стандарда контроле квалитета и ревизије, као и континуираном едукацијом, контролом квалитета и предузимањем истражних и дисциплинских мера. Државе чланице треба да формирају једно или више овлашћених тела којима ће делегирати наведене одговорности.

Посебне одредбе у Закону, у циљу заштите јавног интереса, односе се на формирање Одбора за јавни надзор над ревизијом, који ће као комисија коју образује Влада РС заједно са министарством финансија учествовати у активностима везаним за надзор над радом Коморе, друштва за ревизију и ревизора.

Значајну новину у Закону представља контрола квалитета рада ревизора која ће се вршити од стране Коморе ревизора, односно од овлашћених лица запослених у Комори која имају искуства у обављању ревизије финансијских извештаја.

Једна од специфичности Директиве која је донела потребу за уређењем међународне сарадње у новом Закону, везана је за чињеницу да ЕУ шири своју надлежност ван граница земаља чланица ЕУ тиме што захтева да се ревизори из трећих земаља који врше ревизију друштва која котирају своје хартије од вредности на европским берзама, региструју у ЕУ. Државе чланице треба да успоставе систем надзора над радом ових ревизора и ревизорских друштва, контролу квалитета њиховог рада, као и истражне и дисциплинске мере.

Ревизори и ревизорска друштва из трећих земаља могу бити изузети из надзора и контроле у ЕУ, ако је систем јавног надзора над ревизорима у домицилној држави оцењен као еквивалентан односно задовољавајући од стране државе чланице ЕУ.

Предвиђено је да ће се поједине одредбе закона чија примена подразумева чланство у ЕУ примењивати уласком Републике Србије у ЕУ (одложена примена), тако да неће бити потребна накнадна измена закона из тих разлога.

2) Отклањање уочених недостатака у примени постојећег законског решења:

Примена актуелног Закона о рачуноводству и ревизији показала је постојање одређених проблема који у значајној мери утичу на квалитет ревизорског извештавања. Оваква оцена делимично је условљена несразмерним односом између броја обвезника ревизије финансијских извештаја и броја лиценцираних ревизора, несхватањем значаја ревизије финансијских извештаја од стране менаџмента правних лица, немогућношћу малих предузећа за ревизију да улажу у образовање и обуку својих ревизора, одсуством снажног надзорног тела за контролу квалитета рада ревизорских предузећа итд.

Тренутно у Републици Србији 46 предузећа за ревизију има дозволу за обављање послова ревизије финансијских извештаја, а услуге ревизије пружа 169 лиценцираних овлашћених ревизора запослених у овим предузећима. Према подацима Агенције за привредне регистре у 2010. години обављено је укупно 5.599 ревизија годишњих и консолидованих финансијских извештаја обвезника ревизије. Ако се томе дода податак да просечан број обављених ревизија финансијских извештаја у 2010. години по једном лиценцираном овлашћеном ревизору износи 33, онда је лако закључити да неопходни квалитет ревизије није могуће обезбедити без адекватне сразмере броја ревизора и обвезника ревизије.

Такође, према подацима Агенције за привредне регистре за пословну 2009. годину поднето је 770 прекршајних пријава против обвезника ревизије који нису извршили обавезну ревизију својих финансијских извештаја, док је у 2008. години по истом основу поднето 837 прекршајних пријава.

Адекватна сразмера броја ревизора и обвезника ревизије треба да се постигне повећањем броја квалификованих лица која имају лиценцу за обављање ревизије и смањењем броја обвезника ревизије.

Обвезници ревизије су велика и средња правна лица без обзира на форму њиховог организовања, као и мала правна лица ако јавном понудом издају хартије од вредности или чијим се хартијама тргује на организованом тржишту хартија од вредности. Од обавезе ревизије финансијских извештаја изузета новооснована правна лица у години у којој су основана.

Према новом законском предлогу, поред постојећих - великих и средњих правних лица, обвезници ревизије биће и мала правна лица у којима држава има већинско учешће у капиталу.

Полазећи од наведеног, смањење броја обвезника ревизије могуће је извршити променом критеријума у складу са захтевима Четврте директиве ЕУ за одређивање величине правног лица (велика и средња правна лица су обвезници ревизије).

Одсуство критеријума за утврђивање висине осигурања од одговорности за штету коју лиценцирани овлашћени ревизор својим несавесним радом може да причини кориснику услуга ревизије или неком трећем лицу, такође је недостатак постојећег законског решења.

У већини случајева предузећа за ревизију плаћају минималне премије осигурања, тако да су износи осигурања недовољни за санирање евентуално насталих штета. Наведени проблем биће решен прописивањем критеријума за утврђивање висине осигурања који ће омогућити формирање суме осигурања на нивоу који обезбеђује адекватно обештећење у случају настанка штете.

Нови Закон треба да допринесе подизању квалитета и поверењу у ревизорске извештаје у Републици Србији што ће имати позитиван утицај на све привредне субјекте, државне органе и институције, као и на стране и домаће инвеститоре.

Изради закона претходила је анализа упоредног законодавства земаља у окружењу и земаља чланица Европске уније. Искуства Хрватске као земље кандидата за приступање ЕУ, као и Словеније - земље чланице ЕУ, значајно су допринела изради овог закона.

Полазну основу за израду овог закона представља пројекат „Унапређење корпоративног финансијског извештавања у Србији“, који између осталог обухвата и израду законског оквира у области ревизије који ће бити усклађен са правним тековинама ЕУ. Пројекат је реализован у сарадњи са Светском банком.

III. САДРЖИНА ЗАКОНА - ОБЈАШЊЕЊЕ ОСНОВНИХ ПРАВНИХ ИНСТИТУТА И ПОЈЕДИНАЧНИХ РЕШЕЊА

Материја Нацрта закона подељена је у дванаест поглавља.

Поглавље I. Основне одредбе, садржи одредбе којима се утврђује предмет уређивања овог закона, као и одредбе којима се дефинишу основни појмови.

Чланом 1. утврђује се предмет уређивања овог закона.

Члан 2. садржи дефиниције главних појмова које су усаглашене са дефиницијама садржаним у новој Осмој директиви ЕУ (у даљем тексту: Директива). Закон дефинише појмове као што су: ревизија финансијских извештаја, ревизорски извештај, Међународни стандарди ревизије, Међународни рачуноводствени стандарди, законска ревизија, законски ревизор, ревизор државе чланице Европске уније, ревизор треће земље, ревизор групе, друштво за ревизију, мрежа, повезано ревизорско друштво и др.

Закон уређује и дефиницију друштва од јавног интереса у која спадају велика правна лица у смислу закона којим се уређује рачуноводство, јавна друштва у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, као и сва правна лица које Влада на предлог надлежног министарства прогласи правним лицима од посебног економског значаја за Републику Србију, независно од њихове величине.

Поглавље II. Друштво за ревизију, самостални ревизор и лиценцирани овлашћени ревизор садржи опште одредбе о друштвима за ревизију, самосталним ревизорима и лиценцираним овлашћеним ревизорима и условима за њихово овлашћивање за обављање услуга ревизије.

Одредбама чл. 3 - 5. прописано је да ревизију могу да обављају друштва за ревизију и самостални ревизори организовани као предузетници.

До уласка Републике Србије у ЕУ, ревизију могу да обављају друштва за ревизију која имају у радном односу са пуним радним временом запослена најмање два лиценцирана овлашћена ревизора.

Ревизију могу да обављају и ревизорска друштва из држава чланица ЕУ која су у складу са овим законом добила дозволу за обављање ревизије од Коморе овлашћених ревизора, с тим да ће се до уласка Републике Србије у ЕУ, оснивати као домаћа друштва за ревизију (мораће да се региструју у Агенцији за привредне регистре у складу са прописима којима се уређују привредна друштва), а након уласка у ЕУ биће им довољна само дозвола за обављање ревизије коју издаје Комора овлашћених ревизора.

Самостални ревизори организовани као предузетници, моћи ће да обављају ревизију у смислу овог закона даном уласка Републике Србије у ЕУ.

Како би се постојећи кадровски капацитети у ревизији квантитативно и квалитативно побољшали, лиценцираним овлашћеним ревизорима је дозвољено да поједине послове у поступку ревизије повере и другим лицима која су запослена у друштву за ревизију, а која немају лиценцу за рад на пословима ревизије, под условом да је њихов рад планиран и надзиран од стране лиценцираног овлашћеног ревизора. Ова категорија запослених, с обзиром на стечена практична искуства у обављању ревизије представља базу из које ће се регрутовати будући лиценцирани овлашћени ревизори.

Поред услова прописаних законом којим се уређују привредна друштва, друштво за ревизију мора да испуњава и посебне услове који се тичу пре свега власничке структуре и састава органа управљања друштва, с намером да доношење кључних одлука по питању ревизије буде у рукама ревизорске струке.

С тим у вези, у друштву за ревизију већину гласачких права морају да имају друштва за ревизију, односно лиценцирани овлашћени ревизори.

Чланом 6. уводи се обавеза друштвима за ревизију која обављају ревизију друштава од јавног интереса да у року од три месеца од истека календарске године објаве на својој интернет страници или интернет страници Коморе годишњи извештај о транспарентности који ће садржати податке о правној форми ревизорског друштва, назив мреже ревизорских друштава којој дато ревизорско друштво припада, опис система контроле квалитета у оквиру друштва за ревизију, списак клијената од јавног интереса и друге податке у складу са овим законом.

Одредбе чл. 7. и 8. односе се на самосталног ревизора.

Сагласно закону, самостални ревизор може основати само једну ревизорску канцеларију и не може бити у радном односу код другог послодавца, не може имати друге регистроване самосталне делатности или статус законског заступника, директора, члана или председника управног одбора, односно извршног одбора у правном лицу, члана управног, односно извршног одбора повезаног правног лица са правним лицем код кога се обавља ревизија, члана или председника извршног одбора банке, заступника државног капитала, стечајног управника, прокуристе и лица које уговором о раду има утврђену забрану конкуренције. За разлику од друштва за ревизију које мора да има запослена најмање два лиценцирана овлашћена ревизора, самостални ревизор као предузетник може да ради као појединац, уз ограничење да не може да врши ревизију годишњих и консолидованих финансијских извештаја друштава од јавног интереса.

Чланом 9. прописана је обавеза да се друштво за ревизију осигура од одговорности за штету коју учини правном лицу код кога обавља ревизију, односно трећем лицу у случају повреде уговора о ревизији, односно повреде правила обављања ревизије. Одредбама овог члана утврђени су најнижи износи суме осигурања на основу које се плаћа премија осигурања за појединачни осигурани случај за сваку пословну годину.

Одредбе чл. 10 - 15. односе се на лиценциране овлашћене ревизоре. Њима се прописују услови за добијање лиценце за обављање ревизије, као и услови за одржавање, односно обнављање лиценце. Такође, прописана је садржина испита, тј. области које испит за стицање звања овлашћени ревизор у складу са овим законом и Директивом мора да садржи, као и могућност ослобађања од полагања једног или више испита из законом прописаних области. Одредбама ових чланова прописана је и обавеза да лиценцирани овлашћени ревизори похађају одговарајућу обуку у циљу континуираног професионалног усаваршавања, а уређено је ко и под којим условима може да организује и спроводи ову врсту обуке. У овом делу садржане су и одредбе којима се прописују услови за овлашћивање ревизора држава чланица ЕУ, односно ревизора трећих земаља.

Поглавље III. Обављање ревизије садржи одредбе којима се регулишу правила за обављање ревизије, а која су усклађена са одговарајућим одредбама Директиве. Овим одредбама, прописују се права и обавезе обвезника ревизије у вези са ревизијом, као и права и обавезе лиценцираних овлашћених ревизора, друштава за ревизију и самосталних ревизора у вези са обављањем ревизије, чувањем пословне тајне, као и забране и ограничења у вези са независношћу ових лица од обвезника ревизије, односно других корисника ревизорских услуга. Регулисано је питање уговарања ревизорских услуга и раскида уговора, као и питање уговарања накнаде за обављање ревизорских услуга. Уређује се начин састављања и садржина ревизорског извештаја, као и обавезе у вези са ревизијом консолидованих финансијских извештаја. Закон дефинише неревизорске услуге које друштва за ревизију, односно самостални ревизори поред ревизије могу да пружају

својим клијентима, а садржи и одредбе о додатним обавезама и ограничењима у вези са ревизијом друштава од јавног интереса.

Обавези ревизије подлежу годишњи финансијски извештаји друштава од јавног интереса, средњих правних лица у складу са законом којим се уређује рачуноводство, годишњи финансијски извештаји привредних друштава и других правних лица у којима држава има већинско учешће у капиталу, независно од њихове величине, а која пословне књиге воде у складу са законом којим се уређује рачуноводство, као и консолидовани финансијски извештаји.

Обавези ревизије не подлежу финансијски извештаји новооснованих правних лица у години у којој су основана та правна лица, осим ако посебним прописом није друкчије уређено.

Сагласно члану 16. ревизија се обавља у складу са овим законом, другим законима који уређују ревизију финансијских извештаја код појединих правних лица, Међународним стандардима ревизије и Кодексом професионалне етике ревизора.

Чл. 17 - 21. садрже одредбе којима се дефинишу обавезници ревизије, уређују њихова права и обавезе, начин избора друштва за ревизију, форма и рок за закључење уговора којим се регулишу међусобна права и обавезе учесника у ревизорском послу, као и ограничења у вези са раскидом уговора.

Члан 22. садржи одредбе о радној документацији коју припрема лиценцирани овлашћени ревизор и на основу које издаје ревизорски извештај.

Чланом 23. прописана је обавеза чувања пословне тајне за сва лица која су у име друштва за ревизију била ангажована на пословима ревизије. На овај начин се сагласно овом закону и Директиви штити приватност клијената. Обавеза чувања пословне тајне примењује се како за време ангажмана на конкретној ревизији, тако и по завршетку ангажмана, без обзира да ли је лицима која подлежу обавези чувања пословне тајне престао радни однос у друштву за ревизију. Изузетак од обавезе чувања пословне тајне постоји када су подаци који представљају пословну тајну потребни за утврђивање чињеница у преткривичним или кривичним поступцима, као и када њихово достављање писаним путем затражи суд у кривичном или преткривичним поступку.

Одредбама члана 24. уређује се начин састављања и садржина ревизорског извештаја.

Чланом 25. дефинишу се обавезе кључног ревизорског партнера у вези са ревизијом консолидованих финансијских извештаја.

Члан 26. уређује питања везана за уговарање ревизорске накнаде, као и ограничења у погледу уговарања, а све у циљу заштите принципа независности у обављању ревизије. С тим у вези, забрањено је свако условљавање одређивања висине ревизорске накнаде пружањем додатних услуга правном лицу код којег се врши ревизија.

Чланом 27. дефинишу се додатне неревизорске услуге које друштво за ревизију може да обавља поред ревизије финансијских извештаја. Обављање ових услуга не сме да угрози принцип независности у обављању ревизије. О наступању евентуалних околности које могу нарушити принципе независности и објективности у обављању ревизије, друштво за ревизију и лица која обављају ревизију дужна су да пазе како пре тако и у току ревизије, као и да предузимају све неопходне мере за заштиту своје независности у односу на клијента.

Одредбама чл. 28 - 32. такође се штити принцип независности, тако што се дефинишу ситуације, односно случајеви у којима лиценцирани овлашћени ревизори,

односно друштва за ревизију не могу да пружају услуге ревизије својим клијентима (забрана обављања ревизије).

Члан 33. уређује начин поступања и обавезе друштва за ревизију у случају када се у току обављања ревизије број запослених лиценцираних овлашћених ревизора смањи испод законског минимума (запослена најмање два лиценцирана овлашћена ревизора). Ако наступе овакви случајеви, друштво за ревизију је дужно да прекине послове ревизије и у року од осам дана од настанка промене о томе обавести Комору овлашћених ревизора и правно лице код којег се обавља ревизија, како би започету ревизију поверило другом друштву за ревизију. Друштво за ревизију не може да закључује нове уговоре о обављању ревизије, док поново не испуни услове у погледу минималног броја запослених лиценцираних овлашћених ревизора.

Чланом 34. уводи се обавеза самосталном ревизору да закључи уговор о сарадњи у којем са другим друштвом за ревизију, односно самосталним ревизором уговара да ће у случају ако због неспособности за рад не буде могао да испуни своје обавезе из уговора о ревизији, то урадити друго друштво за ревизију, односно самостални ревизор у складу са овим законом.

Одредбама чл. 35 - 37. уређују се додатне обавезе и ограничења друштвима за ревизију у вези са ревизијом друштава од јавног интереса, са намером заштите принципа независности у обављању ревизије, уз поштовање изграђеног међусобног поверења насталог дуготрајном пословном сарадњом. Сходно томе, друштва за ревизију дужна су да приликом ревизије друштава од јавног интереса изврше замену (ротацију) кључног ревизорског партнера, потписника ревизорског извештаја, најкасније сваке седме године од почетка ревизије код тог друштва од јавног интереса, осим ако посебним законом није друкчије уређено, с тим да кључни ревизорски партнер може поново да обавља ревизију код истог друштва од јавног интереса по истеку периода од најмање две године од датума потписивања последњег ревизорског извештаја.

Лиценцирани овлашћени ревизор, односно кључни ревизорски партнер у периоду од најмање две године по престанку радног односа у друштву за ревизију, не може бити именован за члана органа управљања код друштва од јавног интереса код којег је вршио ревизију и чије је ревизорске извештаје потписао.

Друштво за ревизију је дужно да извештава правно лице, односно Комисију за ревизију (одбор за праћење пословања) ако је правно лице образује, о кључним питањима која произлазе из ревизије, а посебно о значајним недостацима интерне контроле у вези са процесом финансијског извештавања, као и да једном годишње, у писаном облику потврди своју независност према друштву од јавног интереса. Друштво за ревизију је дужно да обавести Комисију за ревизију друштва од јавног интереса о додатним услугама које пружа друштву од јавног интереса, као и да расправља о могућим претњама његовој независности и заштитним механизмима против тих претњи.

Поглавље IV. Комисија за ревизију (38.) садржи одредбе о организацији и делокругу рада Комисије за ревизију (одбор за праћење пословања), као независног тела које су дужна да образују сва правна лица која припадају групи друштава од јавног интереса. Избор чланова ове комисије, као и делокруг њеног рада прописани су законом којим се уређују привредна друштва. Комисија је овлашћена да у друштву од јавног интереса у оквиру које је формирана, припрема, предлаже и проверава спровођење рачуноводствених политика и политика управљањем ризика, као и да врши надзор над финансијским извештавањем и системом унутрашњег надзора друштва. Такође, врши

надзор над поступком ревизије, а овлашћена је и да предлаже и спроводи поступак избора друштва за ревизију, као и да обавља друге законом прописане послове.

Одредбама члана 39. прописују се услови за стицање звања овлашћени интерни ревизор. Сертификат о стеченом звању овлашћени интерни ревизор издаје Комора овлашћених ревизора.

Поглавље V. Комора овлашћених ревизора садржи одредбе којима се ближе уређује правна форма и оснивање Коморе овлашћених ревизора, прописују се њене надлежности, обавезе, унутрашња организација, начин финансирања, а дефинишу се и послови које је Комора у вршењу законом поверених овлашћења дужна да обавља.

Комора као професионално тело ревизора у Републици Србији, основана је Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, бр. 46/06 и 111/09), ради унапређења и развоја рачуноводствене и ревизорске професије, примене међународне рачуноводствене и ревизорске регулативе и хармонизације са том регулативом, заштите општег и појединачног интереса у обављању послова у тој области, организовања у пружању услуга у овој области, спровођења испита за стицање професионалног звања давања и одузимања лиценци за обављање послова ревизије финансијских извештаја, као и ради остваривања других циљева из области рачуноводства и ревизије.

Међутим, потреба за даљим јачањем постојећих институција одговорних за квалитет ревизорског извештавања у Републици Србији, довела је до тога да се новим законским решењем организација и надлежности Коморе дефинишу на другачији начин и да се с тим у вези ојача улога Коморе, пре свега у спровођењу надзора над квалитетом обављања ревизије. Комора ће поред послова које је обављала у складу са постојећим законским решењем, обављати и послове које је до сада обављало Министарство финансија (послове у вези са издавањем и одузимањем дозвола за рад предузећима за ревизију, вођењем Регистра предузећа за ревизију, као и надзора над радом предузећа за ревизију и изрицање мера по основу надзора).

То значи да ће Комора у систем провере квалитета, поред лиценцираних овлашћених ревизора, чији квалитет рада према постојећем законском решењу контролише, укључити и друштва за ревизију.

Одредбама чл. 40. и 41. дефинише се појам Коморе, а уређује се и форма њеног организовања. Комора је у смислу овог закона дефинисана као професионална организација овлашћених ревизора, која има својство правног лица, са правима, обавезама и одговорностима утврђеним овим законом и статутом. Комора има својство правног лица са повереним јавним овлашћењима утврђеним овим законом, статутом и другим актима.

Чланство у Комори обавезно је за друштва за ревизију, самосталне ревизоре и лиценциране овлашћене ревизоре запослене у друштву за ревизију, односно код самосталног ревизора, а добровољно је за овлашћене ревизоре и овлашћене интерне ревизоре.

Одредбама чл. 42 - 44. уређују се послови Коморе, као и обавезе у вези са чувањем пословне тајне.

С обзиром на јавни - општи значај послови које у оквиру својих надлежности обавља Комора могу се поделити на: поверене послове - чије је обављање због свог јавног значаја предмет надзора Министарства финансија и Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије; и остале послове.

Сви ови послови се са аспекта сродности могу поделити у неколико група. Једна група обухвата послове везане за доношење и објављивање одговарајуће регулативе из области ревизије. Другу групу послова чине послови везани за организацију и спровођење

испита за стицање звања овлашћени ревизор и овлашћени интерни ревизор, послови везани за лиценцирање, односно давање и одузимање дозвола за обављање ревизије, као и послови везани за спровођење обуке за континуирано професионално усавршавање. Трећа група послова везана је за вођење одговарајућих регистара. Четврта група послова односи се на спровођење контроле квалитета обављених ревизија као и на предузимање потребних мера у поступку надзора како би се утврђене неправилности исправиле и санкционисале.

Одредбама чл. 45 - 48. уређује се финансирање Коморе, садржина статута као највишег општег акта Коморе, а уређују се и питања везана за објављивање општих аката Коморе.

Одредбама чл. 49 - 57. уређује се састав и делокруг рада органа Коморе. Комора има Скупштину, Савет, Надзорни одбор, Генералног секретара, Етички одбор, Дисциплинску комисију, а може да образује и друге органе.

Сагласно одредбама члана 58. Комора овлашћених ревизора дужна је да обавештава јавност о свим питањима из своје надлежности. Такође, дужна је да обавештава Министарство финансија и Одбор за јавни надзор, као и друге надлежне органе и институције о дисциплинским поступцима који се воде против чланова Коморе, као и о поступцима издавања, обнављања или одузимања лиценци, односно дозвола за обављање послова ревизије ако се у тим поступцима установи да постоји сумња да је извршено кривично дело.

У складу са одредбама члана 59. надзор над законитошћу рада и аката Коморе овлашћених ревизора врши Министарство финансија. У оквиру ове врсте надзора Министарство може да тражи од Коморе одговарајуће извештаје и податке потребне за надзор, као и да изврши непосредан увид у рад Коморе. У погледу надзора над повереним пословима и врстама мера које се могу предузети примењују се одредбе закона којима се уређује државна управа.

Поглавље VI. Одбор за јавни надзор (60 - 66.) садржи одредбе о оснивању, организацији и делокругу рада Одбора за јавни надзор.

Одбор за јавни надзор је тело које оснива Влада Републике Србије у циљу заштите јавног интереса у раду Коморе овлашћених ревизора, друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора. Ово тело и Министарство финансија имају крајњу одговорност за квалитет ревизорског извештавања у Републици Србији.

Чланове Одбора за јавни надзор именује Влада, на период од четири године, с тим да иста лица могу бити поново изабрана на ову функцију највише још једанпут.

Висину накнаде за рад чланова Одбора за јавни надзор утврђује Влада на предлог Министарства финансија. Административне послове за рад овог тела обавља секретар Одбора за јавни надзор, а стручне послове Министарство финансија.

Чланови овог тела, с обзиром на значај послова које обављају морају да испуњавају посебне услове за именовање. Пре свега за кандидате могу бити предложена лица која су факултетски образована и имају најмање 3 године радног искуства на руководећем положају оствареног у областима релевантним за обављање послова из надлежности овог тела (рачуноводство, ревизија, финансије или правосуђе) или имају шест година радног искуства у овим областима.

Најважније је да ова лица с обзиром на своју функцију и надлежности буду независна како од лица која пружају ревизорске услуге тако и од Коморе као тела које је надлежно за лиценцирање и контролу квалитета рада тих лица. То значи да радом овог тела морају да управљају „непрактичари”, односно да већину чланова овог тела морају

чинити стручњаци „непрактичари”, који нису запослени у Комори и нису чланови извршних органа Коморе. „Непрактичарем” се сагласно овом закону и Директиви сматра физичко лице које најмање три године пре ангажмана на спровођењу система јавног надзора није вршило законске ревизије, није имало право гласа у друштву за ревизију, није било члан органа управљања друштва за ревизију и није било запослено или на било који други начин повезано са друштвом за ревизију. Чланови Одбора за јавни надзор имају обавезу да поштују правила у вези са заштитом података, а обавеза важи како за садашње тако и за бивше чланове.

Значај овог тела огледа се у чињеници да оно има могућност да преко Министарства финансија врши надзор над обављањем свих послова који су овим законом поверени Комори, а поседује и механизме и средства да овај надзор учини ефикасним. У складу са тим, контролише Комору у утврђивању и спровођењу програма за полагање и организовање испита за звање овлашћени ревизор, издавању и одузимању лиценци за рад овлашћеним ревизорима, издавању и одузимању дозвола за рад друштвима за ревизију, као и над активностима везаним за регистрацију лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију. Ово тело контролише Комору и у обављању континуираног професионалног усавршавања, усвајања и примене Међународних стандарда ревизије, као и усвајања и примене стандарда о питањима професионалне етике. Такође, врши контролу над спровођењем дисциплинских поступака и других мера у циљу отклањања и санкционисања неправилности, као и над другим пословима које Комора обавља у оквиру својих надлежности.

Закон предвиђа више механизма за спровођење контроле. Одбор за јавни надзор кроз механизам давања мишљења на општа акта Коморе, утиче на садржину и квалитет тих аката, а може и да предложи поништавање или укидање аката који су донети супротно одредбама овог закона. Такође, може да предложи Министарству финансија као органу који је законом овлашћен да врши надзор над законитошћу рада и аката Коморе, непосредни преглед документације и учествовање у активностима Коморе, везаним за овлашћивање лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију за обављање послова ревизије, односно да предлаже ванредне провере квалитета обављања ревизије.

Одбор за јавни надзор располаже широким спектром мера које може да предузме уколико оцени да постоји основана сумња да су учињене одређене незаконитости и неправилности у раду Коморе. У складу са тим, овлашћен је да обавести Министарство финансија о уоченим незаконитостима и неправилностима у раду Коморе, затражи извештаје и друге податке о уоченим неправилностима, као и да предложи мере ради њиховог отклањања. Такође, може да покрене поступак за утврђивање одговорности запослених у Комори, као и да предложи сазивање Скупштине Коморе, односно да предузме и друге мере из своје надлежности.

Поглавље VII. Надзор и контрола квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора садржи одредбе којима се уређује појам и предмет контроле квалитета рада, одређује се тело надлежно за спровођење контроле и прописују услови за обављање контроле квалитета рада. У оквиру овог поглавља обрађена је материја везана за примену и поштовање процесних правила у поступку контроле, као и материја у вези са правима и обавезама овлашћених лица надзорног органа, односно контролираних лица. Такође, прописане су и различите врсте мера које овлашћена лица надзорних органа могу да предузму и изрекну у поступку надзора.

Сагласно одредбама чл. 67 - 69. контролу квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора врши Комора овлашћених ревизора преко овлашћених лица која имају звање лиценцирани овлашћени ревизор, запослена су у Комори и испуњавају остале услове у складу са овим законом. Овлашћена лица образују се по посебном програму Коморе на који сагласност даје Министарско финансија по прибављеном мишљењу Одбора за јавни надзор.

Контрола се врши на објективан начин и у поступку који искључује било какав сукоб интереса између лица која врше проверу квалитета рада и контролисаног лица.

Суштина ове контроле је да покаже у којој мери се у поступку ревизије поштују одредбе овог закона, Међународних стандарда ревизије и других правила ревизорске струке.

У поступку контроле проверавају се све чињенице и околности везане за издавање дозволе, односно лиценце за обављање ревизије, као и исправност уписа у одговарајуће регистре Коморе. Такође, проверавају се све кадровске, организационе и техничке могућности контролисаних лица у вези са обављањем ревизије, вредност и врста уговорених накнада, а врши се и провера свих извештаја и података који се сагласно овом закону достављају Комори.

Контрола квалитета рада код друштава за ревизију и самосталних ревизора врши се најмање једном у шест година, а код друштва за ревизију које обавља ревизију друштава од јавног интереса најмање једном у три године.

Одредбама чл. 70. и 71. уређују се права и обавезе контролисаних лица, као и овлашћених лица Коморе у вези са вршењем контроле. У складу са тим, друштво за ревизију код кога се врши контрола квалитета рада дужно је да у свом седишту, омогући овлашћеном лицу Коморе преглед ревизорских извештаја и радне документације на основу које су ревизорски извештаји састављени.

Овлашћено лице Коморе дужно је да о обављеној контроли састави извештај који садржи значајне налазе и закључке и да га достави друштву за ревизију, односно самосталном ревизору код којег се врши контрола квалитета.

Чл. 72 - 77. садрже одредбе о врстама мера које се у поступку контроле квалитета рада могу предузети према друштвима за ревизију, односно самосталним ревизорима.

Прописане су три врсте мера које се у зависности од тежине учињених повреда Закона и правила ревизије, могу изрећи друштвима за ревизију, односно самосталним ревизорима:

- за лакше повреде, овлашћено лице Коморе издаје налог за отклањање неправилности.

- додатне мере се изричу у случају тежих повреда законских одредби и правила ревизије. Изричу се у ситуацији када друштво за ревизију не поступа у складу са налогом за отклањање неправилности, као и када је против лиценцираног овлашћеног ревизора који у друштву за ревизију обавља послове ревизије започет поступак за одузимање лиценце.

- непоштовање налога за отклањање неправилности и изречених додатних мера неизоставно води ка најригорознијој од свих мера, одузимању дозволе. Поред ове ситуације, мера одузимања дозволе за обављање ревизије, изриче се друштву за ревизију које је добило дозволу навођењем неистинитих података, када се број лиценцираних овлашћених ревизора смањи испод законског минимума, а у року од три месеца се њихов број не повећа до законског минимума, као и у ситуацији ако састави ревизорски извештај који се не заснива на стварним чињеницама. Међутим, пре коначног одузимања дозволе

друштву за ревизију се може изрећи мера условног одузимања дозволе, под условом да друштво за ревизију у периоду који одреди Комора, а који не може бити краћи од шест месеци нити дужи од две године, не учини нову повреду овог закона код обављања ревизије.

Изречене мере се обелодањују у Регистру изречених мера.

Одредбама чл. 78 - 81. прописују се мере које се у поступку контроле квалитета могу предузети према лиценцираним овлашћеним ревизорима уколико се утврди да су својим радом кршили правила ревизије прописана овим законом, Међународним стандардима ревизије и другим правилима ревизорске струке.

У зависности од тежине повреде правила ревизије, мере се могу поделити у више група.

За лакше повреде правила ревизије, овлашћено лице Коморе издаје налог за отклањање неправилности, а опомена се изриче ако лиценцирани овлашћени ревизор не поступа у складу са правилима ревизије и нема услова за одузимање лиценце, односно за условно одузимање лиценце.

За теже повреде овог закона поред налога за отклањање неправилности и опомене, може се изрећи мера условног одузимања лиценце, док се за најтеже повреде закона одузима лиценца.

Постоје две врсте разлога за одузимање лиценце овлашћеним ревизорима. Једну врсту чине разлози који нису у непосредној вези са обављањем послова ревизије и у том случају лиценца се одузима ако је добијена навођењем неистинитих података, ако приликом добијања лиценце нису били испуњени сви законом прописани услови за њено издавање, као и у ситуацији ако је лице правоснажно осуђено за кривична дела која га чине недостојним за обављање ових послова.

Другу врсту чине разлози који су у непосредној вези са обављањем послова ревизије и у том случају лиценца се одузима овлашћеном ревизору ако крши забрану обављања ревизије код појединих правних лица, односно ако крши забрану обављања функција у органима управљања друштва од јавних интереса у прописаном року. Лиценца ће такође бити одузета ако овлашћени ревизор поступа супротно правилима ревизије и ако због тога извештај о ревизији који је потписао садржи недостатке, односно доводи у заблуду кориснике ревизорског извештаја, ако не поштује обавезу заштите поверљивих података, као и ако не поступа у складу са одредбама овог закона и других прописа који уређују ревизију, а по том основу му је већ два пута изречена опомена.

Изречене мере обелодањују се у Регистру изречених мера.

Поглавље VIII. Издавање и одузимање дозволе за обављање ревизије садржи одредбе којима се именује тело надлежно за издавање и одузимање дозвола за обављање ревизије, као и норме којима се уређује поступак за издавање, односно одузимање дозвола.

Сагласно одредбама чл. 82 - 84. дозволу за обављање ревизије друштвима за ревизију и самосталним ревизорима издаје Комора овлашћених ревизора, на основу захтева и документације чија је садржина прописана овим законом.

Члановима 85 - 90. дефинишу се околности које представљају основ за одузимање дозвола за обављање ревизије, а уређују се и процесна питања везана за покретање и ток поступка за одузимање дозволе, као и случајеви у којима се може изрећи мера условног одузимања дозволе.

Комора је надлежна за покретање и вођење поступка за одузимање дозволе за рад друштвима за ревизију и самосталним ревизорима. Поступак за одузимање дозволе покреће се решењем чија је садржина уређена овим законом.

Поглавље IX. Регистри садржи одредбе којима се уређује материја везана за успостављање и функционисање законом предвиђених регистара.

Сагласно члану 91. Комора овлашћених ревизора води: Регистар чланова Коморе, Регистар друштава за ревизију и самосталних ревизора, Регистар лиценцираних овлашћених ревизора и Регистар изречених мера. Регистри су јавне књиге које се воде на српском језику, редовно ажурирају и објављују на интернет страници Коморе.

Одредбама чл. 92. и 93. уређује се садржина Регистра друштава за ревизију и самосталних ревизора и Регистра лиценцираних овлашћених ревизора, а прописују се и обавезе регистрованих субјеката у вези са регистрованим подацима. Садржина регистара у потпуности је усаглашена са захтевима Директиве.

Чланом 94. уређена је минимална садржина извештаја који су друштва за ревизију, односно самостални ревизори дужни да најмање једном годишње (годишњи извештај) достављају Комори овлашћених ревизора.

Члановима 95. и 96. прописују се ситуације чије наступање представља основ за брисање друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора из одговарајућих регистара Коморе.

Друштво за ревизију, односно самостални ревизор брише се из Регистра: ако оснивач донесе одлуку о престанку обављања делатности ревизије финансијских извештаја, као и у случајевима престанка привредног друштва, односно предузетника у складу са законом којим се уређују привредна друштва, ако му је одузета дозвола за обављање ревизије, као и када у целости не испуни своје финансијске обавезе према Комори.

Лиценцирани овлашћени ревизор се брише из Регистра: на лични захтев, и ако му је одузета лиценца за обављање ревизије.

Брисањем из регистара Коморе, субјектима брисања се уједно одузима и дозвола, односно лиценца за рад.

Поглавље X. Међународна сарадња садржи одредбе којима се уређују питања сарадње у области ревизије, између надлежних домаћих и надлежних институција држава чланица ЕУ, односно трећих земаља, као и друга питања у вези са међународном сарадњом. Међународна сарадња је уређена у складу са Директивом.

Питање међународне сарадње у области ревизије, посебно добија на значају када се има у виду да у нашој земљи послује све већи број мултинационалних компанија, чији финансијски извештаји подлежу обавезној ревизији како на нивоу појединачних правних лица чланица компанија, тако и на нивоу самих компанија као матичних правних лица.

Одредбама чл. 97. и 98. уређују се сарадња Одбора за јавни надзор са одговарајућим телима држава чланица ЕУ. С тим у вези, Одбор за јавни надзор сарађује, пружа помоћ, доставља информације и спроводи друге облике сарадње са надлежним телима држава чланица одговорним за одобрење, регистрацију, проверу квалитета рада и надзор ревизора и ревизорских друштава држава чланица. Изузетак од обавезе сарадње постоји у ситуацији кад би таква сарадња могла негативно да утиче на суверенитет, безбедност или јавни поредак Републике Србије, а прописани су и остали случајеви у којима се овај изузетак примењује.

Одредбама чл. 99. и 100. уређује се сарадња Одбора за јавни надзор са одговарајућим телима трећих земаља, као и питања у вези са регистрацијом ревизора и ревизорских друштава трећих земаља за обављање услуга ревизије у Републици Србији.

Сложеност ревизија мултинационалних компанија захтева добру сарадњу домаћег тела надлежног за јавни надзор над обављањем ревизије са одговарајућим надзорним телима трећих земаља. С тим у вези посредством Одбора за јавни надзор, надлежним телима трећих земаља омогућен је приступ радним папирима и другој документацији у државини домаћих лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију под законом прописаним условима. Такође, предвиђени су и случајеви директне комуникације домаћих лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију са надлежним телима трећих држава, као и изузеци од могуће сарадње и то пре свега у ситуацијама када би таква сарадња могла негативно да утиче на суверенитет, безбедност или јавни поредак Републике Србије.

Комора овлашћених ревизора као орган који је овлашћен за лиценцирање, односно давање дозвола за обављање ревизије, као и за надзор над радом лица овлашћених за пружање ревизорских услуга, може под условима прописаним овим законом да региструје ревизоре и ревизорска друштва трећих земаља, која врше ревизију правних лица из трећих земаља која су укључена на регулисано тржиште хартија од вредности у Републици Србији. Регистроване ревизоре и ревизорска друштва трећих земаља Комора укључује у свој систем надзора, односно контроле квалитета и у свој систем изрицања мера надзора.

Поглавље XI. Казнене одредбе (чл. 101 - 108.) садржи одредбе о новчаним казнама које су могу изрећи у случају кршења, односно непоштовања одредби овог закона.

Друштва за ревизију, самостални ревизори и лиценцирани овлашћени ревизори поред санкција (мера) које им могу бити изречене у поступку надзора од стране овлашћених надзорних тела, такође могу бити процесуирани и новчано кажњени за радње које у складу са овим законом имају обележја привредног преступа, односно прекршаја.

Новчано могу бити кажњени и обвезници ревизије који не поштују одредбе овог закона, као и Комора овлашћених ревизора у случају да своје обавезе не испуњава у складу са овим законом.

Поглавље XII. Прелазне и завршне одредбе садржи одредбе којима се успоставља континуитет са постојећом регулативом у области ревизије, а прописује се и време ступања на снагу одредби овог закона и престанак примене досадашње регулативе.

Чланом 109. регулишу се питања везана за почетак рада Одбора за јавни надзор, као и питања у вези усклађивања пословања Коморе овлашћених ревизора са одредбама овог закона.

Сагласно члану 110. предузећа за ревизију имају рок од годину дана да своје пословање ускладе са одредбама овог закона.

У складу са чланом 111. сви поступци који су започети по прописима који су важили до доношења овог закона окончаће се у складу са тим прописима. Овим је избегнута ретроактивна примена закона.

Чланом 112. предвиђено је да се до дана пријема Републике Србије у Европску унију на сарадњу са државама чланицама примењују одредбе закона које уређују сарадњу са трећим земљама. Такође, до уласка Републике Србије у Европску унију, на ревизоре и ревизорска друштва држава чланица примењиваће се одредбе овог закона које се односе на ревизоре и ревизорска друштва трећих земаља.

Одредбама члана 113. предвиђено је да ступањем на снагу овог закона, престају да важе одредбе досадашњег Закона о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС”, бр. 46/06 и 111/09) које се односе на ревизију.

Одредбама члана 114. прописано је да овај закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”, осим одредби које се односе на овлашћивање ревизорских друштава држава чланица ЕУ и самосталних ревизора за обављање послова ревизије и одредби о међународној сарадњи са државама чланицама ЕУ, које ступају на снагу даном пријема Републике Србије у Европску унију.

V. ПРОЦЕНА ИЗНОСА ФИНАНСИЈСКИХ СРЕДСТАВА ПОТРЕБНИХ ЗА СПРОВОЂЕЊЕ ЗАКОНА

Примена овог закона захтева издвајање средстава из буџета Републике Србије за финансирање накнада за рад чланова Одбора за јавни надзор.

Накнада за рад чланова Одбора за јавни надзор издвајала би се месечно у висини од 40% од нето плате помоћника директора управе у саставу министарства.