# *Садржај*


**Уводне напомене** . . . . . **2**

**Проглас поводом новог**
*Закона о рачуноводству и ревизији* **(”Сл. гласник РС”, бр. 46/06)** . . . **3**

**Закључци са 37. симпозијума** . . . . . **5**
– *проф. др Благоје Новићевић*

**Осврт на нови Закон о рачуноводству и ревизији**
*(”Службени гласник РС” бр. 46/06, од 2. јуна 2006)* . . . . . **7**
– *проф. др Марко Петровић*

**Нови Закон о рачуноводству и ревизији – домети и ограничења** . . . . **21**
– *Миодраг Живковић*

**Међународни стандарди и ”наше реформе”** . . . . . **29**
– *мр Перо Шкобић*

**Извод из експозеа министра финансија**
**на четвртој седници првог заседања Народне скупштине**
**Републике Србије, 11. маја 2006. године** . . . . . **32**

**Осврт на експозе министра финансија** . . . . . **33**

**Оцене и ставови Економских факултета**
**– катедри за рачуноводство** . . . . . **35**

**Куда иде финансијско извештавање?** . . . . . **41**
– *Интервју мр Пере Шкобића,*
*генералног секретара Савеза рачуновођа и ревизора Србије*
*објављен у листу Преглед, бр. 784, од 12. јуна 2006. године*

**Обавезе чланица у имплементацији**
**међународне рачуноводствене регулативе** . . . . . **45**

**Међународни стандарди едукације**
**професионалних рачуновођа и њихова примена у Србији** . . . . . **47**

**Едукација рачуновођа и стицање**
**професионалних звања у Савезу РР Србије** . . . . . **50**

**Професионална рачуноводствена звања у Европској унији**
**(упоредни преглед)** . . . . . **57**

**Преписке пре, за време и после доношења Закона** . . . . . **66**

**Чланство Међународне федерације рачуновођа (IFAC)** . . . . . **130**

**Позив за приступање Чланству** . . . . . **134**

**Предлог Закона о рачуноводству**
*који предлажу 15 000 бирача – рачуновођа и других грађана* . . . . . **136**

# *Уводне напомене*

*Доношењем новог Закона о рачуноводству и ревизији ("Сл. гласник РС", 46/06), који је ступио на снагу 10.06.2006. године, настали су многи проблеми у финкционисању система финансијског извештавања, с једне стране и знатно је угрожен професионални, економски и друштвени положај професионалних рачуновођа и рачуноводствених предузећа и предузетника, с друге стране.*

*Проблема у функционисању система финансијског извештавања, који је Закон створио има много, али највећи проблеми су:*

- *Закон се не може непосредно применити ни у једном битном сегменту без подзаконских аката, које ће донети овлашћени државни органи, а нису прописани рокови за њихово доношење;*
- *Закон уводи различите основе финансијског извештавања, при чему је за један велики број субјеката напуштен концепт обавезне примене МРС/МСФИ, а алтернатива се незна, јер ће се накнадно утврдити посебним подзаконским актом;*
- *Закон није одредио надлежности у вези са превођењем и објављивањем МРС/МСФИ и МСР, које треба применити, па ће и даље бити присутна кофузија у примени, као што је, због необјављивања решења, настала код израде финансијских извештаја за 2005. годину, иако је Савез на време превео и објавио све стандарде и о томе обавестио Министарство финансија.*

*Овим законом посебно је угрожен положај рачуноводствене професије:*

- *Закон дели рачуноводствену професију на ону која се бави пословима рачуновдства и ону која се бави пословима ревизије, при чему ствара и посебну, парадржавну установу, Комору овлашћених ревизора, на штету пореских обвезника, власника капитала, професионалних рачуновођа, али и државе;*
- *Закон потпуно маргинализује рачуноводствену професију и професионалну стручност рачуновођа, дозвољавајући да вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, правно лице или предузетник, могу поверити било коме.*

*Имајући предходно у виду, као и велики број других недостатака и нејасноћа, који Закон чине назадним, нејасним, а у неким деловима и неприменљивим, Савез рачуновођа и ревизора Србије жели да овим путем упозна своје многобројно чланство, управу и менаџмент правних лица и предузетника, правна лица и предузетнике регистроване за вођење пословних књига, као и оне који користе њихове услуге, са оценама и ставовима тела и органа Савеза, везаних за Закон, као и научних институција и компетентних појединаца.*

*У том смислу овај "Глас рачуновођа" је у целини посвећен активностима везаним за нови Закон о рачуноводству и ревизији, али без текста тог закона, који без подзаконских аката није могуће применити. Тек када буду донета подзаконска акта, Савез ће се са дужном пажњом, у интересу чланства и обвезника његове примене, бавити самом применом Закона и тада ће сва документа бити објављена. Поред тога Савез ће наставити активност на доношењу квалитетнијег Закона о рачуноводству, у циљу стварања повољног амбијента за развој рачуноводства и рачуноводствене професије и укључења у европске процесе.*

САВЕЗ РАЧУНОВОЂА И РЕВИЗОРА СРБИЈЕ
Serbian Association of Accountants and Auditors

*Упознати управу, менаџмент, директоре, предузетнике и професионалне рачуновође*

# П Р О Г Л А С

**Поводом новог** *Закона о рачуноводству и ревизији*
**("Сл. гласник РС", бр. 46/06)**

Овај проглас намењен је целокупној јавности заинтересованој за квалитет финансијског извештавања у Србији, пре свега власницима, менаџменту, директорима и другим лицима одговорним за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, а посебно правним лицима и предузетницима, пружаоцима и корисницима рачуноводствених услуга.

Оцена научне и компетентне професионално–стручне јавности је да је Закон веома назадан, непримерен условима привређивања, у многим деловима нејасан, а у појединим деловима неприменљив. Такав закон:

1. уводи различите основе финансијског извештавања, чиме је нарушено јединство економског система у Србији, са несагледивим последицама;
2. нема јасну поделу надлежности, не уводи на потпун и адекватан начин међународну професионалну регулативу и призната правила Међународне федерације рачуновођа (IFAC), и професионалне организације Савез РР Србије у чијој је надлежности имплементација Међународне професионалне регулативе и креирање националних професионалних и етичких стандарда – незаменљивих инструмента квалитета финансијског извештавања што додатно нарушава достигнути ниво стандардизације финансијског извештавања у Србији;
3. искључује националну професионалну регулативу, чиме је поништио дугогодишње тековине развоја рачуноводства и рачуноводствене професије у Србији;
4. услуге ревизије финансијских извештаја уређује на начин супротан признатим стандардима и уводи обавезну ревизију средњих правних лица, што се нигде не уређује Законом, чиме се ова правна лица додатно оптерећују трошковима, без икакве користи за квалитет финансијског извештавања, а интерну регулативу прописује Законом;
5. потпуно занемарује Међународне стандарде едукације и професионалну стручност рачуновођа, најбитније и незаменљиве чиниоце квалитета финансијског извештавања;
6. не прописује стандарде контроле квалитета и професионалну контролу услуга, што захтева међународна професионална регулатива;
7. садржи казнене мере, а нема контроле примене Закона;
8. прописује предају финансијских извештаја поред Агенције за привредне регистре и Народној банци Србије уз плаћање накнада и једним и другим.

Поред наведеног, Закон је неприменљив без подзаконских аката, који нису донети, тако да није јасно како применити Закон, поготово што су ранији подзаконски прописи на које упућују прелазне одредбе супротни Закону, што додатно ствара конфузију у финансијском извештавању Србије.

**Имајући у виду наведено и деградирану улогу професионалних рачуновођа, Савез, као њихова асоцијација, жели да укаже на одговорност по члану 28. управе, менаџмента и предузетника и интерне обавезе по члану 16, што детаљније објашњавамо у наставку.**

**Ви, управа, директори, менаџери и предузетници, новим Законом о рачуноводству и ревизији, одговорни сте за истинито и поштено састављање и приказивање финансијских извештаја. Члан 16.**

**прописује обавезу правних лица и предузетника да има запослено лице, а управа интерним актом одређује стручност лица за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, што додатно увећава Вашу одговорност. У тржишним привредама се прописује професионална стручност и одговорност лица за обављање таквих послова, а код нас је то овим законом пренето на управу, односно на вас директоре, менаџере и предузетнике.**

**Нови Закон прописује да морате имати запослено лице за те послове, а Ви одговарате за све, па и вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, али и за стучност лица којима поверавате те послове.**

**Предлог Савеза је да у вашем интерном акту утврдите одговарајући ниво професионално стручног звања «рачуновођа», «самостални рачуновођа» или «овлашћени рачуновођа» – са професионалном лиценцом лица одговорног за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, у складу са законском професионалном и интерном регулативом.**

**Поштовани, ако то не урадите интерним актом ваша одговорност је једина и највећа.**

**Професионална лиценца је исправа о професионалној стручности рачуновођа – чланова Савеза за послове из чл. 16. и 17. Закона коју издаје Савез РР Србије на основу регистроване делатности (решење бр. V-Фи 4865), IFAC–овог Етичког кодекса за професионалне рачуновође, међународног стандарда континуиране едукације IES–7 и POC–31.**

**Цењени менаџери, директори и предузетници, у вашем је интересу да професионално стручан и етички опредељен професионални рачуновођа буде део вашег менаџерског тима, па користите ваше право и обавезу и по чл. 16, пропишете интерним актом одговарајући ниво професионалног звања у рачуноводству, лица одговорног за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, или те послове поверите привредном друштву или предузетнику које те услове испуњава, а на то Вас обавезује и одредба члана 32. став 2. Закона о привредним друштвима ("Сл. гласник РС", бр. 125/04).**

**Савез рачуновођа и ревизора Србије, као члан Међународне федерације рачуновођа и других регулаторних тела и званични представник за превод, објављивање, промоцију и имплементацију међународне професионалне регулативе прописане чланом 2. став 3. Закона, наставиће да преводи и објављује међународну професионалну регулативу, националну усклађује са њом, да оспособљава рачуновође за стицање професионалних звања и кроз континуирану едукацију која је неопходна ради издавања лиценце о професионалној оспособљености, обезбедити висок ниво стучне оспособљености рачуновођа, а све у циљу квалитетног финансијског извештавања. На путу изградње модерног рачуноводства и рауноводствене професије Савез је спреман на сарадњу са свим заинтересованим.**

**Сваке године Савез ажурира и објављује Именик професионалних рачуновођа и Регистар предузећа и предузетника за рачуноводство и ревизију – чланова струковне коморе. Именик се у складу са међународним обавезама доставља Међународној федерацији рачуновођа – IFAC–у.**

**Савез РР Србије од својих чланова – професионални рачуновођа захтева да поверене послове обављају на највишем нивоу квалитета, по IFAC–овим етичким Кодексом за професионалне рачуновође, а чланови струковне Коморе предузећа и предузетници услуге пружају на основу уговора у складу са Законом и професионалном регулативом.**

*На крају, у циљу јединства система финансијског извештавања у Србији и стварања јединственог пословног амбијента, препоручујемо малим правним лицима и предузетницима, који пословне књиге воде и финансијске извештаје састављају по овом закону, да наставе примену МРС/МСФИ. На овај начин имаће потпуно упоредиве финансијске извештаје, као неопходне претпоставке за успостављање равноправних пословних односа са онима који, по Закону, имају обавезу пуне примене МРС/МСФИ (велика и средња правна лица, банке, осигуравајуће компаније и сл.).*

Непотребно је враћати се на уредбе, ако су стандарди будућност, што свакако јесу. Прописани Контни оквир и професионална активност Савеза омогућава примену МРС без проблема.

Струковна комора предузећа и предузетника
за услуге рачуноводства

Савеза рачуновођа и
ревизора Србије

# Закључци са 37. симпозијума

На крају тродневног рада 37. симпозијума, одржаног на Златибору у периоду од 25–27. маја 2005. године, под насловом "**Међународна професионална (рачуноводствена) регулатива као основа квалитета финансијског извештавања**" у организацији Савеза рачуновођа и ревизора Србије општи је закључак свих учесника (око 1.000), као и аутора реферата да је међународна професионална регулатива из области рачуноводства и финансијског извештавања најбоља и незаменљива основа квалитетног рачуноводства и финансијског извештавања, како на националном, тако и на међународном нивоу. За нашу економију и рачуноводствену професију то је од изузетног значаја, јер смо у процесе интеграција у европску и светску економију укључени са релативно ниском и нетранспарентном националном културом финансијског извештавања, а квалитетно финансијско извештавање је један од важнијих елемената програма стабилизације и придруживања.

*Проф. др Благоје Новићевић, председник Симпозијумског одбора*

За економију Србије примена међународне професионалне рачуноводствене регулативе је значајна из следећих разлога:

1. цео економски и друштвени систем би се учинио транспарентним међународном пословном окружењу са свим предностима и недостацима,
2. способност Србије да учествује на глобалном тржишту капитала значајно би се повећала,
3. Интензивирао би се прилив инвестиција у Србију на здравим основама,
4. смањио би се ризик улагања и цена капитала у Србији а самим тим би се динамизовао раст и развој,
5. поједноставило би се међународно поређење,
6. трошкови прилагођавања и придруживања били би далеко мањи и др.

За наше професионалне рачуновође, чију се рад разликује од других по степену одговорности, мудрости и бриге за друштвену добробит, финансијско извештавање према међународној професионалној рачуноводственој регулативи имало би посебан значај јер:

1. сваки наш професионални рачуновођа пружао би услуге највишег могућег нивоа квалитета у интересу јавности,
2. рачуновође би добиле кључну улогу у менаџерској структури предузећа, по угледу на Европу и свет,
3. наше професионалне рачуновође би стицале, развијале и примењивале доказана међународна знања и вештине.

Закључено је, такође, да су Влада и Скупштина Србије игнорисале сва новија до-

стигнућа науке и струке из области финансијског извештавања, као и све наведене предности извештавања заснованог на међународној професионалној рачуноводственој регулативи и донела један назадан Закон о рачуноводству и ревизији, примерен можда условима привређивање од пре 30 или 40 година. У вези с тим, учесници Симпозијума су усвојили следеће предлоге:

1. да се СРРС обрати свим релевантним међународним професионалним организацијама и телима како нови законски регулаторни оквир донет на Скупштини не би био сметња развоју квалитетног финансијског извештавања, односно сметња економском развоју Србије и битно успорио процес стабилизације и придруживања,

2. да се замоле катедре за рачуноводство свих државних и приватних факултета да се огласе поводом доношења новог Закона о рачуноводству и ревизији и

3. да се замоле велики пословни системи, рачуноводствене фирме и агенције, као и ревизорске фирме да дају примедбе на донети Закон и укажу на негативне последице лоших законских решења.

*Дана 27.05.2006.*

**проф. др Благоје Новићевић**


САВЕЗ РАЧУНОВОЂА И РЕВИЗОРА СРБИЈЕ

и **РАЧУНОВОДСТВО** д.о.о.

САВЕТОВАЊЕ
ПРОФЕСИОНАЛНИХ РАЧУНОВОЂА
БУЏЕТСКОГ РАЧУНОВОДСТВА

**АКТУЕЛНИ ЗАКОНСКИ ПРОПИСИ У ОБЛАСТИ БУЏЕТСКОГ СИСТЕМА И ПРОМЕНЕ СИСТЕМА УПРАВЉАЊА ЈАВНИМ ФИНАНСИЈАМА**

*Златибор*

*25-27. септембар 2006.*

**VII ЈЕСЕЊИ СЕМИНАР**

**ПРИМЕНА МРС/МСФИ, ПОРЕСКИХ И ДРУГИХ АКТУЕЛНИХ ПРОПИСА**

*Златибор*

*28-30. септембар 2006.*

***Програми и услови учешћа на семинарима биће објављени у нашим редовним издањима***

**РАЧУНОВОДСТВО** тел. (011) 33-45-043, 32-38-611, 32-33-088 саветовање

# Нови Закон о рачуноводству и ревизији – домети и ограничења

Потреба за доношењем новог Закона о рачуноводству у Републици Србији, настала је одмах након доношења Закона о рачуноводству и ревизији крајем 2002. године, јер је такав закон, уместо да регулише финансијско извештавање, довео до потпуне дерегулације, тако да је настао велики хаос у финансијском извештавању у Србији. Тај закон, који је донела Савезна скупштина СРЈ, једино добро које је донео, је у томе што је увео професионалну регулативу у финансијско извештавање, при чему многа важна питања није дефинисао или их је нејасно дефинисао, а поједине одредбе учинио неприменљивим.

Нови закон је требало да у потпуности регулише финансијско извештавање, на модеран и разумљив начин, са потпуном поделом надлежности, да испуни државне захтеве, омогући правним лицима и предузетницима неометану примену, без посебних тумачења, професионалним рачуновођама обезбеди услове да своју праксу извршавају на највишем професионалном нивоу и у интересу јавности, а корисницима финансијских извештаја донесу пословну сигурност.

Нови Закон о рачуноводству и ревизији, који је Народна скупштина Републике Србије донела 25.05.2006. године, нажалост, ништа не обезбеђује од потребног, већ умногоме руши достигнуте тековине у овој области у Србији.

Начелно, текст новог Закона о рачуноводству и ревизији:

- је у појединим деловима нејасан и у многим деловима неприменљив;
- сачињен је без учешћа професије, научне и компетентне стручне јавности, без уважавања било каквих сугестије из такозване "јавне расправе", коју је организовало Министарство финансија, преко интернета, иако се у образложењу наводи учешће професије;
- не уважава добре тековине развоја рачуноводства у Србији, одбацујући националну професионалну регулативу, усклађену са међународним стандардима;
- позива се на међународне професионалне захтеве, а игнорише сугестије међународно признате професионалне организације, пуноправног члана Међународне федерације рачуновођа;
- формира нову државну организацију, правно лице, коју у потпуности контролише министар финансија, у условима када струковна организација већ постоји, са успешном традицијом од преко 50 година, међународно призната, са потпуном инфраструктуром и великим чланством рачуновођа и ревизора, веома заслужну за хармонизацију финансијског извештавања у Србији и главног промотера међународне професионалне регулативе;

- уводи некаква измишљена, непотребма занимања, као обавезна (овлашћени интерни ревизор), уз обавезу да носиоци тих занимања буду чланови некакве Коморе;
- даје значајна овлашћења министру финансија, што га чини још нејаснијим, јер је за примену једног броја одредаба потребно да министар донесе решење;
- нема уређено питање контроле примене закона, а уводи казнене мере;
- позива се на препоруке експерата Светске банке, а не уважава велики број њихових сугестија.

Анализом појединих одредаба Закона, запажа се следеће:

1. У члану 2. када се наводи професионална регулатива, од међународне професионалне регулативе, којој се даје предност у образложењу самог предлога, нису наведене две велике и веома значајне групе стандарда, Међународни образовни стандарди и Међународни стандарди контроле квалитета. Поред ових међународних стандарда, нема ни националне професионалне регулативе, која представља добре тековине развоја рачуноводства у Србији, заснованог на међународним захтевима. Ово је учињено на велику штету квалитета финансијског извештавања у Србији, а циљ је био потпуна елиминација професије, преко професионалне организације, од било каквог утицаја на рачуноводствену праксу, јер је сигурно да питањем образовања и контроле квалитета рачуноводствене праксе, може да се успешно бави само професија, што ауторима Закона није циљ. Навођење Кодекса етике за професионалне рачуновође, као професионалне регулативе представља неуспео декор овог закона, јер у даљем тексту нема ни слова о томе ко се стара о његовој примени и ко утврђује и какве санкције изриче, ако се пракса обавља супротно етици.

2. Истим чланом је уређено да мало правно лице и предузетник **могу**, а велика правна лица, средња правна лица, правна лица која састављају консолидоване финансијске извештаје, правна лица која емитују хартије од вредности и друге финансијске инструменте којима се тргује на организованом финансијском тржишту, као и сви издаваоци хартија од вредности и дргих финансијских инструмената, **обавезно** примењују МРС/МСФИ. Министар финансија прописује начин признавања, мерења и процењивање имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника који не примењују МРС/МСФИ.

Овакве одредбе нарушавају јединство финансијског извештавања у Србији, јер једна правна лица примењују једне прописе, а друга правна лица друге прописе који нису ни пропсани, већ се чека да то уради накнадно министар финансија, што у старту закон чини нејасним и непримењивим. Примена различитих прописа у финансијском извештавању има много недостатака, од којих су најзначајнији:

- Нејединство система онемогућава примену једне од најважнијих квалитативних карактеристика финансијских извештаја – **упоредивости.** Уколико се примењују различите основе, упоредивост се губи када се прелази из једног нивоа у други ниво величине, али и приликом поређења између правних лица, при чему могу да се погрешно оцене како позиција, тако и успех правног лица, а посебно промене у позицији, што је све скупа основ финансијског извештавања.

- Ако мала правна лица учествују на тендерима код великих правних лица и других, који за веће послове расписују тендере, уз сву документацију достављају и своје финансијске извештаје, који ће сигурно морати, ради правилне оцене бонитета, да саставе према МРС/МСФИ, што ће им додатно повећавати трошкове.

- Банке ће за сарадњу са овим ентитетима, такође захтевати финансијске извештаје по МРС/МСФИ.

- Ако министар утврђује прописе, онда су ти прописи непознати у моменту доношења закона, врло често променљиви, подложни утицајима, разних неформалних група и предствљају погодно тле за разне врсте корупције. Уколико се стварно желео транспарентан систем финансијског извештавања и за мала правна лица и за предузетнике, а да се непримењују МРС/МСФИ, законом је требало утврдити основе тог система. Образложење да је примена МРС/МСФИ скуп систем за мала правна лица и предузетнике само је изговор за оне који који имају други циљ, с обзиром на бројност малих правних лица, или не познају суштину МРС/МСФИ.

**3.** У члану 3. утврђено је право превођења, објављивања и усклађивања МРС/МСФИ и МСР, у складу са препорукама међународних регулаторних тела, за правна лица или органе, који од ових тела добију право за превод и објављивање, с тим да решење о овоме доноси министар и то решење објављује у "Службеном гласнику Републике Србије". Оваква одредба, искуство је показало, нема никаквог значаја. И у претходном закону постојала је оваква одредба, које се министар није придржавао. Савез рачуновођа и ревизора Србије, као пуноправни члан IFAC–а, добио је све сагласности за превод и објављивање МРС/МСФИ и МСР и обавестио министра, да су извршени превод и објављивање стандарда који се примењују и на 2004. годину и на финансијске извештаје за 2005. годину, али то никада није објављено у "Службеном гласнику РС", па је настала велика дилема у вези с тим који се стандарди примењују, они из 2004. године или они из 2005. године, чиме је постојећи хаос у финансијском извештавању Србије додатно увећан.

**4.** Тачкама 4 и 5 (члан 4, 5 и 6) није место у поглављу I, где се налазе, већ у делу који се односи на ревизију, односно у поглављу X. Иначе, што се тиче самих одредаба у овим члановима, може се рећи да услови за стицање звања *овлашћени ревизор*, омогућавају лицима са веома малим стажом и недовољним познавањем рачуноводства да стекну ово звање, чиме се директно утиче на квалитет ревизије. Решење које има национални рачуноводствени образовни стандард РОС 31 (усвојен још 1993. године), значајније обезбеђује квалитет, јер да би неко био *овлашћени јавни рачуновођа* (читај *овлашћени ревизор*), мора пре тога да стекне звање *овлашћени рачуновођа* и да након 3 године од стицања овог звања и стажа на пословима ревизије или руковођења пословима рачуноводства положи испит, а то значи бар 6 година стажа у струци. Посебно је питање програм за полагање испита, јер ако овај програм није према захтевима међународних образовних стандарда и Осме директиве ЕУ, онда је сигурно да, звања стечена на тај начин, могу имати само локални кредибилитет. Ово се из Закона не види. Увођење звања *овлашћеног интерног ревизора* у овај закон нема никаквог смисла, па га нећемо ни коментарисати.

**5.** У члану 7. став 4. ствара велику конфузију и делује дестимулативно. Овим ставом је предвиђено, да се у средња предузећа разврставају и она правна лица, која имају већи износ само код једног од критеријума из става 2. Ово значи да ако мало правно лице које има запослених испод 50 и вредност имовине испод милион ЕВРА, несме да направи већи приход од 10 милиона ЕВРА, јер ће ући у групу средњих правних лица, што је дестимулативно, с обзиром на друге обавезе које има овакво правно лице, по овом Закону (сви финансијски извештаји, ревизија и сл.).

У овом члану такође је дискутабилно место Народне банке Србије, с обзиром на надлежности Агенције за привредне регистре, којој се достављају и подаци о разврставању и финансијски извештаји. Дупло достављање података државним органима изискује увек дупле трошкове, што је веома лоше.

**6.** У члану 8. став 2. предвиђено је да су правно лице и предузетник, који врше обраду података на рачунару (данас 99% ових ентитета врши обраду на рачунару) дужни да користе **стандардни** рачуноводствени софтвер који омогућава функционисање система интерних рачуноводствених контрола и онемогућава брисање прокњижених пословних промена, али није предвиђено који су стандарди за рачуноводствене софтвере, јер је искључен национални рачуноводствени стандард ЈРС 33 (донет још 1993. године),[1] који је регулисао квалитет рачуноводственог софтвера на основу међународних информатичких стандарда.

**7.** Члан 16. представља највећу деградацију рачуноводствене професије, јер одустајање од концепта обавезног професионално–стручног звања, који је једна од најбољих тековина развоја рачуноводства, наноси највећу штету, како професији, тако и концепту финансијског извештавања за потребе јавности. Овим чланом се ствара могућност потпуног разграђивања достигнутих тековина система финансијског извештавања у Србији.

---

[1] "Сл. лист СРЈ", бр. 88/93, од 31.12.1993.

Шта све негативно доноси примена става 1. овог члана?

- доводи до потпуног хаоса у финансијском извештавању у Србији, јер ће "савремени бизнисмени", којих је веома велики број, уместо професионалних рачуновођа, посвећених професији и професионалној етици, послове вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја, поверавати приученим "креативцима", који ће креирати начине за испуњење њихових жеља, на начин да се прикрију стварни финансијски положај и остварени резултати, што ће се посебно одразити на поверење у финансијке извештаје;
- доводи до стварања изузетно нелојалне конкуренције, која положај рачуноводствене професије потпуно маргинализује, са несагледивим последицама по будућност ове, за јавност веома значајне професије. Професионалци посвећени професији и професионалној етици, који већ дуже одолевају разним притисцима својих послодаваца и клијената, тешко да ће моћи, у оваквим условима, да се баве овим изузетно значајним занимањем, што ће довести до драстичног пада поверења у ову професију;
- ствара веома погодно тло за обављање ових послова у зони сиве економије, што значајно умањује могућност повећања јавних прихода путем опорезивања ових услуга, а легалан рад директно угрожава;
- оваква одредба је у директној супротности са Одељком 3, "Професионална оспособљеност", IFAC – овог *Етичког кодекса за професионалне рачуновође*, који недвосмислено инсистира на обуци и испиту значајним за професију, као и на одржавању професионалне оспособљености. Уколико овога нема, настаје велика резерва према компетенцијама таквих рачуновођа;
- други став члана 16, нема никаквог смисла, нити је могућ, из простог разлога што правно лице или предузетник не може својим општим актом да одређује одговорно лице код другог ентитета, како због унутрашње организације, која је унутрашња ствар власника, тако и због проблема флуктоације запослености, као општег ограничења.

8. У члану 17. став 1. уређено је да се поверавање вођења пословних књига и састављање финансијских извештаја, врши уговором, што је добро и то једино треба да буде одредба овог става. Све остало је потпуно ограничено, јер предузетник регистрован за вођење пословних књига може да води књиге и саставља финансијске извештаје, без запослених лица. Оваква одредба значи, да свака фирма регистрована за пружање рачуноводствених услуга мора да има, поред власника, и запослена лица.

9. У члану 20. став 3 и став 4. су нејасни, јер се у ставу 3. не прецизира од кога овлашћени ревизор тражи "независну потврду"; ако од свог клијента, онда је то непотребно, јер се то подразумева, а ако од клијентових дужника и поверилаца, онда је то тешко остварити, а по ставу 4 мала правна лица и предузетници не састављају Напомене, док су остала лица обавезна по МРС/МСФИ.

10. Члан 21. нема никакво значење, већ само непотребно увећава текст.

11. У члану 25. дефиниције финансијских извештаја су непотребне, јер су садржане у МРС 1, а и не представљају никакве норме.

12. Поглавље VIII и члан 29. немају места у овом закону, јер послови интерне ревизије немају никакве везе са јавним интересом, на који се Закон позива.

13. У члану 30. непотребно је достављање финансијских извештаја Народној банци, када се већ, по другом закону, обавезно достављају Агенцији за привредне регистре. Оваква одредба условљава да сви ентитети који достављају финансијске извештаје врше дупли посао и сносе увећане трошкове, непотребно.

14. Цело поглавље X, које се односи на ревизију финансијских извештаја, дефинисано је на један веома кофузан и недоследан начин. Већ у члану 37. види се да законодавци имају жељу да преко ревизије врше контролу финансијског пословања, али би у исто време желели да то не буде баш видљиво. Када дефинишу за кога је обавезна ревизија финансијских извештаја, сете се да нема контролора за оне који немају обавезе ревизије (мала правна лица и предузетници), па за њих уведу могућност да их контролише порески орган, чему наравно није место у овом одељку.

Код ревизије финансијских извештаја, непотребна је обавезна ревизија код средњих правних лица, где је јавни интерес незнатан, где су власници најчешће индивидуални или ортаци, који не емитују хартије од вредности и за које је обавезна ревизија само бирократска обавеза, која никоме не треба, а условљава значајне трошкове.

Члан 38. на несистематичан начин, веома обимног текста, покушава да уреди питање обављања ревизије, при чему се за основе ревизије утврђују МСР, што је добро, а затим на невешт начин наводе поједини принципи из МСР, што је непотребно и што оптерећује текст. У овом члану је требало позивање и на Међународне стандарде обезбеђења квалитета и Кодекс професионалне етике, који посебно регулише питање независности ревизије. У овом члану се уводи и професионално звање Лиценцирани овлашћени ревизор, а да се не зна како се ово звање стиче изузев што се у наредном члану говори да некаква Комора издаје и одузима лиценце, а и прописује услове за стицање, продужавање и одузимање лиценци, уз сагласност министра.

Члан 39. прописује само нека овлашћења Коморе, што се касније, када се више говори о Комори понавља, што такође оптерећује Закон.

У члану 40. последњи став је непотребан, делује збуњујуће јер према Кодексу професионалне етике, ревизор не може да врши клијенту ревизије било какве услуге.

У члану 42. тачка 2, у другом ставу, захтева се некакав акт, којим се утврђује методологија обављања ревизије. Овакав приступ је формалистички, јер је методологија само форма. Много важније је да се акт односи на организацију ревизије и обезбеђење квалитета ревизије, с обзиром на то да су то најважнији сегменти у приступу ревизији, нарочито ако се у потпуности примењују МСР.

У члану 45. дата су ограничења за бављењем ревизијом на један доста конфузан начин, при чему се покушава да се један од основних принципа, којих морају да се придржавају професионалне рачуновође, а за професионалне рачуновође у јавној пракси основни принцип, **независност** сведе на неколико тачака, иако Кодекс професионалне етике овом принципу поклања скоро половину свог целокупног текста. Поставља се питање, шта је са свим претњама независности, које Кодекс посебно обрађује.

15. Поглавље XI у целини се односи на формирање, овлашћења и обавезе Коморе овлашћених ревизора, њено финансирање и управљање. Ово поглавље не треба значајније коментарисати, с обзиром на то да формирање и израстање таквог тела захтева много времена и новца, у условима када већ постоји веома организована, међународно призната, финансијски независна, кадровски веома оспособљена и професији потпуно посвећена, професионална организација. Формирање Коморе има неколико недостатака од којих су најважнији:

- врши се подела рачуноводствене професије, у малој земљи, која може да доведе до супротстављања професионалаца на истом послу, што није добро са становишта заштите јавног интереса;

- захтева много времена за формирање и консолидацију, уз неизвесност обезбеђења стручног кадра који може да буде креатор и носилац веома важних послова, којима Комора треба да се бави. Када се види какве кадрове из ове области има Министарство финансија, свако коме је стало до уређења ове области треба да буде забринут за будућност ревизије у Србији;

- свака организација која се тек формира захтева велики новац, у овом случају пореских обвезника Републике Србије. Пракса је показала да мало државних чиновника води рачуна о новцу пореских обвезника, тако да један трошак од милион до два милиона *ЕВРА*, вероватно за њих није много. (формирање Коморе ревизора Румуније, коштало је два милиона *ЕВРА*, али то нису платили грађани Румуније, већ Институт Шкотске из донација ЕУ);

- посебно је негативно што индивидуално чланство ове коморе чине искључиво овлашћени ревизори, који због личних интереса могу да утичу на све активности којима се Комора бави, па тако и на конкуренцију и стварање монопола;

- како је Комора зависна од Владе и у суштини је Владина организација, јер министар финансија одређује управне органе и контролише рад, тешко да може бити примљена у чланство међународних организација, јер се за пријем, скоро код свих међународних организација, тражи потпуна независност у односу на државне органе, како управљачка, тако и финансијска.

16. У поглављу XII уређено је питање образовања Националне комисије за рачуноводство, што је добро, јер овакво тело има значајну улогу у развоју рачуноводства, потпуној имплементацији професионалне регулативе, усаглашавања ставова професионалних организација са ставовима Министарства финансија и сл. Добро је што Влада формира овакво тело, али није добро што је под контролом Министарства финансија и што извештаје о свом раду не доставља Влади. Из члана 62. произилази да Министарство финансија предлаже све чланове овог тела, што није добро, већ је требало да струковне организације и Народна банка предложе своје кандидате директно Влади, како би се избегао апсолутни утицај министарства на ово тело.

Ово тело је требало да добије овлашћење да врши надзор над ревизијом у Србији, а да контролу врши професија и доставља посебне извештаје Националној комисији за рачуноводство, што би обезбедило овом телу укупан надзор над професијом.

17. Поглавље XIII односи се на надзор и то само на надзор над радом предузећа за ревизију и Коморе овлашћених ревизора. Концепт да посебни државни контролори врше надзор над радом предузећа за ревизију и то на начин како је предвиђено Законом, своди се само на форму. Наиме, према одредбама члана 63, надзор се своди на формалну контролу испуњености услова за рад ревизорског предузећа, док класичног надзора, који има задатак контроле квалитета ревизорских услуга, по којој се поред предузећа, контролише и рад запослених ревизора, нема ни у назнакама. Погрешно постављени концепт, само може да повећа неповерење јавности у финансијске извештаје, а посебно у ревизију, која данас нема никаквог смисла.

18. Казнене одредбе, према овом закону, које се још сматрају и привредним преступом, немају никаквог смисла, јер нико није задужен за контролу примене овог закона. Од свих 15 тачака члана 68, само је могућа примена тачака 1, 12, 13 и 14, а односи се на посебне обавезе правних лица и предузетника, јер се сами експонирају, док за остале тачке нема ко да утврди чињенично стање.

19. У члану 69. предвиђене су казне и за предузетника по свим тачкама од 2. до 12. из члана 68, па и по тачки 2 ако општим актом не уреди рачуноводство, а члан 2. став 5. му даје могућност да не доноси општи акт или тачку 8. која тражи исказивање неусаглашених потраживања у Напоменама, а чланом 30. став 2, обавезни су да достављају само Биланс стања, Биланс успеха и Статистички анекс. Овакве одредбе су збуњујуће, па је аутор Закона морао да води рачуна о применљивости појединих захтева.

20. Прелазне и завршне одредебе Закона су такве да се из њих не може закључити како ће се Закон применити и када, јер се не може применити без подзаконских аката, а рокови за њихово доношење нису утврђени. Одредбом у члану 76. став 2, да "до доношења подзаконских аката на основу овлашћења из овог закона, примењиваће се подзаконски акти донети на основу закона који је престао да важи ... ако нису у супротности са овим законом", истакнуто је да законодавац није добро разумео закон који је донео, јер ни претходна подзаконска акта нису била сагласна ни са предходним законом, односно била су превазиђена (контни оквир и садржина финансијских извештаја).

Укупно посматрано, нови Закон о рачуноводству и ревизији има текст који је далеко од свог образложења (тачка 1, 2, 3 и 5 разлога за доношење Закона), које нећемо значајније коментарисати и поред чињенице да садржи много лепих жеља, неутемељених у тексту Закона. Основни недостатак овог закона је што се посебна пажња поклања ревизији и рачуновођама који се баве ревизијом, а рачуноводство и рачуновође, које се баве рачуноводством, маргинализују. Овакав однос према рачуноводству, може само да уназади финансијско извештавање, јер већа пажња посвећена ревизији, без експерата у рачуноводству, не може да унапреди финансијско извештавање. Скандале у финансијском извештавању Србије, где високо профитабилне фирме не исказују добит, показују да нико у систему финансијског извештавања код ових фирми, свој посао није радио према МРС/МСФИ, МСР и Кодексу професионалне етике. Нови закон о рачуноводству и ревизији води финансијско извештавање у још већу странпутицу од постојеће. Његовим усвајањем настаје потпуни хаос у финансијском извештавању Србије, са несагледивим последицама.

Што се тиче ОБРАЗЛОЖЕЊА које је дато уз Предлог закона приликом доношења, на њега не треба губити време јер садржи много неистина, импровизација и неутемељених памфлета.

Као разлози за доношење овог закона, наводе се:

1. ”отклањање недостатака у примени важећег Закона о рачуноводству и ревизији и неопходност да се изврши допуна великог броја одредби у делу који се односи на примену професионалне и интерне регулативе у рачуноводству и на питања професионалних звања овлашћених ревизора и овлашћених интерних ревизора”. Ако се зна шта Закон садржи, онда је јасно да он не отклања недостатке сада већ бившег закона, већ ствара већу конфузију и недоследности;
2. ”отклањање присутних недостатака који се односе на контролу и надзор над предузећима за ревизију, давање и одузимање дозвола за њихов рад, као о друга важна питања која су Осмом директивом Европске уније и Међународним стандардима ревизије дефинисана”. Текстом овог закона ништа од реченог није отклоњено, осим што се формира некаква комора, која сигурно, у дужем периоду не може да отклони наведене недостатке.
3. ”прецизирање послова које треба да обавља Национална комисија за рачуноводство ...”, за којим постоји потреба, али не на начин предложен у Закону.
4. ”потреба за формирањем Коморе овлашћених ревизора ...”, што је непотребно, када постоји професионална организација која је кадровски и организационо потпуно оспособљена за вршење наведених активности, која се неће финансирати из буџета;
5. ”Предложена решења заснивају се на искуствима развијених земаља (не наводи се којих), као и земаља у окружењу, које су у поступку кандидовања или су постале чланице Европске уније”, што није тачно, када су у питању развијене земље, јер оне већином и немају Закон о рачуноводству, већ су питања финансијског извештавања регулисале трговачким законима, или законима о привредним друштвима, а што се тиче земаља у окружењу, оне су још увек, по организацији рачуноводства и образовању рачуновођа, далеко иза нас;
6. ”Предложена решења заснована су и на сугестијама и мишљењима експерата Светске банке (групе ROSC), на сугестијама и мишљењима струковних удружења и сугестијама и мишљењима већих ревизорских предузећа, као и предлозима проистеклих из јавне расправе, која је спроведена у вези радне верзије Нацрта закона о рачуноводству и ревизији”. Све ово је велика неистина, јер предлагач нема овлашћење од експерата Светске банке, да се позива на њихова мишљења и сугестије, а како су прихваћене њихове сугестије и мишљења, види се из извода препорука ове институције, које се налазе на крају овог текста. Ниједно мишљење ни сугестија јединог струковног удружења рачуновођа у Србији, које је и пуноправни члан Међународне федерације рачуновођа, Савеза рачуновођа и ревизора Србије, није уважено, нити од појединаца из такозване јавне расправе. Можда је било неких мишљења, неког појединца из великих ревизорских предузећа, којима нерегуларно стање углавном одговара;
7. ”Отклањање проблема који се односе на стручна и професионална звања лица која се баве пословима рачуноводства ...”. Иако је овом питању посвећен дужи текст, ово образложење, у самом тексту Закона скоро да се и не помиње, јер је решење пронађено у укидању потреба за било каквим професионалним и стручним звањима и дато право послодавцу да за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја својим актом постави било које лице. Поред реченог, цео овај део образложења садржи много неистина везаних за струковна удружења нпр. ”проглашавајући да међународна струковна удружења имају већу надлежност од националног законодавства” или: ”Предложено решење по коме се не прописују стручна звања из области рачуноводства је сагласно решењима свих земаља у ширем и ужем окружењу. У њиховим законима о рачуноводству се не уређују питања стручних звања у рачуноводству. То је била само специфичност, проистекла из наметања интереса појединих струковних удружења”. Аутор образложења Закона је цео овај текст, вероватно преузео из часописа ”Привредни саветник”, или је исти аутор писао и образложење Закона и текст у поменутом часопису. За овакве неистине, коментар није потребан.

Што се тиче образложења везаног за регулисање ревизије и формирање Коморе, може се рећи да је предлагач покушао да оправда свој однос према целокупном финансијском извештавању у Србији, на основама које уопште не познаје и које су за њега потпуна имагинација, или је можда нешто друго опасније од незнања.

**Неке сугестије и мишљења експерата Светске банке – ROSC пројекат**

Светска банка је у оквиру Извештаја о поштовању стандарда и прописа (ROSC) дала извесне препоруке у вези са побољшањем институтционалног и регулаторног оквира у Србији. Иако аутори Закона о рачуноводству и ревизији проглашавају да је нови закон усклађен са препорукама ROSC пројекта, чињеница је да препоруке не само да нису уважене, већ су одредбе новог закона у потпуности супротне препорукама Светске банке. У наставку наводимо само неке од препорука које нису усвојене:

**Poboljšati fakultetsko obrazovanje i profesionalnu obuku i "re–edukaciju" računovođa**

Osim toga, pored ovih poboljšanja, postoji snažna potreba za poboljšanjem kapaciteta računovodstvene i revizorske profesije s ciljem da se poboljša kvalitet finansijskih izveštaja i statutarne revizije, i da se promoviše poverenje javnosti. Pravo razumevanje i prihvatanje ovih novih računovodstvenih i revizorskih zahteva traži adekvatno obrazovanje i obuku za one koji pripremaju izveštaje, revizore i regulatorna tela. Ovaj Izveštaj daje više preporuka u vezi sa pitanjem kapaciteta.

***Eliminacija konfliktnih i dvosmislenih zahteva finansijskog izveštavanja.*** Da bi se osiguralo nepostojanje konfliktnih i dvosmislenih zahteva finansijskog izveštavanja, (vidi paragraf 13), zakonski okvir treba revidirati tako da regulatorni, statistički i poreski zahtevi ne utiču na finansijske izveštaje opšte namene zasnovane na MSFI. Ako su regulatornim telima potrebne dodatne (neobjavljene) informacije za kontrolu boniteta ili u statističke svrhe, onda to treba učiniti samo dopunom a ne odstupanjem od MSFI. To će doneti dodatnu korist u vidu mobilizacije regulatornih ustanova da pomognu sprovođenje zahteva za finansijskim izveštajima opšte namene, budući da će regulatorna tela imati ključni interes da obezbede da osnovni finansijski izveštaji bazirani na MSFI budu tačni (jer će njihovi izveštaji biti na tome utemeljeni).

64. **Paralelno sa poboljšanjima zakonskog okvira, postoji očigledna potreba za ulaganjem u obrazovanje i na taj način promovisanje promene u poslovnoj kulturi i povećanje kapaciteta računovodstvene i revizorske profesije, s ciljem da se poboljša kvalitet finansijskih izveštaja i statutarne revizije, i da se zadobije poverenje javnosti.** Neophodno je uložiti u kapacitete postojećih računovođa, kao što je neophodno pobrinuti se za kapacitete budućih računovođa. Za postojeće računovođe, Srbija mora da uvede pravne zahteve za kontinuiranim profesionalnim obrazovanjem, u skladu sa relevantnim IFAC standardima, kao i sa zahtevima pravnih tekovina. Za buduće računovođe, akademski program mora biti ažuriran, na primer, da obuhvati MSFI; treba obezbediti i modernizovati odgovarajući materijal za obuku; i profesori se moraju re–edukovati kako bi uspešno izašli na kraj s novim ažuriranim programom. Pored toga, sledećim pitanjima treba pokloniti pažnju s ciljem da se reše problemi utvrđeni u odeljcima II.B i II.C

- ***Računovođe u industriji:*** Program bi trebalo osmisliti imajući u vidu posebne potrebe za dodatnom edukacijom računovođa u industriji. Mogući pristupi su brojni, i mogu biti široko kategorisani kao direktna regulacija ili politike bazirane na podsticajima, koje se u daljem tekstu opisuju. "Prava" politika će verovatno uzeti u obzir i uključiti oba tipa, odnosno mešavinu pozitivnih podsticaja, kontrolu usklađivanja i kaznene mere.
    - Direktna regulacija uključuje zahteve propisane zakonom, njih nadzire i sprovodi regulatorno telo, a neusaglašavanje se kažnjava. Važno je istaći da je u zemljama članicama Evropske Unije postojao jasan trend udaljavanja od direktne regulacije računovodstvenih usluga, kao i revizije. Što se računovodstvene profesije tiče, direktna regulacija obično poprima jednu od sledeće tri forme: obavezno izdavanje licence, zaštita zvanja računovođe, ili kvalifikacija za eksternog računovođu.
    - Mere zasnovane na podsticajima: Dok direktna regulacija nalaže svojim pravilima određenu vrstu ponašanja, sprovođenje i sankcije, stimulativne mere ohrabruju određena ponašanja kroz nagrade, i one su obično zasnovane na tržištu. Vlada može da igra aktivnu ulogu u promovisanju unapređenja kvaliteta računovodstvene profesije kroz korišćenje podsticaja. Oni uključuju niz opcija, kao što je davanje dobrog primera kroz primenu najboljih međunarodnih iskustava iz oblasti računovodstva i revizije u državnim preduzećima, tako da ona mogu da posluže kao model za ostatak korporativnog sektora, obezbeđujući početni kapital ili poreske kredite za uvođenje re–edukativnog programa za računovođe u preduzećima.

На крају, намеће се дилема, шта је био циљ доношења оваквог Закона? Лоша намера или незнање. Време ће пресудити.

*ИЗВРШНИ СЕКРЕТАР*
*САВЕЗА РР СРБИЈЕ*
*Миодраг Живковић*

# Осврт на нови Закон о рачуноводству и ревизији

*("Службени гласник РС" бр. 46/06, од 2. јуна 2006)*

Објективно, изузетно велики значај прописа из наслова проистиче из више разлога. Довољно је, прво, да се само подсетимо какву и колико огромну улогу играју данас информисање и информисаност у свим доменима, а посебно када је у питању привређивање, где управо припада поменути пропис. Друго, данас постоји у Србији око 100.000 активних економских ентитета, на чије се пословање Закон о рачуноводству и ревизији (у даљем тексту: Закон) непосредно примењује. Иначе, улога ових економских ентитета је данас, као уосталом и до сада, од преовлађујућег и одлучног значаја у народној привреди Србије. Најзад, значају овог закона посебно доприноси и време када је донет, с обзиром на то да је то процес транзиције, то јест прелазак из једног у други, битно различит економски систем.

Иако би већ претходно изложено било сасвим довољан подстицај да се добронамерно критички размотри да ли и колико овај Закон доприноси сврси којој је намењен, императив да се ово учини проистиче из распрострањеног јединственог стручног мишљења, почев од припадника одговарајућих факултета универзитета у Београду, Новом Саду, Суботици, Нишу, и измештеном из Приштине,[1] до оних који упражњавају рачуноводство у оквиру економских ентитета.[2]

Њихово заједничко мишљење је да је овај Закон несумњиво далеко најгори и најпромашенији у односу на целокупно државно регулисање рачуноводства код нас, почев од фебруара 1945. године.[3]

Да бисмо лакше уочили, разумели и схватили у чему је додатни значај доношења овог закона у време транзиције, целисходно се је подсетити чему служи примарно законодавно регулисање рачуноводства у нормалним државама са нормалном привредом.

---

1) Колико је познато, једини јасан изузетак, бар по наслову "Шта доноси нови Закон о рачуноводству и ревизији крај самообманама", био би, објављен интервју у дневном листу "Политика" од 15 јуна 2006., са доцентом др Љубишом В. Станојевићем, представљеним као редовни професор, са приватног универзитета "Сингидунум", који је основан 2005. године. Ово условно стога што у њему стоји: "Не значи аутоматски да смо добили и знатно квалитетнији пропис од претходног, али и поред неких несавршености нови закон је доста афирмативнији за струку у односу на садашњу рђаву праксу". Оваква се неодређеност наставља у продужетку интервјуа, где се једино говори о заиста постојећим слабостима у пракси рада неких ревизорских кућа, без прецизирања каквих и којих, а пре свега без иједног аргумента шта је и како у новом пропису наводно адекватно регулисано.

2) Најрепрезентативнији део представника рачуноводствене професије Србије, од скоро 1000 окупљених на 37. симпозијуму Савеза рачуновођа и ревизора Србије, одржаном на Златибору под називом "Међународна професионална рачуноводствена регулатива као основа квалитета финансијског извештавања" од 25. до 27. маја о.г.,једнодушно је негативно оценио садржину Предлога закона, који је само уз један прихваћени амандман, изгласан у то време.

3) Садржина одлуке о једнообразном рачуноводству била је стручно прихватљива, али је постојала несумњива намера њене политичке злоупотребе за експропријацију целокупне имовине и осуђивање приватних власника капитала предузећа.

Наиме, Србија бар декларативно тежи да то постане и врати се у нормалну колотечину, после странпутице на којој се нашла при крају Другог светског рата и то је смисао транзиције. У исто време, груба је истина да су они и њени кадрови, који су у било каквој повезаности са рачуноводством, били образовани и обављали праксу у међувремену, сем сасвим ретких изузетака, оптерећени идеолошким предрасудама поменуте странпутице и без правог и довољног личног конкретног сазнања, шта је уистину нормална држава са нормалном привредом. Да није тако, транзицији и раскиду са донедавном прошлошћу не би било места и све би се свело на нормалну еволуцију.

Битна је у ствари разлика у улози и законодавном регулисању рачуноводства у друкчијим околностима пре и после транзиције, у ономе шта је у ова два случаја различити примарни јавни интерес који би требало да обезбеди закон. Пре транзиције у Србији то је било очување државне, односно парадржавне, такозване друштвене својине, као и надзор над поштовањем државних прописа приликом пословања економских ентитета. Како транзиција више одмиче, чак и пре њеног окончања, то би требало и морало да буде примарно заштита права приватних сопственика капитала уложеног у економске ентитете, као и све друге приватне имовине. Наиме, када је приватна својина основа не само економског система него и свега другог у једној земљи, путем заштите права њених сопственика, штити се у ствари цео њен поредак. Према томе, и када је реч о Закону, први критеријум би био да ли, колико и како доприноси његово примењивање заштити својине приватних власника и када су у питању заштита њихових права и када се ради о поштовању прописа уопште, док би се интерес државних органа за наплату дажбина налазио по редоследу иза претходних интереса заштите права приватног власништва.

Видеће се, међутим, из каснијих конкретних примера регулисања у Закону да је поступљено сасвим супротно и стога је он потпун анахронизам и концепцијски промашај.

Следеће што је изгледа посебно било тешко разумљиво и схватљиво приликом формулисања Закона, онима за то ангажованима, а што је видљиво из његовог образложења и образложења одбијања поднетих амандмана, јесте колико је целисходно и зашто коришћење угледања на релевантна регулисања у земљама чланицама садашње Европске уније, укључујући и IV, VII, VIII директиву. Пре свега, ваљало би имати у виду постојећу битну разлику између оних првих чланица на које се односи дванаест звездица на застави Европске Уније и последњих десет примљених. Није и не може бити исто нити свеједно да ли је нека земља искусила заблуду вишедеценијске тоталитарне марксистичке утопије, или је била поштеђена тога. Ту и настаје већ поменута разлика у односу на приватну својину и њено доследно прихватање.

Али то би подразумевало такође шта је природни и нормални редослед заинтересованих за рачуноводствено информисање[4] и због чега је такав, а што се на другој страни појављује као последица оптерећености наопаком традицијом и идеолошким предрасудама. С тим је тесно повезано и одсуство помисли у једном случају на безобзирно коришћење волунтаризма у формулисању државних прописа и њиховој примени, а у другом случају ово се сматра природним стањем ствари. Такође, стручни дигнитет и независност рачуновођа, као и неутрална природа финансијских информација, јесу нормална претпоставка, с тим што се злоупотребе тога када се открију драконски кажњавају, док се другде све релативизује и подлеже дневном утицају односа снага економских и/или политичких интересних група.

Претходна излагања имала су за сврху покушај само генералног указивања на то шта све лежи иза учињеног промашаја у облику новог закона. Много од онога што му се замера било је благовремено речено у току његове двогодишње припреме. Међутим, такозвана јавна расправа била је тако тенденциозно вођена да би се могло посумњати да ју је уопште било. Истовремено, ускраћивање иоле образложеног одговора на учињене примедбе и сугестије доводило је до неминовног исхода у виду фијаска. Како би раније или касније морало, по самој природи ствари, да ипак дође до радикалних измена и допуна тек усвојеног закона, у међувремену треба указати и инсистирати и на ономе, на чему у расправи није увек могло бити тежиште, једноставно из разлога, да се не би одлагало доношење Закона, можда у наивној нади да ће ипак кључне добронамерне примедбе и сугестије бити усвојене.

---

[4] У Уједињеном Краљевству Одбор за рачуноводствену стандардизацију формулисао је следећи редослед седам заинтересованих група за рачуноводствено информисање и њихов следећи редослед: 1. инвеститори; 2. финансијери; 3. добављачи и други пословни повериоци; 4. запослени у економском ентитету; 5. купци као пословни партнери; 6. влада и њене агенције; 7. јавност уопште. Statements of Principles, Accounting Standards Board (1999). Прирећено према Geoff Black Introduction to Accounting, Pearson Education Limited, Harlow, Essex, First published 2000, p.2.

**Урођене слабости већ у називу и завршним одредбама Закона**

Нормално, не би се могло нити смело да догоди да већ назив једног државног прописа, поготово ако је његово припремање трајало чак око две године, а који би иначе требало да одражава његову садржину, даје повод за крупне замерке. Али ваљда да удовоље нашим водећим политичарима, из свих табора без изузетка, који се једино слажу међусобно у томе да нисмо нормална земља, него да ћемо можда тако нешто тек постати, састављачи Закона су се потрудили да већ његов назив и завршне одредбе имју облик једноставно незамислив у некој нормалној земљи.

Када у називу Закона стоји "о рачуноводству и ревизији", неко ко говори српски, природно би закључио да ревизија не спада у оквир рачуноводства. И то би било потпуно тачно да је у питању правничка категорија из судског поступка, или категорија из штампарства, па и када се рецимо ради о проверавању парних котлова. Како ипак изгледа да у Закону ово није то случај, већ да се је вероватно имала у виду рачуноводствена ревизија,[5] чисто граматички већ нешто није у реду.

Али изгледа као да није у питању само језички превид. То што је несумњиво рачуноводствена ревизија саставни део рачуноводства, не значи ипак целисходност да се аутоматски обухвати и регулише проблематика целокупног рачуноводства једним јединим прописом, а посебно у условима приватне својине капитала економских ентитета. Разлог је, што обавезе и права у вези са упражњавањем функција различитих саставних делова рачуноводства не остварују иста правна и/или физичка лица, а то је оно примарно што регулише држава. Конкретно, економски ентитет као правно лице и/или физичко лице, што самостално остварује извесну привредну делатност, има свој одређени делокруг, пре свега обавеза, али и права, када је у питању рачуноводство, на пример, да организује вођење књиговодства, обављање пописивања, састављање финансијских извештаја итд. Саме рачуновође могу као запослени у економском ентитету да упражњавају све функције компонената рачуноводства, изузев рачуноводствене инспекције и/или рачуноводствене ревизије. Рачуноводствену, као и сваку другу инспекцију, која произилази из суверентитетске државе, врше запослени у за то надлежној државној служби. Самим тим, регулисање већ тога не спада и није нити у оквиру државног прописа којим се регулишу обавезе у вези са рачуноводством економског ентитета, нормално у приватној својини, нити у таквом ентитету има запослених лица за обављање функција његовог рачуноводства. Отуда једино природно да и ово буде регулисано, као све друго што је релевантно, државним прописима о одговарајућим категоријама економских ентитета. Такав је, на пример, случај у садашњем Закону о компанијама Уједињеног Краљевства (Companies Act). Затим на исто такав начин било је регулисано и у Закону о трговини Краљевине Југославије из 1937. године. Штавише, и у нашем садашњем Закону о привредним друштвима постоји, на жалост непотпуно слично учињено, па се кроз посебан закон у ствари делимично, а узгред буди речено појављује са контрадикцијом и поновљено регулисање.

У садашњим условима у Србији било би, шта више, додатно целисходно, да сва права и обавезе економских ентитета, што се тиче рачуноводства, буду управо регулисане истим државним прописом, нарочито из разлога одговорности менаџмента, а не само рачуновођа за финансијско информисање.

Узгред буди речено у вези са одредбом ставова 2. и 3. члана 28. Закона,[6] демагошки се ово истиче као нешто ново од његових састављача, предлагача и протагониста, а заборавља се да је иако не толико разрађено постојало у члану 29. претходног Закона о рачуноводству и ревизији, као и сасвим конкретно у обрасцима прописаним од стране министра финансија на основу члана 28. тачка 1) тог закона, Правилником о обрасцима и садржини позиција у обрасцима финансијских извештаја за предузећа, задруге и предузетнике. Наиме, било је ту предвиђено њихово потписивање од стране лица одговорног за састављање и директора. Ваљда сврха ових потписа није била до сада давање аутограма, већ њихова одговорност да садржина потписаних образаца представља истинито и фер рачуноводствено информисање!?

---

5) "3. Рачуноводство је основна информациона делатност у пословној целини која обухвата систематизовану целину рачуноводственог информисања на основу књиговодства, рачуноводственог планирања, рачуноводственог надзора и рачуноводствене анализе средстава, обавеза према изворима средстава, прихода и расхода, као и из њих наведених економских категорија (начело садржине рачуноводствене функције.)"
"143. Рачуноводствени надзор подразумева утврђивање исправности и испостављање налога за отклањање неисправности у свим деловима рачуноводства. Рачуноводствени надзор се остварује као контрола, инспекција или као ревизија."
Кодекс рачуноводствених начела усвојен на Конференцији СФРЈ 29.06.1989.

6) "Орган управљања правног лица, односно предузетник, одговоран је за истинито и поштено приказивање финансијских извештаја. Финансијске извештаје потписује законски заступник правног лица, односно предузетник, као и лице одређено општим актом за његово састављање из члана 16. овог закона."

Управо из изложеног проистиче да је за стварну одговорност менаџмента много упутније да оваква одредба буде у Закону о привредним ентитетима, с обзиром на то да, обично у Србији рачуноводствено неписмени менаџери, уосталом као на жалост и већина дипломираних економиста од 1947. године наовамо, са својим идеолошким предрасудама, сматрају да Закон тангира једино рачуновође, а не и њих. Друга је ипак ситуација у Француској, Немачкој, Шпанији итд., где није било услова за стварање сличних предрасуда, због тога што нису искусили укидање приватне својине економских ентитета.

Када је реч о називу, а тиме и садржини Закона, а повезано са чињеницом да поред рачуноводствене инспекције и лица која њу упражњавају и рачуноводствена ревизија и овлашћени рачуноводствени ревизори нису у делокругу надлежности економског ентитета, али ни државних органа. Разуме се за све оне који још нису били у стању да превазиђу своју огрезлост у предрасуде етатизма, тешко је схватљиво и прихватљиво да се очекује да било ко упражњава облик рачуноводственог надзора, уколико то не чини за рачун државе и под њеним стриктним надзором. Управо зато је у Закону најпотпунији промашај, без ичега прихватљивог са гледишта нормалне државе са нормалном привредом, у свему што се односи на овлашћене рачуноводствене ревизоре.

У случају самог назива Закона и са овим повезана у ствари фиктивна дилема лако је разрешива. Прихвати ли се оптимална солуција да се у једном једином државном пропису обухвати све неопходно и о регулисању рачуноводства у њима, укључујући и о стручњацима који га упражњавају као запослени. Бављење пружањем спољних услуга, што се тиче рачуноводствене ревизије и врхунских рачуноводствених стручњака овлашћених да је упражњавају било би природно посебан државни пропис о томе, као такође опитмална солуција. Тежиште је при томе на круцијалној чињеници да се ради о упражњавању једне слободне професије и нема ниједног разлога против, а сви су за, да се ово регулише аналогно како је то учињено у свима нормалним земљама са адвокатуром и адвокатима, па чак у доброј мери и код нас.

Што је у Закону у том погледу све наопако само може бити разлог више за целисходност посебног прописа.

Завршне одредбе Закона, сведених на њихове чланове 76. и 77,[7] с тим што у претходном од њих постоји и део прелазног карактера, представљају аутентичну илустрацију како се и колико поступа неоправдано и неодговорно код нас када је у питању један овакав пропис. Још једном, када се ради о нечем сличном у нормалним државама са нормалним привредама, па и када је у питању међународна професионална рачуноводствена регулатива, незамисливо је да не постоји vacacio legis од више месеци, па и годину дана до његовог ступања на снагу, а посебно до започињања његовог обавезног примењивања. Наиме, један овакав пропис који би требало да се непосредно примењује у око 100.000 економских ентитета, при чему Министарство финансија и/или министар финансија имају још да донесу скоро педесетак подзаконских аката или да дају одређену сагласност, не би ни у једној нормалној држави могао ни смео да буде предложен за усвајање Народној скупштини, пре него што би се сачињавањем свих њиме предвиђених подзаконских аката још једном проверила могућност и целисходност његовог примењивања и пружила могућност и стручној јавности и законодавцима да остваре прави увид шта се и како њиме регулише.

Друкчији поступак једино је могуће квалификовати као осионост и неодговоран допринос безакоњу и штеточинству са гледишта привреде. На страну што се, можда нехотично, на овакав начин ствара могућност олаком профитерству оним комерционалним фирмама, које би биле спремне да у оваквим околностима понуде своју тобожњу стручну помоћ у очајање доведеним рачуновођама у економским ентитетима.

### Незналачки и деструктиван однос према рачуноводству као битном чиниоцу система пословног информисања

Садржина става 1. члана 16. Закона[8] остаће несумњиво дуго запамћена, као колико нечији волунтаризам и незнање, рачуновод-

---

7) "Члан 76.

Даном ступања на снагу овог закона престаје да важи Закон о рачуноводству и ревизији ("Службени лист СРЈ" број 71 / 02 и "Службени гласник РС" број 55 / 04).

До доношења подзаконских аката на основу овлашћења из овог закона, примењиваће се подзаконски акти донети на основу закона који престаје да важи у смислу става 1. овог члана, ако нису у супротности са овим законом.

Члан 77.

Овај закон ступа на снагу осмог дана од објављивања у Службеном гласнику Републике Србије."

8) "Правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лиц које води пословне књиге и саставља финансијске извештаје."

ствено неписмених назовиекономиста и/или оних оптерећених предрасудама повезаним са третманом рачуноводства у условима тоталитаризма, могу да делују деструктивно и уназаде све оно што је некако успело да буде очувано када је реч о рачуноводству и статусу његових посланика.

А и једно и друго се у нормалним државама са нормалним привредама сматрају необично значајним и примерено су цењени.

Суштина ове катастрофалне одредбе је вишеструка. Прво је апсурдан покушај да се негира како јавни интерес изискује да рачуноводство, које је битан сегмент система пословног информисања, по самој природи ствари, због изузетно високе сложености и стручности, може да води искључиво истинито стручно лице, јавно проверене и признате квалификације.

Ова иначе, у нормалним земљама са нормалним привредама, ноторна чињеница, заснива се на истинском признавању шта је рачуноводство и стварном схватању и признавању његове улоге и њеног значаја. Како све то обесмишљава одредба да сваки послодавац, чак и без шансе да се евентуално ублажи и ограничи подзаконским актом, сам уређује школску спрему и све друго за свог рачуновођу, намеће се потреба да се подсетимо у чему је сложеност и изузетна стручност рачуноводства, као система пословног информисања и какви се неминовно постављају минимални захтеви за његово одговорно вођење. Рачуноводство, као такво има своје компоненте теорију, образовање и само упражњавање, било у оквиру економских ентитета, било другде. Оно што је посебно значајно, а што се можда код неких код нас превиђа, јесу његова комплементарност и нераздвојивост, као и у случају сваког другог система информисања, што се тиче садржине, која је предмет његовог обухватања и презенто вања.[9] Пре сваког даљег елаборирања, једино напомена, да иако је сам систем двојног књиговодства, у суштини истоветан, било да се користи гушчије перо или компјутер и ту се одигравала еволуција повезана са техничким технолошким развојем, где спадају с једне стране, после ручног копирно књижење, све до савременог коришћења софтвера. С друге стране, то је појава ужих специјализација као последица примене поделе рада, али и развоја комплементарних економских дисциплина, у виду финансијског, погонског, управљачког и циљног рачуноводства.

Поред тога, улога система двојног књиговодства и осталих саставних делова рачуноводства, битно је друкчија, по самој природи ствари, у условима приватне својине економских ентитета и преовлађујућег деловања економских законитости. Наиме, једино ту може да дође до изражаја, на прави начин, објашњена комплементарност и нераздвојивост, пре свега, са економиком економских ентитета и пословним финансијама, с тим што потоње чак не постоји у условима тоталитаризма. Књижење се, као што је познато, остварује на основу валидног документа, као подлоге за свако бележење, што осигурава посебно поузданост информисања. Овакво скраћено, истовремено хронолошко и систематско регистровање, као врста шифровања, захтева упоредно познавање, како се то чини у једном заокруженом систему органски повезаних табела, али и неопходно познавање и разумевање трансакција из делокруга економике економских ентитета, пословних финансија па и шире од тога, што су предмет бележења. Управо то је суштински разлог зашто се неоспорно ради о врхунској сложености и стручности у случају било ког аспекта рачуноводства. Самим тим бављење рачуноводством, било на који начин, захтева одговарајућу и на прави начин потврђену стручност. Стога се у рачуноводственом образовном процесу, за рад у средњој школи полаже државни стручни испит и/или на факултету изборима и реизборима започиње од звања асистента до звања редовног професора, а за вођење рачуноводства у економским ентитетима, захтева стечено одговарајуће професионално звање, опет на основу положеног испита у ту сврху. Уз то полагању државног стручног испита, или испуњавању другог услова увек се може приступити тек после истека прописаног минимума рада у струци, у почетку под надзором. Ово се обично третира као приправнички стаж или нешто аналогно томе, а да би се поред одговарајуће школске спреме стекло и неопходно стварно практично искуство. Тако нешто, што је у светским размерама опште прихваћено, постоји било да је реч о мануелном или интелектуалном раду. Када је реч о рачуноводству, опет у светским размерама, оно је добило свој одраз као признавање квалификованости за самостално упражњавање неке од рачуноводствених активности, најмање кроз два звања и то самостални рачуновођа и врхунски рачуновођа, или овлашћени рачуновођа.

---

[9] И ово је последица предрасуда које су стечене праксом злоупотребе рачуноводства у изопаченим условима тоталитаризма. У њима се од књиговодства очекивало и захтевало пасивно круто детаљно прописано регистровање, коришћењем само технике система двојног књиговодства. Таквим механичким испуњавањем табела све до биланса стања и биланса успеха књиговодство је постало само себи сврха све до статистичке обраде у Служби друштвеног књиговодства.

Наиме, ма колико да је бриљантна нека стечена школска диплома, па и обављени практични рад у процесу учења, још је неопходна провера оспособљености за самостално примењивање. Отуда неопходност да се исто провери кроз полагање накнадно популарно названог стручног испита, који је сам прилагођен потреби коју би требало да задовољи. Тако на пример, велики број дипломираних правника подлеже само обавези полагања државног стручног испита. Они међу њима који се определе за универзитетску каријеру подлежу изборима и реизборима за звање асистент, доцент, ванредни и на крају редовни професор, независно од могућих испуњавања и додатних захтева, као што су просечна оцена, одбрањен магистарски рад и/или одбрањена докторска дисертација. Слично у случају определења за научни рад стичу се изборима звања научни сарадник па до научног саветника. А они који су самостални учесници у правосудном поступку, подлежу, и као судије и као адвокати, обавези полагања државног правосудног испита, а као судије још и могућности избора у судске инстанце различитог ранга, независно да ли поседују и научна звања магистар или доктор наука.

Разуме се, нема баш никаквог разлога ни смисла ни оправдања, да се нешто тако стручно као систем пословног информисања, објективно бар на нивоу поменутих интелектуалних активности, фамозном одредбом члана 16. Закона, лишава код нас онога што је у светским размерама општепризнато и прихваћено. То су одговарајућа звања. Апсурдно је што се волунтаристички препушта сваком послодавцу да сам уређује све, почев од школске спреме, шта се сматра целисходним код поверавања вођења рачуноводства економског ентитета. Иначе, аналогно различитим солуцијама у разним професијама, до стручног звања и/или лиценце за њено упражњавање, могло би се доћи преко полагања примереног испита, било пред државним органом, било пред органом професионалне асоцијације, било у разним комбинацијама ове две основне могућности. Преферира се, уколико постоји довољно бројна професионална организација, неоспорног ауторитета у струци, да се испит обавља у њеном оквиру, уз испоштовану процедуру којом се што више обезбеђује равноправност, непристрасност и објективност. Ово из једноставног разлога што се тако не само осигурава најпотпунија врхунска стручност и вођење рачуна о професионалној етици, него се и избегавају бирократизам, формализам, па и утицај дневних политичких интереса и утицаја, када се то чини пред државним органом, нарочито у још неуспостављеном стабилном правном поретку и деполитизованој државној администрацији у земљама у транзицији.

Ако се резимира, очигледно је да нека здравствена институција ради обезбеђења пружања одређене врсте медицинских услога није овлашћена да само уређује школску спрему, него се зна да је, на пример, за лекара потребно да као минимум има поред факултетске дипломе, обављеног стажа и положени државни испит, што га тек квалификује за самостални рад у струци. А послодавцу је препуштено само да додатно, према својим потребама захтева још, на пример знање одређеног страног језика, претходно краће или дуже време већ обављеног самосталног рада, возачки испит, одређене године старости итд. Или фирма која ангажује за своје возило шофера мора прилагодити испуњавање своје потребе усклађености између тога које возило у питању и категорије возачке дозволе. Она само може додатно одређивати услове, као што су претходно трајање запослења исте врсте, опет можда знање страног језика.

Анулирањем професионалних рачуноводствених звања негирају се свеколика сложеност и стручност рачуноводства и уводи неодговорност у његово упражњавање, управо када би у условима преовлађујућег приватног власништва капитала и/или имовине економских ентитета требало и морало да буде управо обратно. С тим у вези је, апсурдно потцењивање, превиђање и негирање деловања у овим условима професионалне организације рачуновођа, са пуноправним чланством и завидном репутацијом у међународним професионалним организацијама, укључујући и ону, да апсурд буде већи, која се помиње у члану 52. самог закона,[10] а да се и не помиње све оно око Међународних рачуноводствених стандарда (у даљем тексту: МРС), Међународних стандарда финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), и Међународних стандарда ревизије (у даљем тексту: МСР), о чему ће још бити речи. Хтело се то или не, оваквим регулисањем пружа се неограничена могућност неодговорног вршља-

[10] Приликом формулисања овог члана очигледно је у бирократској бахатости, оптерећеној и идеолошким предрасудама о томе шта значи приватна својина и приватноправни статус, било превиђено да је Међународна федерација рачуновођа (International Federation of Accountants – IFAC), приватноправно лице у својству федерације, такође приватноправних лица, то јест професионалних асоцијација рачуновођа у појединим земљама. Према томе апсурдна је помисао да Комора, како је као парадржавна институција установљена Законом, може бити уопште квалификована за једно такво чланство, осим по цену понављања фарсе са прокријумчареном СДК уз Савез рачуноводствених и финансијских радника Југославије, док није откривено шта је.

ња свима онима којима је, приликом наводног пружања помоћи рачуновођама, једини мотив што бржи и већи краткорочни профит, без обзира на дугорочнији не само јавни интерес, него и исправни интерес самих тих рачуновођа.

### Заврзламе око међународне професионалне регулативе у Закону

Свакако је позитивно да се пружи Законом подршка примењивању у рачуноводству економских ентитета Србије и у вези с њим МРС, МСФИ и МСР. Штавише, Закон на то обавезује одредбама свог члана 2., али за дивно чудо, можда превидом, у члановима 68. и 69., Закона не постоје непосредне предвиђене санкције за огрешење о то. Можда као уступци онима који су се до недавно појављивали као смртни противници коришћења међународне професионалне рачуноводствене регулативе у Србији, а сада се представљају у улози архипротагониста истога, бар док то не угрожава њихове дневне шићарџијске интересе. Ово би могла бити прва ситна заврзлама из поднаслова.

С обзиром на то да је изворни и једини аутентични текст међународне професионалне рачуноводствене регулативе, који узгред буди речено подлеже заштити свих ауторских права фондације Комитета Међународних рачуноводствених стандарда (International Accounting Standards Committee Foundation) на енглеском језику, ова заштита обухвата и право у вези са превођењем, делимичним или у целини, ове регулативе. Због тога је предвиђена и посебна процедура одобравања за превођење, са разматрањем од стране Комитета за преглед, поменуте фондације, коришћења терминологије у преводу и превода у целини. Ово је у Србији признато искључиво Савезу рачуновођа и ревизора Србије (у даљем тексту: СРРС), што је већ реализовано публиковањем превода.

Због тога је члан 3. Закона, најблаже речено, крајње конфузан. Ко и како врши превод, објављивање у усклађивање поменуте међународне професионалне рачуноводствене регулативе већ је потпуно регулисано наведеном постојећом заштитом свих ауторских права, што се као међународно важећа заштита аутоматски односи и на Србију. Не зависи нити од државе Србије, нити од њеног законодавства, да ли ће ико добити и каква права у вези са овим, изван онога што је већ додељено и признато СРРС. Због тога је очигледно претенциозно и само би могло штетити угледу законодавства наше земље, оно што је наведено у ставу 1. поменутог члана, али и то је изгледа последица оптерећености волунтаризмом и идеолошким предрасудама и заблудама око приватне својине, укључиво и када је реч о ауторским правима.

Ипак, врхунац до ког може да досеже невероватно, када је у питању "Решење о утврђивању МРС, МСФИ и МСР" из става 1. овог члана законодавство наше земље, представља став 2. овог члана, који гласи:

*"Решење о утврђивању МРС, МСФИ и МСР из става 1. овог члана доноси министар финансија и то решење објављује у "Службеном гласнику Републике Србије."*

У односу на објашњено неприкосновено међународно потпуно заштићено ауторско право фондације, као приватног власника и превода и права на његову ауторизацију, неко "утврђивање превода, објављивање и усклађивање" међународне професионалне рачуноводствене регулативе, потсећа хтели не хтели, на противуставно увођење цензуре од стране министра финансија у односу на ваљда потенцијално субверзивну садржину превода на српски језик међународне професионалне рачуноводствене регулативе.[11] Ово би могао бити већ довољан разлог за подизање захтева за интевенцију Уставног суда. У сваком случају оваква једна одредба непријатно подсећа на решење некадашњег министра финансија у Влади Републике Србије бр. 011–00–738/2003–01 од 30.12.2003.[12] и бр. 392–00–2/2004. од 16.01.2004.[13] којима су били противправно утврђени текстови превода МРС и МСФИ и шта више као пиратска издања ови преводи публиковани у бројевима Службеног гласника Републике Србије у којима су била поменута решења.

Независно од до сада изложеног о одредбама члана 3. Закона као круцијално питање, које се потпуно превиђа у Закону, јесте чињеница да је материја међународне професионалне рачуноводствене регулативе необично динамична и као таква подложна испрекинутом процесу измена и допуна постојећег и сачињавању све нових и нових, било стандарда, било њихових тумачења и слично. Само праћење тога, а чланство у Међународној федерацији рачуновођа претпоставља и активно учешће

---

11) Nihil nove sub sole. Са говорнице Скупштине СРФРС у пролеће 1983. у Смедереву речено је да је иза пледирања за рачуноводствена начела Централна обавештајна агенција САД (Central Information Agency – CIA), а исто упозорење поновљено је у вези са залагањем да III конгрес рачуноводствених и финансијских радника Југославије прихвати ова начела, у његовим кулоарима Проф. Др Радовану Тепшићу.

12) "Службени гласник РС", број 133/03, од 31. децембра 2003. године.

13) "Службени гласник РС", број 6/04, од 21. јануара 2004. године.

својих чланица, представља веома обиман, сложен и надасве врло скуп подухват. СРРС, уз велику подршку свог чланства и уз своје огромне напоре, укључујући велики утрошак финансијских средстава, успева до сада, без икакве подршке државе, чак у одсуству нормалне сарадње у нечему што је значајан јавни интерес, да испуњава своје прихваћене обавезе у својству чланства у Међународној федерацији рачуновођа. Међутим, члан 3. Закона не само да не обећава у том погледу олакшицу, већ наговештава стварање правог хаоса, на уштрб виталних интереса Србије.

Међутим, од посебног је интереса и значаја ипак, шта је и како регулисано о примени МРС и МСФИ у ставовима 5. и 6. члана 2. Закона. Али пре упуштања у аналитичко разматрање, нека буде дозвољено краће подсећање што битно одликује ове стандарде. У питању је својевремено постигнути договор, у међународним размерама, о минималној једнообразној садржини најзначајнијих образаца, по правилу годишњих финансијских извештаја економских ентитета, подразумевајући исто и за садржину позиција ових извештаја, као и у погледу извесних других категорија и феномена обухватаних у рачуноводству. Надаље, у првобитној својој верзији МРС били су краћег обима и доста уопштени. Сада, после око три деценије свог развоја, и то у првом реду са настојањем да се што потпуније и више задовоље потребе рачуноводства у оним највећим и најсложенијим економским ентитетима, МРС, као и МСФИ, данас обухватају у знатно већем обиму, далеко продубљенију садржину. У пракси, па потом и на теоријском плану, природно се поставило питање да ли они, какви јесу сада, заиста могу да послуже подједнако задовољавању потребе међусобно по величини и по другим својствима толико различитих економских ентитета.

Међутим, покушај у оквиру међународних професионалних рачуноводских организација, да се за потребе рачуноводства у мањим економским ентитетима састави алтернатива МРС нису до сада били нимало успешни. Стога је ово нашло свој одраз, па и специфично наговештено решење, управо у поменута два последња става члана 3. Закона. У наставку је, међутим, дат кратак осврт на суштину карактеристика МРС и / или МСФИ.

Сваки од њих самим својим називом показује заокружену целину онога што се њиме регулише. Нема никаквог разлога да се што се тога тиче прави нека разлика приликом примењивања да ли је у питању мањи, већи или највећи економски ентитет. Залихе су свуда и увек исто, то вреди и за новчане токове, порез на добитак, непокретности итд. Разуме се да ће нешто бити у поједином конкретном случају излишно и то без обзира на величину економског ентитета, као на пример лизинг, државна давања, обелодањивање повезаних страна, зараде по акцији итд.

Из изложеног би могао да се изведе значајан практичан закључак, да што се тиче самог подручја покривеног садржином једног МРС и/или МСФИ нема потребе ни стварног разлога да се прави разлика, када је реч о примењивању, имајући у виду величину и сложеност појединачног економског ентитета. По самој природи ствари, код велике већине економских ентитета, који се по датим критеријумима, било по IV директиви Европске уније, било по нашем Закону, сврставају у мале, неки МРС биће ретко или уопште непотребни да се примене, а постоје и МРС који се сами по себи односе на специфичне, уже групе економских ентитета, као што су ***МРС 30 – Обелодањивање у финансијским извештајима банака и сличних финансијских институција*** и/или ***МРС 41 – Пољопривреда.***

Али, са гледишта величине економског ентитета, не подручје које покрива неки МРС, већ одмеравање садржине у оквиру било ког МРС и/или потпуно и доследно реализовање рачуноводствене политике захтеване у њему, могли би да представљају, а у ствари и јесу проблем за мање економске ентитете. На пример, нема објективних разлога да се што се тиче садржине која се њиме регулише не примењује у рачуноводству свих економских ентитета, без обзира на њихову величину ***МРС 1 – Презентација финансијских извештаја,*** затим и даље примера ради ***МРС 2 – Залихе*** и/или ***МРС 32 – Финансијски инструменти: обелодањивање и презентација,*** али не и ***МРС 39 – Финансијски инструменти: признавање и мерење.***

Дакле, ако би се резимирало, у случају присуства обавезне примене МРС и друге професионалне рачуноводствене регулативе, подразумева се да се то односи како на све МРС, тако и на сву другу овакву регулативу, у потпуности и доследно. Подразумева се и такође претпоставка о подлегању у таквом случају и обавезној независној екстерној рачуноводственој ревизији, њено мишљење са приложеним извештајем о обављању обавезно мора да садржи и то да ли се, како и колико примењују сви МРС, чија примена долази у обзир, као и исто за осталу релевантну професионалну рачуноводствену регулативу.

Имајући у виду претходно, намеће се прво дилема да ли је заиста реално у овом часу и целисходно обавезати сва такозвана средња правна лица, у ставу 5. члана 2. Закона, на обавезну премену МРС, односно МСФИ, или би требало

да се за започињање обавезне примене њима остави рок од 3 до 5 година. Било би такође целисходно прописати да је и раније започињање потпуне примене пожељно, а не како се на више места у Закону незграпно каже могуће, као да се ради о нечему иначе забрањеном.

Преостаје друга још значајнија дилема, због њихове велике бројности, да ли и за такозвана мала правна лица и такозване предузетнике треба предвидети да, као и средња, али без неког рока, примењују колико им је потребно садржину, онако како је регулисано њиховим називима МРС, али не обавезно у потпуности, што се тиче одмеравања, рачуноводствене политике и слично. У ствари и за њих и за средња правна лица, док потоња у периоду необавезне примене МРС, односно МСФИ, могла би бити чак прихватљиво прописано у ставу 6. члана 2. Закона. Важно је да у случају необавезне примене МРС и сходно томе и необавезне рачуноводствене ревизије, ако би ипак оваква ревизија била ангажована да њено мишљење изричито и прецизно садржи да није било потпуне и доследне примене МРС и друге професионалне рачуноводствене регулативе, како би била избегнута свака недоумица у том погледу.

Непотпуна и иначе недоследна примена МРС и остале професионалне рачуноводствене регулативе има ипак објективно битну предност, над алтернативом лишене сваке повезаности са МРС. О каквом се преимућству ради? Прво, зато што је са непотпуног и недоследног примењивања МРС лакше је прећи на потпуно и доследно, а за средња правна лица и онако се ради о обавезном прелазу к томе. Такође долази до изражаја већа хомогеност података за статистичку обраду. Ипак је најзначајније да то олакшава запошљавање оних који раде у рачуноводствима економских ентитета, где не постоји обавезно примењивање МРС у друге где оно постоји, што није можда од стварног интереса искључиво за оне чији радни век истиче за само коју годину.

На жалост, вероватно се опште примењивање МРС, било обавезно и потпуно, било друкчије, коси и са дневним и краткорочним интересом оних комерцијалних фирми које су се до сада бавиле инструктажом, као и рачуновођа који неће или не могу не сагледају разлику између сопственог краткорочног и дугорочног интереса. Отуда нимало случајно досадашњи љути противници примењивања уопште код нас МРС и друге међународне професионалне рачуноводствене регулативе, после изгубљене битке као вукови мењају длаку, али не и ћуд. Тражећи начин да избегну своје неопходно улагање у овладавање МРС и другом обимном међународном професионалном регулативом, покушавају да наметну да се уместо опште поменуте примене користе, ипак знатно краће, уопштеније и што је за њих посебно ***значајно*** на основу државиних прописа интерпретирани садржаји IV, VII и VIII директиве. При томе се прикрива привременост, прелазност, па и застарелост једне овакве солуције. Једноставно то је из разлога што је већ све мања, а негде већ ишчезла у овоме разлика код привредно најнапреднијих земаља чланица Европске уније. Примера ради пленидба у Уједињеном Краљевству, ближа је напредном делу рачуноводства Србије посебно где су власници иностране фирме, него што је то случај са рачуноводством некадашњих чланова социјалистичког лагера, иако су данас чланови Европске уније.

Изненадна појава код неких обновљеног интереса и афинитета према директивама садашње Европске уније, очигледно је само прикривено супротстављање међународној професионалној рачуноводственој регулативи. То не представља ништа друго него да се и на овај начин наметне и покуша да оправда етатистички концепт, који је подлога Закона. Прокламовање да се то чини у складу са опредељењем Србије за приступање Европској унији, плод је или сопственог незнања или можда нечег другог. Наиме, када је реч о рачуноводству, укључиво и о рачуноводственој ревизији, сама Европска унија систематски настоји да сопствену релевантну досадашњу регулативу, што пре и што потпуније доведе у склад са међународном професионалном рачуноводственом регулативом, из сасвим једноставног разлога што је потоња у најширим, планетарним размерама и као таква примеренија сврси којој је намењена.

Довољно су убедљива потврда за то следећи цитати из Прописа са образложењем Европског парламента и Савета Европске уније (ЕС) бр. 1606/2002 од 19. јула 2002.:[14]

*"(2) .....важно је да стандарди финансијског извештавања које примењују предузећа у заједници која учествују на финансијским тржиштима буду међународно прихваћени и да буду потпуни глобални стандарди. ...*

*(5) За конкурентност тржишта капитала Заједнице важно је да се постигне конвергенција стандарда који се користе у Европи за састављање финансијских из-*

[14] Цитирано према публикацији: Ненад Урошевић, Мр Милан Негословић, Небојша Станковић, Коментар Закона о рачуноводству и ревизији – са прилозима IV, VII и VIII директиве Европске уније – изд. *Привредни саветник*, Београд, јун 2006. године

*вештаја са Међународним рачуноводственим стандардима који се могу користити глобално за трансакције изван граница или понуду хартија од вредности било где у свету.*

*(6) 13. јуна 2000. Комисија је објавила Саопштење под називом: Финансијска извештајна стратегија ЕУ: Поглед унапред, у којем је предложено да најкасније од 2005. године сва предузећа чије се хартије од вредности котирају на берзи котирају на берзи своје консолидоване финансијске извештаје саставе у складу са јединственим сетом рачуноводствених стандарда, а то су Међународни рачуноводствени стандарди (МРС)."*

*"(7) ... ове стандарде треба, где год је то могуће и где је обезбеђено да они осигуравају висок степен транспарентности и упоредивости за финансијско извештавање у Заједници, да примењују сва предузећа чије се хартије од вредности јавно котирају на берзи. "*[15]

Најзад, у члану 3. – Усвајање и примена Међународних стандарда, самог прописа наведено је између осталог:[16]

*"Међународни рачуноводствени стандарди се могу применити једино уколико они:*

*– нису у супротности са принципима утврђеним у члану 2 (3) Директиве 78/660 EES*[17] *и чланом 16 (3) Директиве 83/349 EES*[18] *и спроводљиви су за европско јавно добро."*

*"Најкасније до 31. децембра 2002. Комисија ће, у складу са поступцима утврђеним у члану 6 (2) донети одлуку о применљивости Међународних рачуноводствених стандарда у заједници када ступи на снагу овај Пропис.*

*Усвојени међународни рачуноводствени стандарди треба да буду објављени у целости на сваком од званичних језика Заједнице, као пропис Заједнице, и то у Службеном гласнику Европске Заједнице."*

После претходних цитата, како би уопште могло по здраворазумским критеријумима, да се покуша да се оправда резерва у односу на МРС, због опредељења Србије да постане, још незнано када чланица Европске уније. Међутим, чак ни ово не би било све што се тиче неодговорног потезања неке ситуације у некој земљи чланици Европске уније, као оправдање за којекакве чинидбе у Србији. Наиме, при томе је изузетно од значаја, понављамо још једном како је од негативног утицаја, то што је државна администрација Србије још увек оптерећена предрасудама и још другим реликтима из Брозовог доба, што није случај са ранијим ешалонима чланица садашње Европске уније, да приватна својина економских ентитета у њима није била озбиљније угрожена, чак ни национализација после Другог светског рата, да доиста функционише подела на законодавну, судску и извршну власт, а да је код нас све то још у повоју, или супротно. Отуда је код нас свако уплитање државе у привреде, укључујући и у регулисање рачуноводства, представља спречавање раскида са наопаком прошлошћу и онемогућавање прогреса. Стога је увек целисходно опрезност, а посебно оно упозорење да свака држава има своју мафију, укључиво и финансијску, али је опасно када неки клан мафије преузме државу и тако себи осигура монопол и сасвим лепо живи од продаје магле.

### Потпун промашај регулисања рачуноводствене ревизије у Закону из угла корисника њених услуга

Сложен и осетљив положај рачуноводства економских ентитета у условима енормног развоја науке и технике и на тој подлози привреде, настављено преузет од претпрошлог столећа, током прошлог све до данас, у условима приватне својине економских ентитета и преовлађујућег деловања економских законитости, природно је произвео потребу за заштитом истинитости и фер презентовања рачуноводственог информисања приватне својине. Тако је настала нова слободна професија врхунских познавалаца рачуноводства, неприкосновеног друштвеног угледа и солидне економске ситуираности, све у сврху гаранције њихове независности и непоткупљивости. Као такви они су почели да упражњавају улогу заштитника капи-

---

15) Исправљене две очигледне грубе граматичке грешке.

16) Ненад Урошевић и други opus cit.

17) "Годишњи рачуноводствени искази даваће истинито и фер виђење имовине, обавеза према изворима имовине, финансијске позиције и добитака или губитака компаније. "Fourth Council Directive, превод потписаног

18) "Консолидовани рачуноводствени искази пружаће истинито и фер виђење имовине, обавеза према изворима имовине, финансијске позиције и добитака или губитака у то укључених предузећа, узетих као целина. "Seventh Council Directive, превод потписаног

тала власника и сувласника економских ентитета, дајући им своје врхунско стручно и независно мишљење да ли су и колико годишњи и евентуално други финансијски извештаји менаџмента и рачуноводства истинити и фер, односно колико заиста презентују стварну дијагнозу фирме и шта ју је условило.

Неопходно је да се задовољи претпоставка за однос што потпуније искрености и поверења између овлашћеног рачуноводственог ревизора и приватног власника, једног или више капитала уложеног у економски ентитет. Једноставно, то би морало подразумевати исти однос међусобног поверења, као између болесника и лекара, клијента и адвоката, лица које се исповеда и свештеника. Чак када се законодавно регулише обавезна независна ревизија, на пример годишњих финансијских извештаја значајнијих економских ентитета у приватној својини и то се у нормалној држави са нормалном привредом чини првенствено и највише у сврху заштите приватне својине и интереса приватних власника дате фирме, због тога што заштита приватне својине капитала представља заштиту нечега на чему почива једно друштво и цео друштвени поредак.

При томе, иако неопходна независност рачуноводствене ревизије пре свега проистиче из њеног моралног лика и врхунске стручности, као потпора њеног очувања и осигурања неопходни су и респектовање врхунске професионалне етике, и то кроз обавезну припадност одговарајућој професионалној организацији, затим економска ситуираност и драконске казне у случају откривене злоупотребе у послу.

У којој је мери, потпуно супротно слову и духу чак Осме директиве Савета својевремене Европске економске заједнице, да се не говори о Кодексу професионалне етике Међународне федерације рачуновођа, рачуноводствена ревизија са њеним посленицима наопако регулисана видљиво је из свега о њој реченог у Закону. Када се боље промисли није ни мало чудно и неочекивано што је све у њему што се тиче рачуноводствене ревизије и овлашћених рачуноводствених ревизора потпун промашај. За разлику од онога с тим у вези у нормалним државама са нормалном привредом, у Брозово време истинска независна рачуноводствена ревизија нити је постојала, нити је могла објективно да постоји. Једноставно што нису постојала два фундаментална предуслова за то. Они су приватна својина, чијој заштити превасходно она служи и осигурана стварна независност овлашћеног рачуноводственог ревизора, немогућа без ефикасног функционисања правне државе и кумулативно испуњених свих претходно поменутих предуслова, што се тичу личности, стручности и професионалног статуса.

Колико су у овом погледу погубно утицале предрасуде нагомилане код нас од 1945. наовамо, најјасније је илустровано, примера ради, у члану 31. Закона. Они који замишљају да историја започиње од њих или не знају, или неће да знају да независна рачуноводствена ревизија није настала у њеној колевци у Уједињеном Краљевству у XIX веку декретом државе, већ ради практичне потребе задовољавања интереса приватних власника економских ентитета иницијативом самих књиговођа и њихових првих професионалних организација. И отада до данас у нормалним државама са нормалним привредама ово се првенствено поштује и као такво представља прави тест да ли је и колико је законодавно и/или професионално релевантно регулисање сврсисходно или није.

У акционарском друштву, као најтипичнијем организационом облику савремене иоле привредно развијеније нормалне државе, највиши орган управљања јесте скупштина, у чијем су саставу сви акционари, или од свих акционара, ако су сувише бројни, они делегирани на основу броја акција, како је регулисано статутом. Неприкосновено и незаменљиво право скупштине акционара јесте и њено изјашњавање о усвајању завршног рачуна друштва за претходну пословну годину. Управни одбор акционарског друштва, то јест менаџмента, који је оперативно управљао друштвом током пословне године у име свих његових сувласника, то јест свих акционара предлаже скупштини завршни рачун. Узгред буди речено, оно што важи за скупштину акционара, важи аналогно за власника или његов, односно њихов највиши орган у свим другим постојећим облицима савремених економских ентитета.

У члану 31. Закона, прво се мимо општеприхваћеног поступања у нормалним државама, а својствено бахатом волунтаризму, креира вештачка разлика између одобравања и усвајања годишњих финансијских извештаја. Изгледа како је и поводом овога неопходно подсетити се извесних иначе ноторних чињеница, које познаје не само сваки рачуновођа у економском ентитету, него чак и многи рачуноводствени лаици. Рачуноводство економског ентитета саставља после извршених припрема и обављања одговарајућих радњи финансијске извештаје за протеклу пословну годину попуњавајући прописане обрасце и обезбеђујући прилоге уз њих. На сваком за то предвиђеном месту руководилац рачуноводства ставља свој потпис. Такође, као непосредно одговоран за целокупан рад свих стручних служби економског ентитета ставља свој потпис на сваком за то пред-

виђеном месту и главни руководилац датог економског ентитета, то јест директор, односно инокосни менаџер. Где постоје колективни менаџмент, ако у акционараском друштву управни одбор, као орган за оперативно управљање у име власника, односно сувласника капитала економског ентитета, изабран од стране скупштине акционара, природно да тај орган предлаже скупштини, која га је изабрала састављање годишњих финансијских извештаја, са предложеном расподелом добитка или покрића губитка на одобравање или усвајање.[19]

Управни одбор, чији је узгред буди речено главни директор, по правилу, члан ex officio, може да се сложи или не сложи, да прихвати финансијске извештаје како су му изворно предочени или да захтева да се у њемуураде измене и допуне, али не може да га одобрава или не одобрава, с обзиром да су они саставни део извештаја о пословању у претходној години управо самог управног одбора Скупштини. За задрав разум једноставно је неприхватљиво да било ко сам себи одобрава извештај о сопственом раду. Због тога је, већ по самој логици ствари, потпуно бесмислено достављати пре одлуке скупштине економског ентитета, ако је она највиши његов орган, било коме, па и Народној банци Србије сачињене финансијске извештаје за протеклу годину. То што је у ставу 1. члана 31. Закона предвиђено друкчије очигледно је још једна последица предрасуде произтекле из марксистичке утопије о негирању самог права на приватну својину, а тиме и права скупштине акционара. Али зато се конституишу и оснажују права истуреног органа државе Центра за бонитет Народне банке Србије, на страну што се тиме компромитује извршавање њеног правог задатка, централне емисионе институције.

Оно што је затим прописано осталим ставовима члана 31. Закона само даље продубљује потирање права приватне својине, негира у потпуности фундаменталну изворну намену и улогу независне рачуноводствене ревизије у заштити права својине акционара као сувласника капитала и претвара ревизију у рециклирани облик Службе друштвеног књиговодства, омиљеног органа из Устава тоталитарне и / или паратоталитарне државе. Ако у чему има досљедног у Закону, то је несумњиво супростављање транзицији ка нормалној држави, са нормалном привредом.

Међутим, потпуно умесно намеће се питање да ли би било и како би уопште било могуће да се пре краја фебруара наредне године сачини и завршни рачун за претходну годину и буде предмет, када је то обавезно, или само жеља власника капитала економског ентитета, буде подвргнут независној ревизији и добивено мишљење и извештај о томе, као и усвајање или неусвајање од стране скупштине, као највишег органа у датом случају економског ентитета. Разуме се да би то представљало нерешив проблем, али само док би се остало огрезло у кумулираним предрасудама и подлегало инерцији формализма, којима се поништавају суштина и смисао. Уместо евентуалног покушаја накнадног измишљања рупе на саксији било је сасвим довољно како је овај проблем успешно разрешен у нормалним државама са нормалном привредом. Поштујући надасве изворни главни задатак независне рачуноводствене ревизије, да служи заштити права власника капитала економског ентитета, обично се очекује, или чак захтева да скупштина акционара којој је поднет на усвајање завршни рачун за претходну годину, поред одлуке о томе доноси одлуку и о ангажовању ревизорске фирме за добијање њеног мишљења и извештаја о завршном рачуну за годину која је у току.

Само на овакав начин екипа под надзором независног овлашћеног рачуноводственог ревизора може да оствари систематски и довољно подробан увид у начин на који је организовано књиговодство клијента и колико су обезбеђени услови приликом књижења обављених трансакција за истинито и фер презентирање у финансијским извештајима који ће бити сачињени. Следи, неопходни увид независног рачуноводственог ревизора, непосредан или посредством његових сарадника у обављено потписивање на крају године и усаглашавање књиговодственог са стварно утврђеним стањем. Разуме се, после овако испуњених предуслова није нереално да овлашћени независни рачуноводствени ревизор може у разумном року да испуни свој задатак. Док је Србија била нормална држава са нормалном привредом сматрало се да је такав рок око Ђурђевдана, а то је блиско данашњем сматрању да крајњи рок не би ваљало у таквим државама данас да прекорачује крај полугођа. Дакле, нити би се требало тврдоглаво држати краја фебруара из доба доминације државних и парадржавних економских ентитета и статистички обрађивати финансијске извештаје који обавезно подлежу обавезној ревизији, без њеног мишљења, нити пролонгирати за крај септембра наредне године.

Међутим, изложеним се не исцрпљује оно што садржи члан 31, а што се тиче потирања

---

[19] Усвајање на српском језику значи да се нешто предложено одобрава, као што неусвајање значи да се нешто предложено не одобрава.

права заснованих на приватној својини капитала уложеног у економски ентитет, нити негирања независне рачуноводствене ревизије као по самој природи ствари типичне слободне професије. Уместо нормалног достављања надлежном државном органу за статистику неопходних података из годишњих финансијских извештаја за примерену обраду, а агенција за регистрацију примерка ових извештаја да као депоновани буду доступни јавности неодговарајуће и расипнички је уплетена Народна банка Србије. Док је прихватљиво да уз депоновани завршни рачун економског ентитета у сврху омогућавања доступности јавности буде прикључено, када постоји, и мишљење независног овлашћеног рачуноводственог ревизора. Насупрот томе, плод је незнања и неразумевања када се у ставовима 2. и 3. члана 31. помињу "ревизијом вршене корекције", имплиците подразумевајући њихову обавезност. За разлику од рачуноводствене инспекције, чија активност подразумева обавезност, основ за било какво обавезивање апсолутно не постоји, нити произилази из мишљења овлашћеног независног ревизора. Он је приватно високо стручно лице, ангажовано од свога клијента, такође приватног, правног или физичког лица да пружи своје експертско мишљење да ли су и у којој мери годишњи финансијски извештаји сачињени на основу потпуне и доследне примене МРС и/или МСФИ и у томе нема никакве ни потребе ни могућности за уплитање било ког државног органа. То апсолутно важи и за прихватање односно неприхватање од стране клијента, што се тиче било какве промене односно "корекције", на основу формулисаног мишљења, потпуно аналогно случају када адвокат износи своје мишљење своме клијенту, а ствар је одлуке клијента како ће поступити. Очигледно да код нас још увек постоје и делују неки, којима када се ради о рачуноводственој ревизији и њеним посленицима, није схватљиво, нити прихватљиво, а можда ни доступно, ништа више од онога што је у француској "комесар за конта" (commissare aux comptes), али истински независни овлашћени рачуноводствени ревизори су рачуноводствени експерт и/или овлашћени рачуновођа (expert–comptable, comptable agrée), као припадници слободне професије (la profession libérale).

У потпуној супротности са јединим исправним схватањем рачуноводствене ревизије као слободне професије, што је неопходно да би се осигурала њена најбитнија одлика, поред врхунске стручности и личног интегритета, а то је стварна независност, у члану 38. Закона не допушта се самостално упражњавање професије физичком лицу као појединцу, него га обавезује да мора бити запослен у такозваном "предузећу за ревизију". Ово је очигледан рецидив комунистички урођеног неповерења према интелектуалцима и настојање да буду стављени у било какав најамни однос, како би могли да буду лакше контролисани. А када се већ полази од тога, искоришћено је да се таквом предузећу наметне и најмање неопходан број запослених и то одређених квалификација.

У том апсурдном негирању да је истинска независна рачуноводствена ревизија типично упражњавање приватне праксе од стране припадника слободне професије Закон уистину показује наопаку доследност, обавезујући у последњем ставу члана 38. предузећа за ревизију да Министарству за послове финансија достављају списак закључених уговора о ревизији најкасније до краја текуће године. Ово је иста бесмислица када би се обавезивали адвокати да достављају подтаке о добивеним пуномоћјима од својих клијентата, Министарству надлежном за послове правосуђа и / или они који упражњавају приватну лекарску праксу да достављају одговарајуће податке о својим пацијентима Министарству надлежном за послове здравља.

Врхунац унижавања професије рачуноводствене ревизије и статуса лица која њу упражњавају у Закону се достиже изједначавањем независног овлашћеног рачуноводственог ревизора и измишљеног овлашћеног интерног ревизора и њихово обавезно укључивање у исту Комору, у којој је представницима државног органа намењена улога некадашњих комунистичких комесара. Историја нас учи да чак вековима упражњавања и развијања слободна професија каква је адвокатура, може бити оскрнављена третманом и праксом у тоталитарним државама. Рачуноводствена ревизија много млађа по настајању свој експлозивни развој и врхунски друштвени углед и признање доживела је тек у годинама после другог светског рата и то пре свега у привредно најразвијенијим и најмоћнијим државама света.

У Србији, чији су скромни почеци били поништени немачком окупацијом и режимом после тога, уместо да у Закону нађе нешто што би је подржавало угледањем, рецимо на позитивно искуство из законског регулисања адвокатуре, укључиво и њену адвокатску комору, учињено је све супротно. На пример, не тражи се и то има своје пуно оправдање од професора релевантних дисциплина на Правном факултету, да полажу правосудни испит, уколико се одлуче на упражњавање адвокатуре. Зар слично томе није било целисходно да се у Закону предвиди исто право бар редовним професорима рачуноводства и/или пословних финансија. Уместо тога, чак се противно директивама Ев-

ропске заједнице, па и правном поретку било које нормалне државе угрожавају већ стечена права у том погледу.

Уместо даљег подробнијег анализирања бесмислености које садржи Закон и упозоравања на штету која ће неминовно настати када се буде и колико буде могуће примењивао, што би могло ићи унедоглед, само упозорење на још једну кардиналну бесмислицу, а то је указивање посебно у објашњењу и образложењу да према ставу 12. члана 38. Закона овлашћени ревизор "има право да присуствује седници скупштине, односно другог органа, приликом усвајања годишњих финансијских извештаја и да добија сва потребна обавештења и документа које добијају чланови органа управљања за ту седницу."

**Још једном, неопходно је поновити да у нормалним земљама са нормалним привредама независног овлашћеног рачуноводственог ревизора ангажују власници капитала уложеног у економски ентитет и то да би заштитили своје право приватне својине, а да је скупштина, односно други њој одговарајући орган, искључиво има у свом саставу власнике. Зашто онда има неке потребе и неког смисла давати неко овлашћење ангажованом рачуноводственом ревизору, ако то у пуној мери већ пада у делокруг власника који га ангажују, осим да се пружи још једна илустрација бесмислица.**

У Београду, 25.06.2006.

*Проф. др Марко Петровић,*
*члан АЕНСЦГ, овлашћени ревизор,*
*почасни члан СРРС, садашњег Института РРЦГ*
*члан Међународне редакције часописа Рачуноводство,*
*Београд и члан Међународног уредничког савета*
*часописа Ревизор, Љубљана*

# Међународни стандарди и "наше реформе"

## *Нови Закон о рачуноводству и ревизији – реформа или импровизација стандарда финансијског извештавања у функцији профитерства*

*Да бисмо дали бар делимичан одговор, морамо се подсетити када су и како почеле "реформе" рачуноводствено–информационог система и какав је амбијент створен доношењем новог Закона о рачуноводству и ревизији ("Сл. гласник РС, бр. 46/06").*

Вишегодишњи експерименти око доношења Закона о рачуноводству и ревизији окончани су усвајањем новог Закона о рачуноводству и ревизији у Скупштини Србије 25.05.2006. године. Како је крајем 1999. године почела, тако се и завршила "рачуноводствена реформа", која је уместо стандардизације и хармонизације финансијског извештавања, довела до потпуног урушавања рачуноводствено информационог система и маргинализовања рачуноводствене професије у нашој земљи.

Наведене реформе почињу првим изменама Закона о рачуноводству ("Сл. лист, бр. 46/96") под изговором недостатка рачуновођа са професионално–стручним звањем, наводно у циљу "унапређења професије" и спречавања монопола. Јавна овлашћења за едукацију рачуновођа, поред Савеза РР Југославије, преносе се на још три субјекта, међу којима тек основаном удружењу грађана – ЈУР Југословенском удружењу рачуновођа. Поред увођења неконтролисане конкуренције, Законом се прописују и вишеструко лошији програми едукације од програма Југословенског рачуноводственог стандарда ЈРС 31 – *Професионално оспособљавање и стицање професионалних звања*, и омогућава полагање испита и осталим ванекономским школама и факултетима. Истим законом је већ раније признато 9734 рачуноводствених звања без икаквог овлашћења за проверу документације на основу које је прописано признавање звања.

Након тога, преко тек основаног Југословенског удружења рачуновођа, практично "приватно предузеће Привредни саветник", преко њега спроводи некакве испите и врши "поделу" десетина хиљада звања, односно диплома, под чијим притиском су та звања избрисана новим Законом о рачуноводству и ревизији уз образложење да стручна звања немају никакву сврху, ни вредност, с обзиром да рачуновође нису стручне да примењују међународне рачуноводствене стандарде. Зиста образложење звучи цинично, како то да профитабилно приватно предузеће не води рачуна о професији, односно о оспособљености његових претплатника или му је управо циљ да буду стручно–зависне рачуновође, претплатници Привредног саветника. Нове кадровске комбинаторике и нове измене истог Закона о рачуноводству крајем 2001. године, одлазе у другу крајност, па се укидају јавна овлашћења под изговором хиперпродукције стручних звања.

Изменама је прописано да убудуће та овлашћења врши Министарство финансија, уз додатно образложење да су поједина удружења, читај Савез зарадио велике паре, јер је бесплатно организовао испите, а и дрзнуо се да продаје

литературу за полагање испита па новим изменама прописано је да испити и накнада за испите буде приход буџета, а испити посао Министарства, под изговором да је то став светске банке (из образложења измене Закона). Наравно да Министарство финансија није ништа радило ни на приходима ни едукацији, али су исти добро увежбани законописци већ припремили нови Закон о рачуноводству и ревизији.

Припремајући "нови реформски експертски Закон о рачуноводству и ревизији", експерти предлажу да се кроз Закон уређује и међународна професионална регулатива, мењају глобалне процедуре и правила Међународних регулаторних тела за њихову имплементацију. У том правцу се на само њима својствен начин Законом ("Сл. лист СРЈ", 71/02") парцијално уводе међународни стандарди и прописују само њима позната правила и процедуре за њихову имплементацију, тобоже све под диригентском палицом опет Светске банке (из образложења Закона). Три године након ступања Закона на снагу, ни Комисија по члану 36. ни Министарство финансија нису створили услове за његову примену, јер није донело претеће прописе, али је уместо пратећих прописа, разним мишљењима Министарство још више усложњавало нејасноће Закона, чиме је држало затворено тржиште рачуноводствених и ревизорских услуга.

Крајем прве половине 2006. године, после више покушаја и најава измена, односно доношења новог Закона о рачуноводству и ревизији, преко часописа "Привредни саветник", коначно је, 25.05.2006. године, усвојен први Закон о рачуноводству и ревизији Републике Србије, опет под образложењем "усклађивања са светским стандардима", и извештају светске банке ROSC програма (из образложења Закона).

Имајући у виду да је усвојен нови, опет "реформски", Закон – по угледу на решења Румуније, Мађарске, па и Македоније. Закон о рачуноводству и ревизији је са многим нејасним и непримењивим одредбама, што је резултат решења изабраних по угледу на регулативе наведених земаља. Закон је ступио на снагу 10.06.2006. али се тек након овог датума не зна шта правна лица и предузетници, односно рачуновође треба да примењују, у пракси из разлога:

- што нису уз Закон донети и подзаконски прописи,
- што је ставом 3. члана 2. прописана професионална регулатива, а Закон не подразумева укључивање њених креатора, међународних професионалних организација и њихових чланица као носилаца имплементације;
- што су став 6. и став 7. члана 2. Закона у колизији, а чл. 15. супротан регулативи из чл. 2. па се поставља питање да ли је уопште могуће донети акте на основу њих;
- што се чланом 29. Закона уређује и интерна регулатива, што је у колизији са ставом 4. чл. 2. али и одредба Закона о привредним друштвима које се односе на интерну регулативу правних лица – интерна ревизија је ствар менаџмента, а не овог закона;
- у Закону је предвиђено да ће Министарство и министар финансија донети подзаконске прописе, али и дати сагласност на десетине аката, али се не прописује када, па ће се сасвим сигурно на њих сачекати, а питање је хоће ли уопште бити донети. Поучени искуством из примене претходног Закона, имамо разлога да сумњамо.

Новим Законом о рачуноводству и ревизији, прелазним одредбама прописано је да се до доношења подзаконских прописа примењују подзаконски прописи донети, на основу закона који престаје да важи. Тек овде настају проблеми јер подзаконски прописи углавном нису ни донети, а они који су донети, супротни су закону. Значи, ранији подзаконски прописи су неприменљиви и супротни ранијем и новом закону, а није објављено ни решење о утврђивању превода Међународних рачуноводствених стандарда по чл. 2. и 20. ранијег Закона о рачуноводству и ревизији, ни по члану 3. новог Закона.

Све наведено је разлог за велику забринутост пословодстава, правних лица, као и предузетника и професионалних рачуновођа. Правна лица и предузетници у овом тренутку заиста не знају шта да примењују, Закон је потпуно неприменљив, без подзаконских прописа, а прописане су велике казне само за правна лица и предузетнике и одговорна лица у њима, на жалост не и за виновнике овакве рашоманије. Уместо јасних закона и очекиваних пратећих прописа, на тржишту се већ појавио коментар закона, чак пре ступања Закона на снагу, комерцијално издање "Привредног саветника", чији су аутори управо законописци који кроз коментар додатно Закон чине нејасним и непримењивим, што и те како комерцијалним фирмама одговара, па експресно држе и семинаре уз најаву да су предавачи експерти Министарства финансија који су и аутори Закона уз значајне котизације.

У другој фази ће вероватно објашњавати и подзаконске прописе кроз нова издања и семинаре, и наравно нове накнаде. То је изгледа нови облик бизниса који су "законописци" обезбедили и себи и комерцијалним издавачко–консултантским кућама, управо кроз нови Закон о рачуноводству и ревизији. Одредбама је прописано да рачуновођама није потребна никаква професионална стручност, јер о њима "мисле" законописци и комерцијалне компаније са својим часописима и преко семинара организују пренос знања. Зато им вероватно и не требају више професионална звања за одговорна лица у рачноводству.

Савез је на све то више пута упозоравао Министарство финансија, као и друге органе и појединце, али бизнис је бизнис, а најсигурнији је увезан са законописцима, што Савез не разуме. Савез хоће јасне, а за бизнис су потребни нејасни прописи, а тај критеријум потпуно испуњава нови Закон о рачуноводству и ревизији, а посебно када га не прате подзаконски прописи. Подзаконске прописе изгледа замењују коментари законописаца кроз поједина комерцијална издања, вероватно до доношења пратећих прописа.

Тако је почела, и завршила се реформа рачуноводства коју су спроводили увезани интереси комерцијалних компанија и појединих страних ревизорских предузећа и законописаца, потпуним искључивањем асоцијације РР Србије из Закона о рачуноводству и ревизији, па чак и рачуноводственог стандарда JPC 33 – *Рачуноводствени софтвер* из чл. 8. став 2. Закона, иако је по овом стандарду, прописаном Законом, пројектован рачуноводствени софтвер од 1993. године.

Завршетком ових реформи остало је отворено питање ко има користи од ове реформе осим, као што произилази, Привредног саветника, неких страних ревизорских компанија и појединаца увезаних са њима, што ће показати време које неминовно долази, а са њим и професионално стручни људи. То су претпоставке истинских реформи без којих нема уласка у Европску унију. Очекујемо да ће то бити врло брзо, након чега реформе више неће спроводити комерцијални интереси, ма чији били.

# *Извод из експозеа министра финансија*

*на четвртој седници првог заседања Народне скупштине Републике Србије, 11. маја 2006. године*

*"... Што се тиче четвртог закона то је закон о рачуноводству и ревизији* ***и он је потпуно усклађен са европским законодавством и он генерално уводи рачуноводствене стандарде у праксу рачуноводственог извештавања****. Уводе се важне нове институције, као што је комора овлашћених ревизора и национална комисија за рачуноводство,* ***појачава се одговорност органа управљања предузећа и директора за вођење књига и финансијске извештаје****. Наиме, до сада су само они који су достављали извештај, дакле рачуновође одговарали за тачност исказаних података у извештајима. По новом закону диже се одговорност и за директора* ***који мора потписати оно*** *што му је рачуновођа дао и уколико да лажни извештај санкције не сноси само рачуновођа, већ и директор фирме. Јер, до сада смо имали доста случајева да су директори фирме заправо тражили од рачуновођа да им дају фалш извештаје и онда евентуално одговорност не би била на директору већ на рачуновођи, Овде се подједнако одговорност диже и на руководиоца предузећа.* ***Такође, закон инсистира на примени међународних рачуноводствених стандарда и међународних стандарда финансијског извештавања за средња и велика правна лица, као и за банке и друге финансијске организације****. Морам рећи да је Законом о банкама већ предвиђено да банке имају обавезу извештавања по међународним рачуноводственим стандардима, такође и Закон о предузећима је дао обавезу да се уведу стандарди. Ово је један кровни закон који те ствари регулише.* ***Такође уводи се обавеза ревизије за сва средња и велика предузећа, за банке и друге финансијске организације****, као и за пензионе фондове. Такође овај закон прописује одговарајућа професионална звања из ове области, а то су овлашћени ревизор* ***и овлашћени интерни ревизор и то у складу са осмом директивом ЕУ****. И коначно у прелазним и завршним одредбама сва* ***стечена стручна звања рачуновођа и ревизора према ранијим законима се признају, али постоји обавеза у одговарајућој процедури провере знања****, полагања испита и морам да кажем да је овај закон такође* ***био на једној веома широкој јавној расправи****, сви представници домаћих струковних удружења су учествовали у тој јавној расправи износили различита мишљења. Због тога је и трајало доношење овог закона две године,* ***јер јасно је да ту постоје различити интереси струковних удружења. Ја морам потпуно рећи да рецимо Савез рачуновођа Србије је желео да задржи монопол, да само они могу и да издају сертификате овлашћеним ревизорима****. Ми смо овде разбили тај монопол и уводи се могућност да и друге институције према закону,* ***факултети могу се сертификовати да издају оваква овлашћења****. На овај начин мислимо да ћемо добити далеко квалитетније рачуноводствене и ревизорске извештаје који ће бити прави параметар за оцену боницета одређених фирми. Како се земља развија, како се тржиште развија, рачуноводство и ревизија морају добијати све већи значај и овај закон то омогућава. Хвала на пажњи."*

***Масни курзив*** у тексту експозеа су констатације, по нашем мишљењу нетачне или не одговарају истини.

*"Заинтересованост" народних посланика за расправу о Закону о рачуноводству иревизији*

# Осврт на експозе министра финансија

Поштоване професионалне рачуновође, чланови Савеза,

Из експозеа министра финансија може се закључити да он од његових сарадника и аутора новог Закона о рачуноводству и ревизији није изворно информисан о стању рачуноводства и рачуноводствене професије. То је вероватно и разлог што је у свом експозеу нетачно информисао посланике Скупштине Републике Србије.

Савез као професионална организација представник рачуноводствене професије, и поборник јасних и применљивих законских решења и доследне њихове примене у пракси (заобиђен код припреме и доношења Закона о рачуноводству и ревизији), овом приликом жели да укаже на нетачне констатације које је министар изнео и том приликом споменуо Савез у контексту који не одговара истини.

*Прво* – Закон није усклађен са европским законодавством.

*Друго* – Општа примена Међународних рачуноводствених стандарда уведена је Законом о рачуноводству и ревизији ("Сл. лист СРЈ, бр. 71/02"), а новим законом се они прописују парцијално и на погрешан начин и уместо опште примене стандарда враћају уредбе за које се не прописује рок доношења;

*Треће* – Одговорност руководства (управе и директора) је утврђена Законом о привредним друштвима, а обавеза Закона о рачуноводству је да утврди начин и одговорност за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја а новим законом изгледа није одговоран нико јер нема прописаних санкција за управу ни за директоре;

*Четврто* – Обавезна ревизија је уведена законом ("Сл.лист СРЈ, бр. 71/02"), за сва у експозеу наведена правна лица изузев пензионих фондова, а не новим законом;

*Пето* – Професионално звање "Овлашћени интерни ревизор", нема никакве везе са осмом директивом ЕУ, а Овлашћени ревизор је уведен по ЈРС–31, још 1993. године, а Законом 1996. године, а не овим новим Законом о рачуноводству и ревизији;

*Шесто* – Сва професионална звања престала су да важе по закону о рачуноводству и ревизији 31.12.2005. године, чланом 39. Закона, ("Сл. лист СРЈ, 71/02"), а и да нису, нема потребе да их било ко признаје јер су стечена по закону. Такође, новим законом који је образлагао министар уопште није прописана било каква процедура провере знања;

*Седмо* – Закон уопште није био на широкој јавној расправи нити је Савез у припреми Закона учествовао, а ставови комерцијалних фирми пре свих Привредног саветника нису ставови ни професије, ни удружења;

*Осмо* – Савез РР Србије нема никакв монопол нити издаје сертификате овлашћеним ревизорима. Савез само остварује регистроване делатности едукације професионалног рачуновође, и врши своје међународне чланске обавезе, то су његови циљеви, али и јасни и примењиви законски прописи и њихова доследна примена, о чему смо више десетина пута обавештавали министра и Министарство финансија у писаној кореспонденцији. Истини за вољу не знамо да ли их је икад министар добио и прочитао јер се није удостојио ни на једно од писама да одговори, па ни да честита Јубилеј 50 година Савеза, Орден рада и многа друга признања и награде. Једина комуникација министра и његових сарадника је непримерено оспоравање Савеза и његових резултата, што је потврђено и у наведеном експозеу.

Имајући у виду наведено, Савезу највише смета што је министар дезинформисао народне посланике Скупштине Републике Србије о Савезу, о чему је кроз кореспонденцију био или могао да буде изворно информисан.

*Девето* – Министар је дезинформисао посланике да је новим Законом разбио монопол Савеза, који није ни постојао, али је новим Законом о рачуноводству и ревизији успоставио државни монопол – парадржавну Комору каквог примера обавезног законског чланства и сукоба интереса нема нигде у свету и све је то министар образложио у циљу "квалитета рачуноводствених и ревизорских извештаја".

На крају експозеа Скупштина је усвојила Закон са 82 гласа народних посланика за, од 126 присутних, одбивши све амандмане, који су непотпуно и нетачно образложени од Владе.

Међутим, усвојили су један амандман који никако није смео бити усвојен, јер нигде у свету нема да ревизорска фирма може трајно пружати услуге ревизије без ротирања (за ревизије пре усвајања Закона). Тај амандман је супротан међународним стандардима и етичком кодексу а ограничења су прописана и ранијим и новим законом. Коалициони споразум је омогућио да се донесе лош и назадан Закон о рачуноводству и ревизији, и одбију многи амандмани који су могли поправити квалитет Закона, односно омогућити његову примену у пракси. Тај "модерни инструмент" тренутне власти, обезбедио је једино усвајање амандмана Саве Урошевића, народног посланика Посланичког клуба Г 17+, а једино тај амандман није смео да буде усвојен, јер је супротан стандардима и кодексу, али то је одраз моћи а не потребе доношења јасних и примењивих законских решења.

Поштовани чланови, Савез наставља активности на остваривању оснивачких циљева, развоја рачуноводства и рачуноводствене професије у циљу укључивања у модерне светске токове прихватањем признатих стандарда и њихове уградње у систем финансијског извештавања на познатим правилима међународних регулаторних тела.

*Оцене и ставови*
*Економских факултета – катедри за рачуноводство*

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ
ПРИМЉЕНО: 2005
Орг. јед. | Број | Прилог | Вредност
2773/1

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ
БЕОГРАД
КАТЕДРА ЗА РАЧУНОВОДСТВО, РЕВИЗИЈУ
И ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ

Предмет: Оцена предлога и амандмана на предлог Закона о рачуноводству

На седници Катедре за рачуноводство, ревизију и финансијско управљање која је одржана 14. јула 2005. године разматрани су Предлог Закона о рачуноводству и Амандмани на Предлог Закона о рачуноводству, које је Народној скупштини Републике Србије упутила Влада 3. јуна 2005. године.

Чланови Катедре су се након расправе сагласили да:

1. Прелог Закона о рачуноводству и Амандмани које је Влада на исти упутила Народној Скупштини Србије, нормативно уређење финансијског извештавања у Републици Србији не унапређују већ у великој мери враћају уназад.

   Образложење: У Амандману II се наводи да се под професионалном регулативом подразумевају Национални рачуноводствени стандарди и национални стандарди ревизије, донети у складу са законском регулативом, одговарајућим Директивама Европске уније и Међународним рачуноводственим стандардима, односно Медународним стандардима финансијског извештавања ...

   Дакле, после Закона о рачуноводству који је донет 1989. и Закона о рачуноводству из 1996. године који су највећој мери били усаглашени са Четвртом и Седмом директивом Европске уније, потом, Закона о рачуноводству из 2002. године када су у настојању да се изврши даља хармонизација финансијског извештавања са светом Међународни рачуноводствени стандарди прихваћени као основа финансијског извештавања, враћамо се на националне рачуноводствене стандарде и националне стандарде ревизије. Оваква пракса колико нам је познато није нигде примењена.

   Да решење буде још апсурдније доношење националних рачуноводствених и ревизиорских стандарда се поверава Комори која тек треба да се оснује, а рок у коме треба да буду донети је две године, што значи да банке након скоро пет а предузећа након четири године примене Међународних рачуноводствених стандарда треба да пређу на примену националних стандарда!

2. Процес дерегулације поручја финансијског извештавања који је започет пре више од 15 година овим Предлогом је прекинут, будући да у више од 15 одредаба по различитим питањима се тражи мишљене, сагласност или се захтева потврда Министарства за финансије и економију или Министра.

3. У Амандману V стоји: Прво лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које води пословне књиге и саставља финансијске извештаје» и даље ова лица не морају имати професионална звања али могу бити чланови струковних удружења у овим областима у складу са општим актима тих удружења»

Овакво решење се супротно циљу који би морао да има Закон о рачуноводству, а то је подизање и одржање квалитета финансијског извештавања. Рачуновође су, поред државе, менаџмента и професионалних организација важан учесник система финансијског извештавања. Квалитет финансијских извештаја зависи не само од ревизије већ и од стручности и етичноти састављача, а то су рачуновође. Чињеница да финансијске извештаје потписује менаџер те да одговора за њихову тачност не умањује улогу рачуновођа. Едукација и сертификација рачуновођа те континуирана едукација су од стране професије и IFAC-а, одавно прихваћени као услови за постизање неопходног квалитета финансијског извештавања.

4.Оснивање Коморе ревизора према чл. 63 Предлога Закона о рачуноводству, као недобитног струковног удружења према мишљењу Катедре је још један доказ да се у уређењу финансијског извештавања иде уназад.

Влада, која се залаже за изградњу привредног система на тржишним основама за усклађивање са земљама Европске уније не би требала да формира струковна недобитна удружења на терет буџета.

Ово су само неке од озбиљних слабости Предлога и Амандмана на предлог Закона о рачуноводству. Сматрамо да би усвајање оваквог Предлога са Амандманима вратило рачуноводствену професију уназад и нанело озбиљне штете интересима инвеститора и поверилаца, и компромитовало у великој мери напоре да се финансијско извештавање као и остали делови финансијског система изгради на правилима и добрим праксама развијених тржишних економија. У складу са овим Катедра је закључила да би повлачење Предлога Закона о рачуноводству из процедуре било једни исправно.

С поштовањем,

Шеф Катедре за рачуноводство, ревизију и финансијско управљање

М. Иванишевић

Др Милорад Иванишевић

UNIVERZITET U NOVOM SADU
**EKONOMSKI FAKULTET**
**U SUBOTICI**
DEPARTMAN ZA FINANSIJE,
BANKARSTVO, RAČUNOVODSTVO
I REVIZIJU

Broj: 08-167

SAVEZ RAČUNOVOĐA I
REVIZORA REPUBLIKE SRBIJE
Njegoševa 19
11000 BEOGRAD

MIŠLJENJE I STAV DEPAR[illegible]IANA O AMANDMANIMA I PREDLOGU
ZAKONA O RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI

Na sednici Departmana za finansije, bankarstvo, računovodstvo i reviziju održane 13. jula 2005. godine razmatrani su Predlog Zakona o računovodstvu i reviziji i Amandmani na isti, prosleđeni od strane Vlade Republike Srbije Narodnoj skupštini Republike Srbije na razmatranje i usvajanje.

Nakon detaljne rasprave članovi Departmana su saglasni u sledećem stavu:

1. Podneti Predlog zakona o računovodstvu i reviziji i Amandmani nedvosmisleno **unazađuju** postojeći sistem finansijskog izveštavanja, i nije u **funkciji unapređenja harmonizacije** našeg računovodstvenog sistema sa profesionalnom međunarodnom regulativom, odnosno Međunarodnim računovodstvenim standardima.
2. Neshvatljiv je način i tok formiranja Predloga zakona gde se namerno zaobilaze (neuključuju) profesori računovodstva naših ekonomskih fakulteta, poznati stručnjaci iz privrede i Savez računovođa i revizora Srbije – članica IFAC –a , niti se traži njihovo stručno mišljenje, što je, bez sumnje, svojevrsni apsurd.
3. Članovi Departmana, profesionalno zainteresovani za donošenje Zakona o računovodstvu i reviziji koji mora biti moderan i usklađen sa Međunarodnim računovodstvenom regulativom, jednoglasni su u zahtevu: **da je jedino racionalno rešenje povući postojeći Predlog zakona iz skupštinske procedure**. Istovremeno naložiti Ministarstvu finansija da, uz učešće profesora univerziteta iz ove oblasti, stručnjaka iz privrede, stručnjaka iz Saveza računovođa i revizora Srbije i drugih asocijacija ove orijentacije i naravno, predstavnika nadležnog Ministarstva, sačini valjan – moderan Predlog zakona o računovodstvu i reviziji koji će **unaprediti** finansijsko izveštavanje u Republici Srbiji.

Nekoliko bitnijih nedostataka kojima se normativno predlaže regulisanje ove materije, a koji činjenično podkrepljuju iznete stavove odnosno zaključke Departmana:

Predlog Zakona o računovodstvu i reviziji, posebno Amandman II evidentno vraćaju računovodstveni informacioni sistem na staro, prevaziđeno, posebno insistirajući na ponovnom uvođenju "nacionalnih računovodstvenih standarda" koje će proglašavati Ministarstvo finansija (ili Ministar finansija). To smo već imali do kraja 1998. godine. Ta rešenja su se nastojala uskladiti sa Direktivama Evropske Unije i Međunarodnim računovodstvenim standardima (sada Međunarodni standardi finansijskog izveštaavanja) zakonskim rešenjima ili izmenama iz 1989., 1996. i 2002. godine. Prevladalo je racionalno

opredeljenje za prihvatanje i primenu Medunarodnih računovodstvenih standarda i standarda revizije.

U savremenoj tendenciji razvoja računovodstvene regulative u razvijenim zemljama i zemljama u tranziciji oko nas **preovlađuje deregulacija finansijskog izveštavanja**. Predlogom Zakona o računovodstvu i reviziji taj proces se u nas prekida i eliminiše. Vraća se **regulacija**, jer se u nizu odredaba po različitim pitanjima zahteva mišljenje, saglasnost ili potvrda Ministarstva finansija odnosno Ministra.
Kvalitet finansijskog izveštavanja primarno zavisi od stečenog nivoa znanja, umenja i etičnosti računovođa i revizora. Ponajmanje to mogu da određuju poslodavci, kako to sugeriše Predlog Zakona o računovodstvu i reviziji i Amandman V.
Upravo podizanje znanja računovođa na viši nivo i njihovo sertifikovanje ima za **temeljni cilj kvalitet finansijskog izveštavanja**. Otuda i zahtev IFAC –a, da se vrši permanentna edukacija i sertifikovanje računovođa i revizora, od strane profesionalnih (strukovnih) neprofitnih organizacija – članica IFAC –a. **Ovo je pravi način da računovođe dobiju u našoj praksi onaj status koji imaju u privredama i praksi razvijenih zemalja, umesto dosadašnjeg podređenog statusa – orijentisanog pretežno na tehničko sačinjavanje finansijskih izveštaja (i knjiženja).**
Osnivanje Komore revizora ( a gde su računovođe) prema čl. 63 Predloga Zakona o računovodstvu i reviziji, kao nedobitnog strukovnog udruženja, prema mišljenju članova **Departmana je nipodaštavanje** postojanja u nas ovakve organizacije; pa i IFAC –a. Neutemeljeno je obrazloženje ugledanja na rešenja u zemljama okruženja: Madarska, šire Češka i dr. Ove zemlje nisu imale rešenja do sada kakva smo imali mi, i sada imamo, pa su preuzele model Nemačke. Poseban kuriozitet je postavljanje, izbor i imenovanje, ili davanje saglasnosti za članove organa upravljanja Komorom, koji se finansiraju iz budžeta, a njihov izbor **potvrđuje** Ministar finansija (slučaj Predsednika Skupštine Komore). To, samo još jasnije ukazuje na unazadivanje računovodstvene profesije, i dirigovanje istom od strane Vlade.
Valja, takođe, podsetiti da je do sada dosta urađeno u unapređivanju računovodstvenog informacionog sistema i njegovom usklađivanju sa međunarodnom računovodstvenom regulativom. Tu nismo na početku. Naprotiv, nastojeći da učini ponudu Predloga zakona o računovodstvu i reviziji, profesionalna organizacija Saveza računovođa i revizora Srbije, je preko svog Odbora za računovodstvo izradila i dostavila Ministarstvu finansija ( po mišljenju članova Katerde) valjan Predlog Zakona o računovodstvu i reviziji. To ne znači da isti treba prihvatiti bez dopuna i izmena koje ga **samo unapređuju**. Sugerišemo ga makar kao inicijalni nacrt (ako ne i predlog). Predlog je rađen duže vreme uz učešće svih eksperata i stručnjaka institucija koje smo naveli. Potrebno je pomenuti, da su pozivani i predstavnici Ministarstva finansija (koji uzgred, budi rečeno, nisu baš imali sluha ili interesa da se ozbiljnije angažuju, ili pak, nisu imali to dopuštenje od strane nadležnog ministarstva Vlade?).

Rukovodilac Departmana za
finansije, bankarstvo, računovodstvo
i reviziju

Prof. dr Doko Malešević

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ НИШ
КАТЕДРА ЗА РАЧУНОВОДСТВО
МАТЕМАТИКУ И ИНФОРМАТИКУ

Разматрање и оцена предлога и амандмана на предлог Закона о рачуноводству

На седници Катедре за рачуноводство, математику и информатику, која је одржана 11.07.2005. године, разматрани су Предлог закона о рачуноводству и Амандмани на Предлог закона о рачуноводству које је Народној Скупштини Републике Србије упутила Влада 03.06.2005. године.

Чланови Катедре, посебно наставници и сарадници за област рачуноводства, ревизије и финансијског управљања, јединствени су у оцени да Предлог закона о рачуноводству у кључним одредбама, а Амандмани у целини уређење финансијског извештавања у Републици Србији враћа на период од пре 15 година, са могућношћу примене, у најбољем случају, након три године.
У прилог таквој оцени истакнуто је следеће:
Амандманом II је предвиђено «под професионалном регулативом подразумевају се Национални рачуноводствени стандарди и Национални стандарди ревизије, донети у складу са законском регулативом, одговарајућим Директивама Европске уније и Међународним рачуноводственим стандардима, односно Међународним стандардима финансијског извештавања...», што је оцењено као апсурд. Ово из разлога што се после дугог периода усавршавања и унапређења финансијског извештавања у Србији, који је започео са доношењем Закона о рачуноводству 1996. године, настављен доношењем Закона о рачуноводству 1998. године (исте године је донета Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда у финансијском извештавању у Србији), који су у кључним одредбама били усаглашени са Четвртом и Седмом Директивом Европске уније, као и доношење Закона о рачуноводству и ревизији 2002. године који је, не без разлога, као основу финансијског извештавања у Србији прихватио Међународну професионалну регулативу, финансијско извештавање у Србији враћа на националну професионалну регулативу, која је морамо признати по свим квалитетима далеко испод Међународне.

Апсурдности оваквог предлога доприноси и поверавање доношења Националних рачуноводствених и ревизорских стандарда за период од две године Комори ревизора која тек треба да се оснује. То практично значи да се примена Националне регулативе који би донела Комора може очекивати тек након три године. Питање је постављено «Коме ово одговара».
Сам чин оснивања Коморе ревизора, као недобитног струковног удружења, поред постојања међународно признате професионалне организације, чланице IFAC-а и његових тела и органа, такође је бесмислен. Наиме, Влада која жели у Европу, као развијени свет морала би да размишља о редуковању постојећих институција које

су реликт прошлости (Центар за бонитет примера ради), а не да формира нове институције на терет буџета.
На седници Катедре је, такође, истакнуто да су у предлогу Закона о рачуновдоству и Амандманима занемарена сва теоријска и практична достигнућа у области финансијског извештавања и то како на међународном тако и на националном нивоу.
У прилог овој оцени истакнуто је следеће:

1. У развијеном свету процес дерегулације финансијског извештавања има дугу традицију, а код нас је започет пре 15 година. Предлогом закона овај процес се у Србији потпуно прекида. Наиме, овим Предлогом се у више одредби и по различитим питањима тражи мишљење, сагласности или потврда Министарства финансија и самог Министра.
2. Квалитет финансијског извештавања је према теорији и пракси развијеног света зависан од свих учесника у том процесу а посебно од знања, вештина и способности рачуновођа, за шта су урађени посебни стандарди који се односе на едукацију и квалитети финансијског извештавања. Овим стандардима се предвиђа континуирано одржавање и развијање знања, вештина и способности рачуновођа. Амандман V, међутим, супротно овом, предвиђа да ова лица «не морају имати професионална звања».

***Закључак:***
На катедри су разматране и оцењене само оне одредбе Предлога закона и Амандмана које су у супротности са достигнућима рачуноводствене теорије и праксе и која су као таква непримерена тренутку у коме се привреда у Србији налази. Чланови Катедре сматрају да би увођење оваквог предлога нанело велике штете привреди Србије и са своје стране успорило њену интеграцију у Европске токове. Са друге стране, анимирање насушно потребно страног капитала било би потпуно угрожено, јер свет и капитал немају поверења у финансијске извештаје засноване на националним професионалним регулативама, а посебно наше, због чега су међународни регулатори финансијског изештавања оријентисани на унапређење и развој међународне професионалне регулативе. Сходно томе, чланови Катедре сматрају да би повлачење Предлога о рачуноводству из процедуре било једино исправно.

Послато:
Председнику Скупштине Србије
Председнику Владе
Министру финансија

Шеф Катедре за рачуноводство
математику и информатику
Др Обрад Тодоровић, с.р.

*Интервју мр Пере Шкобића, генералног секретар Савеза рачуновођа и ревизора Србије објављен у Привредном прегледу бр. 784, од 12. јуна 2006. године*

# Куда иде финансијско извештавање?

## *Странпутице у име глобализације финансијских извештаја*

**Бранислава Петровић**

Закон о рачуноводству и ревизији, који је 25. маја ове године усвојен у Републичкој скупштини, према речима генералног секретара Савеза рачуновођа и ревизора Србије мр Пере Шкобића, има мноштво мана. Чак толико, тврди он, да га је немогуће примењивати.

– Постоји небројено много примера који сведоче против новог закона. Најпре, у њему се на чак четрдесет осам места спомиње да ће Министарство или министар финансија донети подзаконске акте или дати сагласност, у вези са одређеном материјом, што је и теоријски тешко замислити, а камоли спровести, поготову ако се има у виду да подзаконски акти нису донешени ни за прошли закон (који је још на снази јер нови још увек није ступио на снагу), односно, у року од преко три године донет је само подзаконски акт – Правилник о контном оквиру и обрасцима, који нису ажурирани у складу са Међународним рачуноводственим стандардима. Такође, у члану 76. каже се да ће се до доношења подзаконских аката, примењивати управо подзаконска акта из претходног Закона иако та акта никад нису ни донета. Са друге стране, ако један закон у тој мери треба регулисати подзаконским актима, поставља се питање какав је то уопште закон, каже Шкобић.

### Нови закон – селективан

Надаље, он указује на конфликтност овог закона са Законом о предузећима. Тачније, члан 2. наводи да су правна лица и предузетници дужни да и интерну ревизију врше у складу са законском регулативом, иако, како тврди Шкобић, интерна ревизија нема никакве везе са законском регулативом, већ спада у интерну регулативу предузећа, односно правних лица што је и јасно прецизирано упућујућим одредбама Закона о привредним друштвима.

Затим, наставља, селективно се примењује професионална регулатива, односно наводи се само Оквир за примењивање међународних рачуноводствених стандарда, мада он није посебан, већ саставни део међународних рачуноводствених стандарда (али то састављачи овог закона очигледно не знају, као што не знају ни шта је етички Кодекс, ни ко га доноси, ни на кога се и како примењује), као и међународни стандарди финансијског извештавања и међународни стандарди ревизије и Кодекс етике за професионалне рачуновође, али се не спомињу Међународни стандарди едукације, Међународни стандард контроле квалитета нити национални стандарди РОС 31 и ЈРС 33.

У истом члану се каже да велика, средња и матична правна лица, која у складу са законом састављају консолидоване финансијске извештаје, као и правна лица која емитују хартије од вредности, банке и друге финансијске организације, обавезно примењују Међународне рачуноводствене стандарде, односно Међународне стандарде финансијског извештавања, док мала правна лица и предузетници могу да одлуче хоће ли их примењивати. У последњем ставу овог члана, прописано је да министар финансија доноси акт за мала правна лица и предузетника који не примењују међународне рачуноводствене стандарде у складу са Законском и професионалном регулативом. Очигледно је да је овај став у колизији са претходним, будући да министар треба да донесе акт у складу са законском и професионалном регулативом за субјекте који не примењују Међународне рачуноводствене стандарде који управо чине професионалну регулативу. Шта оваква одредба значи и како ће се у пракси применити, вероватно ни аутори неће моћи да објасне. Не сме се занемарити ни то, да се оваквом одредбом нарушава упоредивост и једнообразност финансијских извештаја, а управо су то основ-

ни принципи финансијског извештавања. Затим, у члану 15. се, наводи Шкобић, каже да контни оквир и садржину рачуна у контном оквиру, на начин који обезбеђује пуну примену међународних рачуноводствених стандарда, прописују министар финансија и гувернер Народне банке. – Питам се, који је то акт који ће они да пропишу, а да се њиме не ограничи пуна примена међународних стандарда? Овај члан је у потпуној колизији са чланом 2. и још један доказ да је закон крајње нејасан и контрадикторан.

### Екстерна ревизија није контрола

Исто тако, у члану 4. се каже да се у циљу заштите јавног интереса у вези са финансијским извештавањем, овим законом уређују професионална звања овлашћени ревизор и овлашћени интерни ревизор.

– Ако говоримо о професионалним звањима, онда је јасно да се ова звања уредују професионалном а не законском регулативом, као што се то чини свуда у свету. Такође, ако говоримо о јавном интересу и заштити јавног интереса, овакве одредбе су у потпуној супротности са међународном праксом и Директивама Европске уније будући да је рад интерних ревизора у функцији извештавања менаџмента и власника, да се уредује интерним актима правног лица и да не постоји обавеза извештавања према екстерном окружењу. Такође, Законом се сврха екстерне ревизије потпуно погрешно интерпретира и уредује, будући да екстерна ревизија није контрола већ је њен циљ независно потврђивање поузданости финансијских извештаја за потребе циљних корисника, односно акционара, партнера и слично. Ако се зна да се у развијеним земљама јавни интерес пре свега штити поузданим и квалитетним финансијским извештајима које сачињавају професионално стручне рачуновође, онда је заиста чудно да се овим чланом потпуно занемарују лица одговорна за састављање финансијских извештаја и њихова професионална оспособљеност будући да квалитет и поузданост финансијских извештаја зависи искључиво од њих, каже наш саговорник.

Закон прописује и некакве програме за образовање рачуновођа у складу са међународним смерницама, иако су те смернице одавно заменили Међународни стандарди едукације професионалних рачуновођа и са којима је усклађен и национални рачуноводствено образовни стандард РОС 31, а који се по први пут у последњих 15 година искључује из Закона, тврди Шкобић. Огромне негативне последице су и те што се по новом Закону вођење пословних књига може поверити било коме, па и потпуно нестручном лицу, што је у потпуној супротности са Етичким кодексом, Међународним стандардима едукације и Европским директивама. Исто тако, оцењује он, на основу овог закона свако ће моћи да оснује фирму за вођење књига знао то да ради или не, јер се не прописују никакви услови, па ћемо бити ”затрпани” лажираним финансијским извештајима којих додуше има и сада, јер нема надзора и контроле над вођењем пословних књига и финансијским извештавањем, а ни нови Закон не прописује адекватан надзор и контролу.

### Планирају Комору ”јединствену” у свету

На питање шта мисли о формирају Коморе овлашћених ревизора, која је најављена, Шкобић указује на структуру од 140 пуноправ-

### Нови закон последица притисака и интереса

На питање шта је разлог доношењу све лошијих закона, Шкобић одговара да постоје три разлога

– Први је тај што консултантско–издавачке и ревизорске куће профитабилност остварују управо на лошим законима и законом прописаној ревизији, а закони се већ неколико година доносе под њиховим притиском или у спрези са њима. Затим, предлагач Закона већ дуже време оспорава професионалну организацију чланицу Међународне федерације рачуновођа, њена права и обавезе њене тековине и националну професионалну регулативу и, треће, законописци парцијално схватају Међународну професионалну регулативу и познате процедуре њене имплементације, па Законом хоће да уредују међународну професионалну регулативу и рад Међународних организација и тела. Једном речју, покушавају да глобалне процесе подреде нашем закону, а могуће, и неким својим интересима. То су разлози, а последица је управо нови Закон о рачуноводству и. ревизији. Кад се Законом буду направиле јасне поделе и надлежности државе, професије и ентитета, онда ће он обезбедити квалитет финансијских извештаја и отворити пут глобалном тржишту, закључује Шкобић.

них чланица Међународне федерације рачуновођа (IFAC), у којој не постоји ништа слично Комори која се предлаже код нас.

– Додуше, у пет земаља постоје Коморе: у Пољској, Чешкој, Мађарској, Узбекистану и Словачкој, значи, у земљама где никада није постојала рачуноводствена професија и жалосно је да поред земаља као што су Велика Британија, Француска, Грчка, Италија и САД нама за узор намећу моделе земаља где је ова професија далеко иза нас. Међутим, чак се и ти модели додатно погоршавају јер се по Закону формира Комора у којој ће бити ревизори, интерни ревизори и ревизорска предузећа где ће ревизори сами себи прописивати програме, сами себе едуковати, испитивати и оцењивати, сами себи давати и одузимати сертификате и лиценце, сами себе и своје компаније контролисати и кажњавати, а све то уз учешће чиновника Министарства финансија, и уз благослов министра. Верујем да оволико законских и етичких сукоба и конфликта интереса заиста нема нигде на свету, па ћемо изгледа ми бити својеврстан уникат. Држава, односно Министарство финансија је од 1996. године безуспешно покушавало да ради оно што му није посао, што најбоље потврђује стање на тржишту рачуноводствених, а посебно ревизорских услуга, а сада претендује да законом формира монопол, односно државну Комору. Јасно је, дакле, да је Закон донет у интересу појединих консултантских кућа које добро зарађују на лошим законским прописима, и појединих ревизорских компанија које ће и даље уживати у законски заштићеном бизнису. Оваква ситуација, а поготово одсутност контроле квалитета рада довела је до потпуног хаоса, а као резултат новог закона имаћемо још гору ситуацију. Па није ли довољно упозорење то што ни данас не знамо која ревизорска предузећа су вршила ревизију и какве су ревизорске извештаје дала за пропале банке и компаније, а добијамо нови Закон о рачуноводству и ревизији који овакву ревизију предвиђа као једину заштиту јавног интереса, пита се Шкобић и додаје да је Закон о рачуноводству и ревизији који је сада усвојен далеко лошији чак и од закона које смо имали 80–их година, а још већи је парадокс што се у образложењу наводи да су усвојена решења Европске уније и предлози Међународних институција, Светске банке и ROSC програма, што је потпуно нетачно.

### Укидају се већ стечена звања

– Закон чак укида велики број стручних звања у рачуноводству стечених по Закону, уз образложење да та звања не постоје нигде у свету, иако Међународна федерација рачуновођа има више од 2,5 милиона чланова носиоца професионалних звања из 163 земље света. Истина је међутим да нигде у свету није случај да пословне књиге воде и финансијске извештаје састављају лица која немају професионалне квалификације, а ми ћемо изгледа и по томе бити јединствени. Коначно, да би се појачала конфузност овог закона, у члану 73. наводи се да се признају стручна звања стечена по ранијем Закону а која су по члану 39. Закона о рачуноводству из 2002. године (”Службени лист” 71/02) престала да постоје, и притом се иста та звања новим Законом о рачуноводству и ревизији признају, али не прописују.

А опет, према речима Шкобића чак и овакви, непоуздани финансијски извештаји, у складу са Законом морају да се предају и Центру за бонитет НБС и Агенцији за привредне регистре, што наравно подразумева и плаћање двоструке накнаде а не треба заборавити ни извештаје пореским органима, што је опет јединствен случај у свету. – Можда ће Центар за бонитет НБС и Агенција за привредне регистре на неки начин и користити ове извештаје, али је потпуно нејасно ко ће и у које сврхе користити ревизорске извештаје средњих правних лица. Будући да се ради о друштвима затвореног облика законом прописана обавеза ревизије само додатно оптерећује ова предузећа, која можда

**Нејасан и контрадикторан закон – ко разуме схватиће**

Поједини чланови Закона су непрецизни и међусобно контрадикторни, тако да не могу да их разумеју чак ни они којима су ревизија и рачуноводство свакодневна пракса. То се може видети и из чланова које издвајамо:

Примера ради, из члана 16. није јасно да ли правна лица морају да запосле особу за вођење пословних књига, или она може да се ангажује и ван радног односа.

*Члан 2. (став 4)*

*Под интерном регулативом подразумевају се општи акти које доноси правно лице, односно предузетник, а који садрже посебна упутства и смернице за вођење пословних књига, рачуноводствену политику за признавање, процењивање имовине и обавеза, прихода и расхода, упутства и смернице за усвајање, достављање и обелодањивање финансијских извештаја, као и друга питања вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја за која је овим законом прописано да се уређују општим актом правног лица, односно предузетника, у складу са законском и професионалном регулативом.*

*Предузетник може, али не мора, да доноси општа акта из става 4. овог члана.*

*Члан 16.*

*Правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које води пословне књиге и саставља финансијске извештаје.*

*Правно лице и предузетник општим актом одређује лице запослено код правног лица и предузетника коме поверава вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.*

не исплаћују редовно ни плате али ће у складу са Законом морати да плате ову беспотребну ревизију.

Шкобић је нагласио да је Савез рачуновођа и ревизора Србије уз учешће најеминентнијих стручњака из, теорије и праксе и у оквиру транспарентног процеса, сачинио предлог Закона о рачуноводству у складу са најбољом праксом развијених земаља и да је тај предлог достављен; надлежним органима Министарства финансија, али он није усвојен, јер је, како каже, изгледа првенствени циљ анонимних аутора предлога Закона био да се донесе управо овакав лош и неприменљив Закон, који је нажалост и усвојен. Због настојања Савеза да се донесе јасан и применљив Закон, оптужен је да држи монопол у овој области, што није истина, јер су професионална звања и едукација рачуновођа – чланова глобални захтев и обавеза Савеза као пуноправног члана Међународне федерације рачуновођа. Ако неко жели да Савез оптужи за монопол може говорити само о монополу квалитета, при чему је тај квалитет доказан и самим полувековним радом Савеза као и чињеницом да је Савез успешно испунио све захтеве и критеријуме Међународне федерације рачуновођа и других међународних регулаторних тела, о чему сведочи повеља IFAC–а, истиче наш саговорник и закључује да ће време показати да је ово најлошији закон у последњих 20 година, али је питање колико времена имамо будући да већ каснимо у процесима хармонизације са глобалним тржиштем, тако да ће последице готово сигурно платити порески обвезници.

# IFAC – Међународна федерација рачуновођа и уређење рачуноводствене професије на глобалном нивоу

# Обавезе чланица у имплементацији међународне рачуноводствене регулативе

**Међународна федерација рачуновођа (IFAC) је у марту 2004. године објавила Изјаву о чланским обавезама** које се примењују на све професионалне организације чланице IFAC–а. У складу са Повељом IFAC–а све организације чланице су у обавези да испуне захеве у погледу следећих обавеза

## СТАВ О ЧЛАНСКИМ ОБАВЕЗАМА 1 – КОНТРОЛА КВАЛИТЕТА

Неопходно је да у циљу заштите јавног интереса, све професионалне услуге које обављају професионалне рачуновође буду предмет програма контроле квалитета. Предвиђено је вршење контроле квалитета на три нивоа: на нивоу делатности, на нивоу фирме и на нивоу организације чланице. Одбор IFAC–а, путем Ставова о чланским обавезама, утврђује обавезе организација чланица IFAC–а у вези са програмом контроле квалитета рада професионалних рачуновођа. Организација чланица треба да осмисли и примени обавезни програм контроле квалитета и да утврди обавезност примене за своје чланове–професионалне рачуновође која се заснива на испуњењу захтева садржаних у IFAC–овом Етичком Кодеку за професионалне рачуновође као и у Међународном стандарду контроле квалитета (ISQC) број 1.

У случају недостатака и неиспуњења квалитета рада организација–чланица IFAC–а треба да захтева од својих чланова професионалних рачуновођа да на подесан начин коригују своје активности. Уколико чланови и након ових препорука не испуњавају професионалних стандарда и примљењивих регулационих и правних прописа, организација чланица треба да предузме одговарајуће дисциплинске активности.

## СТАВ О ЧЛАНСКИМ ОБАВЕЗАМА 2 – МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ ЕДУКАЦИЈЕ ПРОФЕСИОНАЛНИХ РАЧУНОВОЂА

У складу са овим ставом организације чланице имају обавезу да раде на спровођењу свих међународних стандарда едукације професионалних рачуновођа које је објавио IFAC, као и да своје националне програме едукације за професионалне рачуновође усагласе са одредбама Међународних стандарда едукације.

## СТАВ О ЧЛАНСКИМ ОБАВЕЗАМА 3 – МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ РЕВИЗИЈЕ

Организације чланице требају да ажурно преводе и објављују Међународне стандарде за ревизију. Такође организације чланице треба да раде на примени и поштовању Међународних стандарда ревизије. У оквиру ове чланске обавезе захтева се и адекватна обука и усавршавање професионалних рачуновођа у области ревизије.

### СТАВ О ЧЛАНСКИМ ОБАВЕЗАМА 4 – ЕТИЧКИ КОДЕКС ЗА ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЂЕ

Организације чланице морају да раде ка увођењу и примени IFAC–овог Етичког Кодекса за професионалне рачуновође. У оквиру ових активности организација чланица IFAC–а је у обавези да редовно ажурира и објављује преводе Етичког кодекса и учини га доступним свим својим члановима.

IFAC–ов Етички Кодекс за професионалне рачуновође утврђује стандарде понашања и фундаменталне принципе рада које треба да поштују професионалне рачуновође. Ниједној организацији–чланици нити њиховим члановима професионалним рачуновођама није дозвољено да примењују мање строге стандарде него што су стаднарди дефинисани IFAC–овим Етичким Кодексом.

Организације чланице требају да установе систем и процедуре истраживања случајева кршења Етичког кодекса и да предузму одговарајуће дисциплинске активности у таквим случајевима.

### СТАВ ЧЛАНСКИХ ОБАВЕЗА 5 – МЕЂУНАРОДНИ РАЧУНОВОДСТВЕНИ СТАНДАРДИ ЗА ЈАВНИ СЕКТОР

Организације чланице требају да ажурно преводе и објављују Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор. Такође организације чланице треба да раде на примени и поштовању Међународних стандарда ревизије. У оквиру ове чланске обавезе захтева се и адекватна обука и усавршавање професионалних рачуновођа који раде у јавном сектору.

### СТАВ ЧЛАНСКИХ ОБАВЕЗА 6 – ИСТРАЖИВАЊЕ И ДИСЦИПЛИНОВАЊЕ

Организације чланице морају да примене систем и процедуре истраживање и примене дисциплинских поступака у вези случајева кршења професионалних и етичких стандарда од стране појединачних чланова – професионалних рачуновођа. Нарочито је важно да се овим процедурама предвиди могућност губљења права бављења струком и пружања професионалних услуга и искључивање из чланства. Постојање оваквог система штити клијенте и друге заинтересоване стране и јавно демонстрира заштиту јавног интереса од стране професионалних организација.

### СТАВ ЧЛАНСКИХ ОБАВЕЗА 7 – МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

Организације чланице требају да подрже рад Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) тако што ће ажурно преводити и објављивати Међународне стандарде финансијског извештавања. Такође организације чланице треба да раде на примени и поштовању Међународне стандарде финансијског извештавања. У оквиру ове чланске обавезе захтева се и адекватна обука и усавршавање професионалних рачуновођа у области финансијског извештавања у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. У надлежности је пофесионалних организација да организују ефикасан надзор за придржавање МСФИ, прегледањем финансијских извештаја за које се тврди да се придржавају Стандарда у мери у којој су те активности укључене у оквир програма контроле квалитета који је установљен Ставом бр. 1 – Контрола квалитета

Поред опште примене Ставова о чланским обавезама, испуњеност захтева дефинисаних чланским обавезама се разматра приликом оцењивање усклађености организација чланица са међународном професионалном регулативом и праксом. Испуњење наведених чланских обавеза је такође услов за међународно признавање квалификација професионалних рачуновођа чланова националне професионалне организације. Када искрсне таква ситуација, организација чланица мора бити спремна да оправда одступање. Одбору чланице који се не буде придржавао обавезе да следи услове ових Ставова или не да задовољавајуће образложење зашто је одступио од њих, може претити суспензија или, чак, избацивање из чланства.

# Међународни стандарди едукације професионалних рачуновођа и њихова примена у Србији

Међународна федерација рачуновођа (IFAC) је у октобру 2003. године усвојила Међународне стандарде едукације професионалних рачуновођа (International Education Standards for Professional Accountants – IES) којима се установљавају неопходни елементи, садржај, методе и технике програма едукације и цертификовања професионалних рачуновођа. У складу са Повељом IFAC–а све организације чланице су дужне да своје програме усагласе са захтевима ових стандарда и на тај начин створе услове за признавање и прихватање својих професионалних звања на глобалном нивоу.[1]

Комитет за едукацију је стално тело Међународне федерације рачуновођа које ради на развоју стандарда, смерница и других упутстава из области едукације, обуке и стицања квалификација професионалних рачуновођа као и из области континуиране едукације носилаца професионалних звања. Основни циљ и мисија Комитета за едукацију је стицање разумевања потреба и очекивања корисника услуга професионалних рачуновођа, усаглашавање програма едукације организација чланица IFAC–а и унапређење нивоа оспособљености професионалних рачуновођа. У оквиру својих активности Комитет за едукацију објављује:

- Међународне стандарде едукације професионалних рачуновођа
- Међународне смернице за едукацију професионалних рачуновођа
- Међународна саопштења за едукацију професионалних рачуновођа

У складу са усвојеном хијерархијском структуром надлежности, Међународни стандарди едукације професионалних рачуновођа имају највећи ауторитет и обавезност примене. Нажалост творци новог Закона о рачуноводству и ревизији ("Сл. гласник РС", бр. 46/06) су, из само њима знаних побуда, занемарили чак и постојање Међународних стандарда едукације већ се само формално позвали на смернице које је наравно немогуће применити без примене међународно прихваћених стандарда едукације. Још је чудније да у образложењу Закона о рачуноводству и ревизији, аутори овакав поступак правдају потребом за усклађивањем и осавремењивањем а притом им је изгледа непозната чињеница да су Међународне смернице престале да важе још 2004. године.

IFAC–ов Комитет за едукацију је до сада објавио Оквир и 7 Међународних стандарда едукације[2] којим се прописују захтеви едукације и оспособљавања професионалних рачуновођа:

- Оквир Међународних стандарда едукације
- IES 1, Услови приступа програму професионалне рачуноводствене едукације
- IES 2, Садржај програма едукације професионалних рачуновођа
- IES 3, Професионалне вештине
- IES4, Професионалне вредности, етика и ставови
- IES 5, Захтеви за практичним искуством
- IES 6, Процена професионалне стручности и способности
- IES 7, Континуирано професионално усавршавање

---

1) Савез РР Србије је у 2003. години извршио ревидирање и усклађивање рачуноводствено–образовног стандарда РОС 31, који је у потпуности усаглашен са Међународним стандардима едукације рачуновођа.

2) Међународни стандард едукације 8 – *Захтеви оспособљености за професионалне рачуновође у ревизији* је у фази припреме и очекује се да ће ступити на снагу почетком 2008. године. Овим стандардом се разматрају захтеви за додатном обуком и едукацијом професионалних рачуновођа који се специјализују за пружање услуга у области ревизије.

У самом Оквиру Међународних стандарда едукације описују се намена и начин примене стандарда и дају прецизне дефиниције одређених појмова који се користе у стандардима едукације професионалних рачуновођа.

**Професионални рачуновођа** – лице које је члан професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа (IFAC).

**Квалификација** – квалификација професионални рачуновођа значи да је лице испунило и наставља континуирано да испуњава захтеве предвиђене за професиналне рачуновође.

**Континуирана професионална едукација** – активности едукације, усавршавања и одржања нивоа оспособљености професионалних рачуновођа у циљу компетентног рада у професионалном окружењу.

**Међународни стандард едукације 1 – Услови приступа програму професионалне рачуноводствене едукације**, прописује услове које кандидат за стицање звања професионалног рачуновође мора да испуњава. Основни захтев који се поставља у циљу заштите јавног интереса и обезбеђења квалитетних рачуноводствених услуга је да кандидати за стицање звања професионалних организација чланица IFAC–а морају као минимум имају претходно образовање које им омогућава упис на институције високог образовања.

**Међународни стандард едукације 2 – Садржај програма едукације професионалних рачуновођа** прописује садржај програма едукације и релевантна знања која кандидати за стицање професионалног звања организације чланице IFAC–а морају стећи како би могли да стручно раде у свом окружењу. Садржај и знања се по областима могу структуирати на:

- Знања из области рачуноводства, финансија и сродних области
- Знања из области организације и познавања пословања
- Знања из области информационих технологија

**Међународни стандард едукације 3 – Професионалне вештине**, прописује спој вештина које кандидати морају поседовати како би стекли квалификацију професионалног рачуновође. Циљ овог стандарда је да осигура да кандидати за чланство у организацијама–чланицама IFAC–а поседују одговарајући спој вештина (интелектуалних, стручних, личних, комуникацијских и организационих) неопходних за вршење функције професионалног рачуновође. Ово им омогућује да током своје каријере раде као компетентни професионалци у окружењу растуће комплексности и захтевности.

**Међународни стандард едукације 4 – Професионалне вредности, етика и ставови,** прописује професионалне вредности, етику и ставове које професионалне рачуновође треба да стекну током програма који води ка стицању професионалног звања. Циљ овог стандарда јесте да обезбеди да кандидати за пријем у чланство националне организације–чланице IFAC–а имају одговарајуће ниво професионалне вредности, етике и ставове за обављање функција професионалног рачуновође.

Будући да рачуноводствена професија, широм света, функционише у различитим културним и правним окружењима, IFAC је установио међународно прихваћени *Етички кодекс за професионалне рачуновође* којим се дефинишу строги етички захтеви доследно високог квалитета рада у јавном интересу.

**Међународни стандард едукације 5 – Захтеви практичног искуства,** прописује да захтев за поседовањем практичног искуства пре стицања квалификације професионалног рачуновође IFAC–ове организације–чланице. Циљ овог стандарда јесте да обезбеди да кандидати, који теже да се квалификују као професионалне рачуновође, стекну непосредно практично искуство које се сматра прикладним у време стицања професионалног звања.

**Међународни стандард едукације 6 – Процена професионалне стручности и способности**, прописује захтеве финалне процене професионалне стручности и оспособљености кандидата пре стицања квалификације. У самом Оквиру професионално знање, професионалне вештине, и професионалне вредности, етика и ставови се дефинишу као ”стручност”. Способности су особине које поседују појединци, и које им омогућавају да компетентно извршавају своје задатке. IFAC–ове организације–чланице су одговорне за обезбеђивање квалитета финалне процене, у складу са захтевима датим у овом стандарду.

**Међународни стандард едукације 7 – Континуирано професионално усавршавање,** прописује захтев да организације – чланице IFAC–а примене програм континуираног усавршавања својих чланова професионалних рачуновођа као један од интегралних услова чланства. На овај начин се првенствено доприноси високом квалитету професионалних услуга, као и заштити јавног интереса.

Приликом усаглашавања са захтевима ових стандарда професионалне организације – чланице IFAC–а морају обратити пажњу на динамичност рачуноводствене професије. У складу са тим захтева се континуирано праћење у циљу обезбеђења примерености процеса едукације и одржања нивоа квалитета и професионалних вредности. Нарочито је наглашено да, иако стицање професионалног звања националне организације – чланице IFAC–а, представља доказ да је лице, у одређеном тренутку, испунило прописане захтеве у смислу стручности, оспособљености и етичких вредности, услед променљивог окружења и динамике рада неопходно је применити систем континуираног усавршавања и едукације како би се на високо квалитетан начин испунили захтеви корисника професионалних услуга.

Савез рачуновођа и ревизора Србије, као пуноправни члан Међународне федерације рачуновођа има обавезу имплементације међународне професионалне регулативе и усаглашавања националне праксе са најбољом светском праксом. Имајући у виду ову обавезу као и чињеницу да је 10. јуна 2006. године на снагу ступио нови Закон о рачуноводству и ревизији, који је у многим тачкама неусаглашен и супротан одредбама међународне регулативе, дајемо краћи упоредни преглед усаглашености захтева Међународних стандарда едукације и решења која су примењена у новом Закону.

| Међународна професионална регулатива | Закон о рачуноводству и ревизији Републике Србије | Степен усаглашености |
|---|---|---|
| **Оквир Међународних стандарда едукације** – дефинише примену Међународних стандарда едукације професионалних рачуновођа | Члан 6. Закона упућује на захтев усклађености са међународним смерницама | **Неусаглашене одредбе.** Аутори закона се позивају на Међународне смернице а не на Међународне стандарде који имају виши степен ауторитета и надлежности. Статус важење Међународних смерница (IEG) је следећи:<br>IEG 2 *Континуирано стручно усавршавање,* (објављен 1982, престао да важи 1.јануара 2006 године када је на снагу ступио Међународни стандард едукације број 7).<br>IEG 9 *Преквалификационо образовање, процена професионалне оспособљености и захтеви искуства професионалних рачуновођа,* (објављен 1991, престао да важи 31. децембра 2004. године).<br>IEG 10 *Професионална етика за рачуновође: Образовни изазов и практична примена,* (објављен 1982, престао да важи 31. децембра 2004. године).<br>IEG 11 *Информациона технологија за професионалне рачуновође,* (објављен 1995, ревидиран 1998 и 2002).<br>Имајући у виду наведене податке, изненађујуће је да се аутори закона под паролом осавремењивања законске регулативе позивају на већ застареле и неважеће смернице едукације. |

# Едукација рачуновођа и стицање професионалних звања у Савезу РР Србије

Непосредно након ступања на снагу Међународних стандарда едукације професионалних рачуновођа, Савез рачуновођа и ревизора Србије је приступио усклађивању националног рачуноводствено – образовног стандарда РОС 31[1] са захтевима које је прописала Међународна федерација рачуновођа. У оквиру пројекта усаглашавања едукације професионалних рачуновођа Савез рачуновођа и ревизора Србије је сарађивао са најеминентнијим професорима са катедри за рачуноводство економских факултета као и са стручњацима из праксе. Након свеобухватне анализе одлучено је да се усвоји модел едукације који се примењује у Великој Британији, те да се у сарадњи са стручним тимом Асоцијације овлашћених сертификованих рачуновођа из Велике Британије (ACCA) приступи неопходним изменама у циљу усаглашавања националне праксе са најбољом светском праксом.

Рачуноводствени стандард РОС 31 – Професионално оспособљавање рачуновођа, заснован је на стандардима едукације које је објавио IFAC–а (International Federation of Accountants), IFAC–овом *Етичком кодексу за професионалне рачуновође* и Статуту Савеза рачуновођа и ревизора Србије. Стандардом је уређено професионално оспособљавање лица за самостално вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја за предузећа, банке, друге финансијске организације, друга правна лица, установе и друге субјекте који воде пословне књиге и састављају финансијске извештаје. Стандард такође уређује професионално оспособљавање лица у јавној пракси која обављају поверене им послове вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја за правна лица и друге пословне субјекте.

Стандардом РОС 31 уређено је и професионално оспособљавање лица за самостално обављање послова интерне и екстерне ревизије финансијских извештаја, као и професионално оспособљавање лица која врше законску и професионалну контролу и надзор над материјално–финансијским пословањем правних лица.

## ОСНОВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ СТАНДАРДА РОС 31

### Професионална звања

Потребна професионална оспособљеност лица за самостално вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја треба да одговара захтевима обима и сложености послова, сложености организације рачуноводства и сложености образложења рачуноводствене политике у финансијским извештајима. Оквиром Међународних стандарда едукације професионалних рачуновођа дефинисани су нивои професионалне оспособљености лица, чланова Савеза рачуновођа и ревизора Србије, за самостално вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, односно за обављање послова ревизије, контроле и надзора, којима одговарају нивои следећих професионалних звања:

1. **рачуновођа** – професионално лице које поседује знања, искуства и способности за самостално вођење пословних књига и са-

---

[1] Одлука о утврђивању **ревидираног рачуноводственог стандарда ЈРС 31** (преименован у РОС 31) објављена је у "Службеном гласнику Републике Србије", бр. 85/2003. од 28. августа 2003. године.

стављање финансијских извештаја правних лица, односно његових делова.

2. **овлашћени рачуновођа** – професионално лице које поседује одговарајући ниво знања и искуства за самостално вођење пословних књига, припремање и састављање финансијских извештаја, извештаја интерне ревизије и контроле и послова екстерне ревизије и контроле.
3. **овлашћени јавни рачуновођа** – професионално лице које поседује одговарајући ниво знања и искуства за самостално вођење пословних књига, припремање и састављање финансијских извештаја сложених пословних система, извештаја интерне и екстерне ревизије и контроле

### Приступање програму стицања професионалних квалификација

Услови приступа програму стицања професионалних квалификација дефинисани су у складу са захтевима IFAC–овог Међународног стандарда едукације бр.1.

Професионално звање *рачуновођа* стиче кандидат – члан Савеза, који испуњава следеће услове:

1) има најмање завршену средњу школу и најмање три године практичног рада на пословима рачуноводства;
2) има положен професионални испит за стицање овог професионалног звања.

Професионално звање *овлашћени рачуновођа* стиче кандидат – члан Савеза који испуњава следеће услове:

1) има:
   а) високу школску спрему и најмање три године практичног рада на пословима вођења пословних књига и припремања финансијских извештаја;
   б) или високу школу у трогодишњем трајању и најмање четири године практичног рада на пословима вођења пословних књига и припремања финансијских извештаја;
   в) или вишу школу у двогодишњем трајању и најмање пет година практичног рада на пословима вођења пословних књига и припремања финансијских извештаја;
   г) или професионално звање "самостални рачуновођа" и најмање три године практичног рада у том звању;
2) има положен професионални испит за стицање овог професионалног звања.

Професионално звање *овлашћени јавни рачуновођа* стиче кандидат – члан Савеза који испуњава следеће услове:

1) има високу стручну спрему – економског смера;
2) има професионално звање *овлашћени рачуновођа* и најмање три године практичног рада у том звању;
3) има положен испит за стицање овог професионалног звања.

Захтев за поседовањем практичног искуства у рачуноводственим пословима дефинисан је у складу са одредбама Међународног стандарда едукације (IES) 5 – *Захтеви за практичним искуством*, односно кандидатима за стицање професионалних звања рачуновођа и овлашћени рачуновођа је омогућено да практично искуство стекну у периоду пре, током или након приступања програму полагања испита, што значи да кандидати за стицање наведених звања могу полагати испите и пре него што испуне услов практичног искуства, али да професионално звање стичу тек када у потпуности испуне услов у погледу трајања практичног рада.[2]

### Процена оспособљености кандидата за стицање професионалних звања

Поседовање професионалних знања, вештина и оспособљеност за самостално вођење пословних књига, састављање финансијских извештаја, интерну и екстерну ревизију и контролу финансијских извештаја за сва професионална звања предвиђена стандардом РОС 31, кандидати потврђују на испиту. Програм едукације професионалних рачуновођа је базиран на моделу који примењује Асоцијације овлашћених сертификованих рачуновођа из Велике Британије (ACCA) и у потпуности је усаглашен са релевантним IFAC–овим Међународним стандардима едукације.[3]

---

[2] Међународним стандардима едукације професионалних рачуновођа захтева се да практично искуство кандидата за стицање професионалног звања мора бити остварено уз надзор лица које је члан националне организације – чланице Међународне федерације рачуновођа (IFAC) односно практично искуство се остварује у оквиру такозваног менторског система. Лица која већ поседују професионална звања на овај начин спроводе први степен контроле стручности и оспособљености кандидата и на тај начин обезбеђују одржање високог квалитета професионалних услуга.

[3] Међународни стандарди едукације (IES) који регулишу садржај програм едукације су IES 2 – *Садржај програма едукације професионалних рачуновођа*, IES 3 – *Професионалне вештине*, IES 4 – *Професионалне вредности, етика и ставови*.

**Упоредни прегледа испита за стицање професионалних звања Савеза РР Србије и ACCA**

| **Рачуновођа** | **Certified accounting tehnician** |
|---|---|
| 1.1 Евидентирање финансијских трансакција | Recording Financial Transactions |
| 1.2 Информације за менаџмент контролу | Information for Management Control |
| 1.3 Припрема финансијских извештаја | Maintaining Financial Records |
| 1.4 Рачуноводство трошкова | Accounting for Costs |
| 1.5 Спровођење ревизорских процедура | Implementing Audit Procedures |
| 1.6 Порески систем | Preparing Taxation Computations |
| 1.7 Управљање кадровима и системима | Managing People and Systems |
| 1.8 Састављање финансијских извештаја | Drafting Financial Statements |
| 1.9 Планирање, контрола и менаџмент перформанси | Planning, Control and Performance Management |

| **Овлашћени рачуновођа** | **Chartered Certified Accountant** |
|---|---|
| 2.1 Припремање финансијских извештаја | Preparing Financial Statements |
| 2.2 Финансијске информације за менаџмент | Financial Information for Management |
| 2.3 Управљање кадровима | Managing People |
| 2.4 Информациони системи | Information Systems |
| 2.5 Корпоративно и пословно право | Corporate and Business Law |
| 2.6 Порески систем | Business Taxation |
| 2.7 Финансијски менаџмент и контрола | Financial Management and C |
| 2.8 Финансијско извештавање | Financial Reporting |
| 2.9 Ревизија и интерна контрола | Audit and Internal Review |
| **Овлашћени јавни рачуновођа** | |
| 3.1 Услуге ревизије и уверавања | Audit and Assurance Services |
| 3.2 Менаџмент перформанси | Performance Management |
| 3.3 Стратешко пословно планирање и развој | Strategic Business Planning and Development |
| 3.4 Сложено корпоративно извештавање | Advanced Corporate Reporting |
| 3.5 Стратешки финансијски менаџмент | Strategic Financial Management |
| | Advanced Taxation (изборни предмет) |
| | Business Information Management (изборни предмет) |

Полагање испита за стицање професионалних звања усклађено је са захтевима Међународног стандарда едукације (IES) 6 – *Процена професионалне стручности и способности*. Приликом процеса процене оспособљености кандидата нагласак се ставља на практичну примену, односно испитни задаци се базирају на реалним ситуацијама и примерима из праксе. У циљу независне потврде усаглашености процеса полагања са Међународним стандардима, Савез РР Србије је у сарадњи са ACCA формирао Екстерну комисију за испите, коју чине представници професионалних рачуноводствених асоцијација из земаља са најбољом праксом. У овом мандату Комисију чине представници Асоцијације овлашћених цертификованих рачуновођа (ACCA), Института овлашћених рачуновођа Шкотске (ICAS) и Института овлашћених јавних рачуновођа (SOEL) из Грчке. Поред контроле самог процеса полагања испита, Комисија врши анализу садржаја испитних задатака и усаглашености са захтевима Међународних стандарда едукације. Сви испити се полажу у писаној форми, у трајању од 2 до 4 сата. Полагање испита се организује два пута годишње, у јуну и децембру.

Савез РР Србије је ради заштите и очувања критеријума објективности и интегритета испита установио више врста контролних механизама. Објективност и интегритет процеса полагања испита су обезбеђени надзором екстерних независних лица у оквиру:

- процеса креирања испитних задатака – испитна питања сачињавају независна лица, еминентни стручњаци из релевантних области;
- надзора процеса полагања испита – непосредна супервизија полагања испита је организована независно од Савеза РР Србије и врше је лица која испуњавају највише критеријуме етике и независности;
- процеса оцењивања испитних задатака – у складу са препорукама стручног тима ACCA а у циљу заштите објективности приме-

њен је интегрисани систем шифрирања и оцењивања задатака којим се спречава свака могућност угрожавања објективности постигнутих резултата.

Системом независног надзора над целокупним процесом стицања квалификација постигнут је висок степен заштите јавног интереса, пре свега путем обезбеђења високо квалификованих кадрова који ће моћи да пруже квалитетне професионалне услуге и у потпуности задовоље све захтеве и очекивања потенцијалних корисника.

### Ослобађање од полагања дела испита

У складу са Међународним стандардима едукације и праксом најразвијенијих професионалних организација, кандидати за стицање професионалних звања могу бити ослобођени полагања одређених испита које су положили у току претходног школовања, о чему одлуку доноси надлежна комисија. Признавање испита је директно повезано са програмом и садржином испита које су кандидати положили током претходног школовања, при чему наравно највећу могућност признавања имају кандидати који су дипломирали на финансијско–рачуноводственим смеровима економских факултета. Савез РР Србије је потписао споразуме о сарадњи и заједничким активностима на развоју рачуноводствене професије са економским факултетима Београд, Крагујевац, Ниш, Приштина, Суботица као и са БК Факултетом за трговину, банкарство и ревизију и Пољопривредним факултетом из Новог Сада.

Такође, чланови Савеза који су по овом ревидираном стандарду стекли професионално звање "рачуновођа" могу наставити да полажу испите за стицање звања овлашћени рачуновођа при чему се ослобађају полагања прва три испита за стицање звања овлашћени рачуновођа. Носиоци професионалног звања "самостални рачуновођа", стеченог по JPC 31, ослобођени су полагања првих пет предмета (од 2.1. до 2.5.) испита за овлашћеног рачуновођу.

Лица која приступају у професионално чланство Савеза, а професионална звања су стекла код других професионалних организација могу бити, на основу реципроцитета, ослобођена полагања испита за стицање професионалних звања по овом стандарду, у целини или делимично, у зависности од предмета које су полагала код других професионалних организација.

Савез РР Србије, у складу са својим актима и споразумима, врши нострификацију професионалних исправа лицима која приступају у чланство Савеза, а која су одређено професионално звање стекла у иностранству.

### Професионална чланска карта

Након успешно испуњених услова за стицање професионалних звања, кандидати постају пуноправни чланови Савеза рачуновођа и ревизора Србије и Међународне федерације рачуновођа. Овом приликом кандидатима се уручују и одговарајуће професионалне исправе:

- сертификат – којим се, на дан полагања испита, у зависности од стеченог звања доказује професионална оспособљеност за вршење услуга рачуноводства у пракси, вршење услуга рачуноводства и ревизије у пракси и организацију и вршење услуга рачуноводства и ревизије у јавној пракси;
- свечана изјава – којом се професионални рачуновођа обавезује да ће своје активности остваривати у складу са законом, Статутом Савеза и IFAC–овим Етичким кодексом за професионалне рачуновође;
- професионална чланска карта – исправа, која се уручује кандидату који попуњавањем и потписом посебне приступнице, прихвата обавезе прописане актима Савеза и Међународном професионалном регулативом и на тај начин изрази спремност да постане професионални рачуновођа.

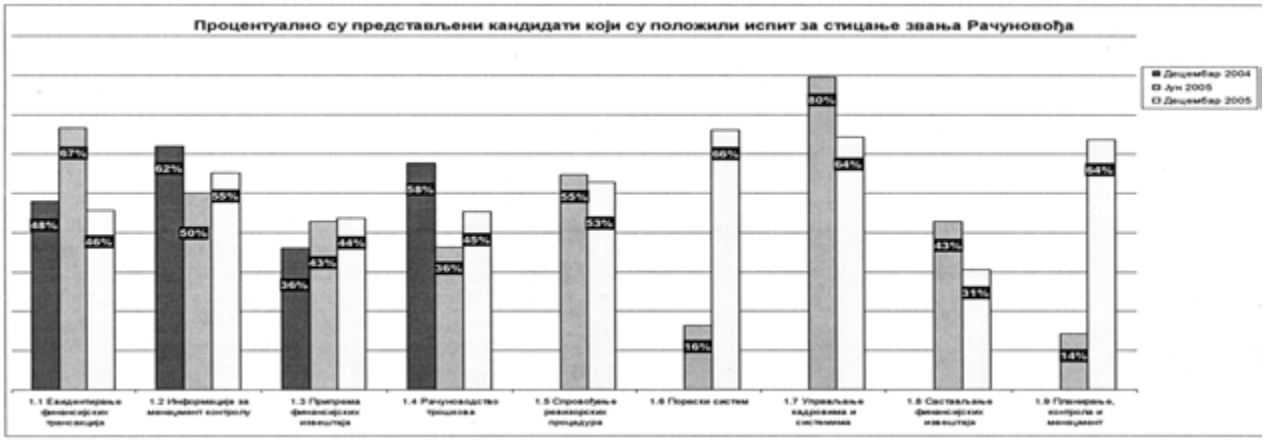
### КОНТИНУИРАНА ПРОФЕСИОНАЛНА ЕДУКАЦИЈА

У складу са захтевима Међународног стандарда едукације (IES) 7 – *Континуирано професионално усавршавање,* професионални рачуновођа има право и обавезу континуираног усавршавања, сагласно IFAC–овом Етичком кодексу за професионалне рачуновође и Статуту Савеза. Обавеза континуиране едукације извршава се остваривањем 40 поена годишње или 120 поена у току три године. Професионални рачуновођа који не оствари континуирану едукацију у потребном броју поена за три године, има обавезу полагања посебних испита по програму рачуноводствено–образовног стандарда РОС 31.

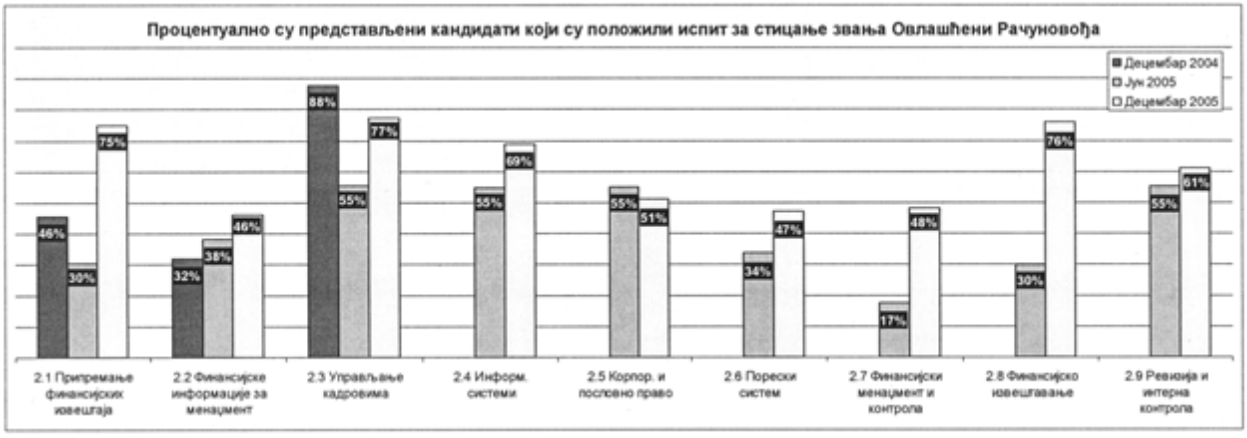
На основу остварених потребних поена континуиране едукације, професионалном рачуновођи се, сагласно Статуту Савеза, издаје или оверава годишња лиценца за професионалну праксу. Списак професионалних рачуновођа који су остварили право на професионалну лиценцу се објављује у Именику професионалних рачуновођа који се јавно објављује и доставља централи Међународне федерације рачуновођа.

**Статистика полагања испита по ревидираном РОС 31**

Ревидирани рачуноводствено-образовни стандард РОС 31 ступио је на снагу 2004. године и узимајући у обзир да се испити одржавају два пута годишње (јун и децембар) до сад су одржана четири испитна рока. На следећем графикону је приказана успешност кандидата по звањима и одржаним роковима, уз напомену да због неопходности прилагођавања литературе за стицање професионалних звања у испитном року децембар 2004. нису организовани испити из свих предмета, као и да на графиконима нису приказани резултати испитног рока јун 2006.




Мања пролазност кандидата за стицање звања "рачуновођа" на испиту 1.6 Порески систем у испитном року децембар 2004. резултат је пре свега знатних измена и новина које су имплементиране у порески систем Републике Србије. Мања успешност кандидата на испиту 1.9 Планирање, контрола и менаџмент перформанси је пре свега последица дугогодишњег занемаривања рачуноводства као једног од извора информација намењених потребама менаџмента. На основу анализе пролазности кандидата, осмишљава се и програм едукације и припрема за полагање испита уз фокусирање на области код којих се примећује недостатак знања и практичног искуства кандидата.



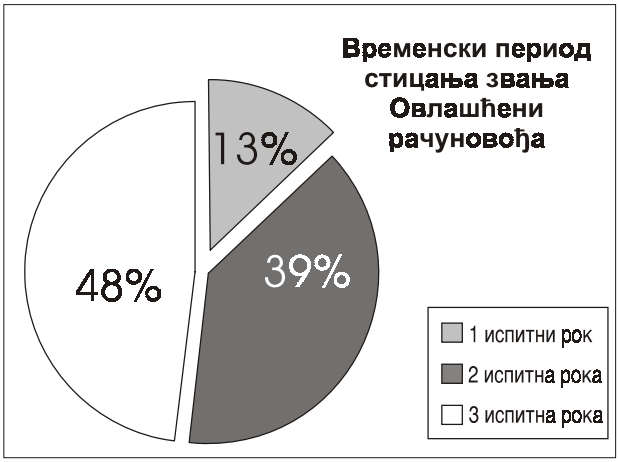

Слични показатељи пролазности кандидата за стицање звања "овлашћени рачуновођа" на испиту 2.6 Порески систем у испитном року децембар 2004. такође је последица значајних измена и новина које су имплементиране у порески систем Републике Србије. Изразито мали проценат пролазности кандидата на испиту 2.7 Финансијски менаџмент и контрола је још једна потврда дугогодишњег занемаривања управљачког аспекта рачуноводства у пословању предузећа. Будући да се у оквиру предмета 2.8 Финансијско извештавање изучава практична примена Међународних стандарда финансијског извештавања, као и поступци анализе и тумачења финансијских извештаја, овај предмет се сматра једним од кључних испита у процесу стицања професионалног звања. Мања успешност кандидата на овом испиту је условила и организовање низа саветовања и семинара посвећених овој теми. На основу анализе пролазности кандидата креиран је програм едукације и припрема за полагање испита, уз изразиту усмереност на области у којима је уочена мања успешност кандидата.

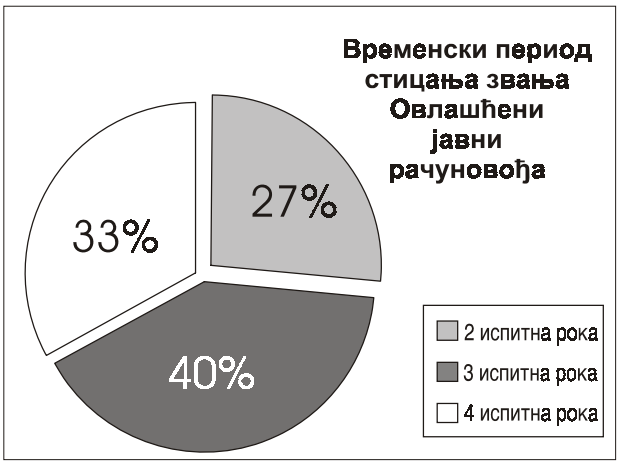
За приступање програму стицања професионалног звања "овлашћени јавни рачуновођа" неопходно је да кандидат већ поседује сертификат "овлашћеног рачуновође" као и одговарајуће и довољно практично искуство. Стога је код ових испита у потпуности примењен модел практичних питања односно студија случајева. Од кандидата се захтева да у ситуацијама из праксе успешно примене знања која поседују.

Из прегледа је очигледно да је након усвајања новог програма едукације професионалних рачуновођа знатно повећана комплексност и обим градива које кандидати морају да савладају да би успешно положили испите. Приметна је и мања пролазност код испита који се односе на области које су знатно измењене (порески систем, финансијско извештавање) или су до сада у рачуноводственом систему Србије биле неоправдано занемариване, што се првенствено односи на коришћење рачуноводства и рачуноводствених иформација као инструмената управљања. На основу правовремене и детаљне анализе процентуалне пролазности и успешности по областима, креира се и програм едукације и припрема за полагање професионалних испита.

И поред знатно веће сложености програма за стицање професионалних звања, охрабрујућа је чињеница да се све већи број младих укључује у полагање испита. Очигледно је све већа присутност приватног капитала утицала на потражњу за адекватно обученим кадровима у области рачуноводства, финансија и ревизије. Евидентан је и утицај страних банака и предузећа која послују на тржишту Републике Србије и у којима је изразита тражња за високо квалификованим професионалним рачуновођама. Тренд измене старосне структуре професионалних рачуновођа изразито је повољан, што се може јасно уочити на следећем графикону.

Анализом резултата кандидата који су успешно завршили програм едукације и стекли одговарајуће професионално звање утврђено је и просечно време стицања квалификација што је приказано на следећи начин.




У структури кандидата који су успешно стекли звање *рачуновођа* највећи је проценат кандидата који су завршили средњу економску школу или више школе економског усмерења (72%) и који су у оквиру наставног плана имали предмете из области рачуноводства. Са аспекта послова које обављају, најзаступљенији су кандидати који раде у агенцијама за вођење пословних књига (48%) а одмах за њима следе кандидати који раде у привреди (34%).

У структури кандидата који су успешно стекли звање *овлашћени рачуновођа* највећи је проценат кандидата који су завршили економски факултет (71%) а затим следе кандидати који су завршили више школе финансијско–рачуноводственог усмерења (20%). Индикативно је да су у 13% кандидата који су стекли звање у једном испитном року са готово 95% заступљени кандидати који су завршили рачуноводствени смер економског факултета. Овај показатељ је и очекиван, будући да стицање професионалног звања представља логичан наставак развоја и усавршавања ових кадрова. Са аспекта послова које обављају, у укупном броју кандидата који су стекли звање *овлашћени рачуновођа* најзаступљенији су кандидати који раде у предузећима и банкама са страним капиталом (59%), кандидати који раде у великим системима (21%) и кандидати који раде у консултантским и ревизорским предузећима (8%).

Период стицања звања *овлашћени јавни рачуновођа* је нешто дужи, што је и разумљиво узимајући у обзир обим и комплексност изучаваних области. Посматрано са аспекта радног искуства, највећи проценат кандидата који су стекли највише професионално звање ради у јавној пракси (42%) или на руководећим местима у великим системима односно предузећима и банкама у којима је присутан страни капитал (39%).

*Преписке пре, за време и после доношења Закона*

САВЕЗ [illegible] И РЕВ[illegible]ЈЕ
15-05 [illegible] 06 год.
БЕОГРАД [illegible] факс 403

1955

# САВЕЗ РАЧУНОВОЂА И РЕВИЗОРА СРБИЈЕ

Serbian Association of Accountants and Auditors

Народна скупштина Републике Србије
**Народним посланицима**
11000 Београд

Београд, 15.05.2006.

Поштовани народни посланици,

Имајући у виду да је на седници Народне скупштине РС, одржане 11. маја 2006. године, усвојен у начелу Предлог закона о рачуноводству и ревизији, желимо да вас обавестимо, а у вези са чл. 4. и 50. Предлога закона, да Савез рачуновођа и ревизора Србије као искључиви носилац ауторских права на професионална звања у рачуноводству и ревизији, "овлашћени ревизор" и "интерни ревизор" (уређена националним рачуноводственим образовним стандардом донетим као ЈРС 31 - одлука објављена у "Службеном листу СРЈ", бр. 88/93, а који је ревидиран 2003. године у РОС 31 - одлука објављена у "Службеном гласнику РС", бр. 85/2003) није сагласан са тим да се та звања Законом о рачуноводству и ревизији уређују и поверавају парадржавној институцији, "Комори овлашћених ревизора".

Такође се противимо оснивању Коморе овлашћених ревизора с обзиром да је наша организација, чији је и назив, "Савез рачуновођа и ревизора Србије" асоцијација свих професионалних рачуновођа без обзира да ли су запослене или раде у јавној пракси на пословима рачуноводства и ревизије или сродних услуга.

*Образложење*

Савез рачуновођа и ревизора Србије, се писмено обратио Министарству финансија, још 29.11.2005. године, као творац, односно једини и искључиви носилац ауторских права на професионалним звањима у рачуноводству и то: "рачуновођа" , "самостални рачуновођа", "ревизор", "овлашћени рачуновођа", "овлашћени ревизор" ("овлашћени јавни рачуновођа") и "интерни ревизор", преко свог правног заступника, са обавештењем о неовлашћеном коришћењу ауторских права на професионалним звањима у рачуноводству и ревизији, која су тековина Савеза РР Србије.

С обзиром на то да Министарство финансија није одговорило на наше писмено обавештење ни упозорење, а да се у датим решењима чл. 4. и 50. Предлога закона о рачуноводству и ревизији (који је на дневном реду актуелног заседања Народне скупштине Републике Србије) користе ауторска права односно професионалне тековине и регистроване делатности Савеза, а имајући у виду и игноришући став Министарства финансија РС према Савезу рачуновођа и ревизора Србије, члану Међународне федерације рачуновођа (IFAC) и других међународних регулаторних тела, као и то да се у образложењу Предлога закона, као и у излагању појединих посланика и Министра финансија, народни посланици погрешно информишу, **преостало нам је једино да се и директно обратимо** Народној скупштини, ради изворног информисања народних посланика о покушају неовлашћеног коришћења наших ауторских права (професионална звања утврђена рачуноводственим стандардом РОС 31) и оснивању Коморе овлашћених ревизора.

Савез РР Србије, као педесетогодишња професионална организација која има неоспорне остварене резултате на развоју рачуноводства и ревизије (донету и уређену националну професионалну рачуноводствену регулативу, преведену међународну професионалну регулативу коју редовно и ажурно усклађује) са преко 30.000 професионалних рачуновођа (носилаца професионалних звања стечених по РОС 31), сматра да нема никакве потребе законом оснивати Комору овлашћених ревизора, нарочито зато што су овлашћени ревизори стекли професионална звања код Савеза.

Савез чланска права и обавезе, односно циљеве струке, остварује на највишем нивоу квалитета, као и међународну сарадњу са водећим професионалним организацијама у свету, на основу чега се професионалне исправе Савеза РР Србије признају у свету.

IFAC International Federation of Accountants

International Accounting Standards Board

FCM Fédération des Experts Comptables Méditerranéens

SEEPAD South Eastern European Partnership on Accountancy Development

• Ген. секретар 3239-444 • Секретаријат 3344-447, 3345-001 • Едукација 3344-404 • Чланство 3343-215 • • Уредништво 3241-948 • Саветници 3233-076, 3344-949 • Претплата и продаја 3233-088, 3238-611 • • Рачуноводство 3230-035 • Телефакс 3231-220, 3345-527 • **www.srrs.org.yu** • **E-mail: info@srrs.org.yu** • Центробанка **145-4955-48** • Војвођанска банка **355-1007841-95** • Јубанка **180-0189210102000-74** • • **Београд, Његошева 19** • **п.ф. 403** • **ПИБ 100299567** • Мат.бр. 07000464 • Шифра делат. 02007000464

Уважени посланици, желимо да Вас упознамо и са тим да је Савез РР Србије, поред тога што је носиоц међународних чланских права и обавеза, регистрован за обављање следећих активности, односно делатности, а које се прописују, односно предлажу Предлогом закона:

- **подстицање, координација и усмеравање активности рачуноводствених, ревизорских и финансијских радника ради унапређења рачуноводственог и финансијског система;**
- **развој и промовисање професионалних и етичких стандарда;**
- **едукација и усавршавање одраслих:**
  - **стицање професионалних звања рачуновођа, самостални рачуновођа, овлашћени рачуновођа и овлашћени јавни рачуновођа - овлашћени ревизор,**
  - **организовање континуиране едукације, саветовања, семинара, симопозијума, конгреса, међународних конгреса и осталих облика научно-стручног усавршавања.**

Имајући у виду регистроване делатности, Савез сматра да су оваква предложена законска решења недопуштена и непотребна, усмерена искључиво против Савеза, са чим се не можемо сложити, што ће за последицу имати многе судске спорове за којима уопште нема потребе.

Нажалост у свом експозеу и Министар финасија погрешно је изнео да је "*Савез рачуновођа и ревизора Србије желео **да задржи монопол**, да само они могу да издају сертификате овлашћеним ревизорима*". То није истина, Савез само штити своја ауторска права, своје чланство и остварује циљеве и задатке на начин као што то раде и све друге професионалне организације у свету. Истина је да се датим Предлогом закона - оснивањем Коморе овлашћених ревизора уводи монополски положај и то тако што би само Комора овлашћених ревизора (која тек треба да се оснује и то на терет пореских обвезника) могла издавати цертификате, а који неће бити међународно признати као што нису ни решења министарства. Такође је погрешна тврдња Министра финансија да је професионално звање "овлашћени интерни ревизор" утврђено у складу са осмом директивом ЕУ, као и да је Предлог закона усклађен са европским законодавством.

Искрено нам је жао што је Министар финансија погрешно информисан о Савезу и његовим активностима, јер да је хтео да прими представнике Савеза био би изворно информисан и вероватно да би подржао активности Савеза, међународно признате асоцијације, који је испунио све услове предвиђене међународним стандардима и захтевима ЕУ.

Савез се ограђује од овог предлога закона, који није усклађен са европским законодавством, јер у његовом формулисању није ни учествовао, а посебно се ограђује од прелазних одредби којима се признају стечена професионална звања, а која се предлогом не прописује.

Такође сматрамо да је овакав Предлог закона о рачуноводству и ревизији резултат увезаних интереса аутора предлога и оних који своју профитабилност граде на лошим и нејасним законским прописима.

Обавештавајући о претходном Народну скупштину РС, као законодавни државни орган, истичемо да и даље остајемо отворени за сарадњу са свима онима чији су циљ доношење јасних закона и њихова доследна примена, а то је био и остаће циљ Савеза рачуновођа и ревизора Србије.

Истовремено Вас обавештавамо да смо свим посланичким клубовима доставили одређена професионална акта Међународне федерације рачуновођа и других регулаторних тела, која демантују наводе из образложења Предлога закона, са којима се можете ближе упознати.

С поштовањем,

Председник Савеза

Милорад Булат

САВЕЗ РАЧУНОВОЂА И РЕВИЗОРА СРБИЈЕ БЕОГРАД

У ПРИЛОГУ ДОСТАВЉАМО:

- Обавештење о преводу, ажурирању и објављивању међународних рачуноводствених стандарда и друге професионалне регулативе, достављено Министарству финансија, 21.10.2005.
- Обавештење о неовлашћеном коришћењу ауторских права Савеза, достављено Министарству финансија, 29.11.2005.
- Упозорење због необјављивања решења о утврђивању превода МРС/МСФИ, достављено Министарству финансија и Секретаријату за законодавство, 05.01.2006.
- Писмо у вези са Предлогом закона о рачуноводству и ревизији, упућено Одбору за финансије, 03.05.2006.
- Писмо упућено посланичким клубовима, са прилозима, 12.05.2006.
- Писмо упућено народном посланику Иштвану Такачу

САВЕЗ РАЧУНОВОЂА И
РЕВИЗОРА СРБИЈЕ
бр. 129
22.05. 2006. год.
БЕОГРАД, Његошева 19, п. фах 403

1955

# САВЕЗ РАЧУНОВОЂА И РЕВИЗОРА СРБИЈЕ

Serbian Association of Accountants and Auditors

Народна скупштина Републике Србије
**Народним посланицима**
11000 Београд

Београд, 22.05.2006.

Поштовани народни посланици,

Влада Републике Србије на седници одржаној дана 11.05.2006. године разматрала је, ради давања мишљења Народној скупштини, амндмане на Предлог закона о рачуноводству и ревизији и упутила мишљење са преддогом да се одбију амнандмани на чл. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 16, 17, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 50, 51, 52, 53, 54, 55. – 59.

Уз мишљење о неприхватању амандмана Влада Републике Србије дала је и посебно образложење за сваки поднети амандман.

Имајући у виду да су у образложењу за неке од амандмана, дати наводи паушални и да немају упориште у другим законским прописима нити прихваћеној међународној пракси, овим путем желимо да вас обавестимо о следећем.

**1.** У образложењу мишљења Владе РС, а којим се предлаже да се одбије амандман на члан 3. став 2. Предлога закона који гласи: "*Под професионалном регулативом подразумевају се Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја; Међународни рачуноводствени стандарди – МРС (International Accounting Standards – IAS), односно Међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (International Financial Reporting Standards – IFRS), тумачења која су саставни део стандарда, Међународни стандарди ревизије – МСР (International Standards on Auditing – ISA), Кодекс етике за професионалне рачуновође (Code of Ethics for Professional Accountants), национални рачуноводствени образовни стандард РОС 31-Професионално оспособљавање рачуновођа и рачуноводствени стандарда ЈРС 33 Рачуноводствени софтвер.*" наводи се, између осталог, да је националне стандарде донео Савез рачуновођа и ревизора Србије, у складу са својим актима, а не на основу закона па се из тих разлога не могу третирати као национални стандарди, као и да се Законом не може прописати да се стандарди струковне организације прогласе за националне.

**Међутим, овакви наводи су у целости нетачни, јер је Савез рачуновођа и ревизора одувек доносно националне рачуноводствене стандраде на основу закона** и то:

- **на основу члана 5. Закона о рачуноводству ("Службени лист СФРЈ", бр. 12/89)** којим је било прописано следеће: "*Овлашћује се Савез рачуноводствених и финасијских радника Југославије да утврди рачуноводствена начела и рачуноводствене стандарде*".
- **на основу члана 4. Закона о рачуноводству ("Службени лист СРЈ", бр. 18/93)** којим је било прописано следеће: "*Овлашћује се Савез рачуновођа и ревизора Југославије да утврди рачуноводствена начела и рачуноводствене стандарде*".
- **на основу члана 66. Закона о рачуноводству ("Службени лист СРЈ", бр. 46/96)** којим је било прописано следеће: "*Савез рачуновођа и ревизора Југославије (у даљем тексту: Савез) врши следећа јавна овлашћења:*
  1) *доноси рачуноводствене стандарде;*
  2) *доноси програм за полагање испита за стицање стручних звања и утврђује накнаду за полагање испита;*
  3) *образује Комисију за полагање испита и спроводи полагање испита за стицање стручних звања;*
  4) *образује комисију за признавање стручних звања;*
  5) *издаје исправу о стицању или признавању стручних звања и утврђује накнаду за признавање стручних звања;*
  6) *води именик стручних звања.*

International Federation of Accountants

International Accounting Standards Board

FCM Fédération des Experts Comptables Méditerranéens

South Eastern European Partnership on Accountancy Development

• Ген. секретар 3239-444 • Секретаријат 3344-447, 3345-001 • Едукација 3344-404 • Чланство 3343-215 •
• Уредништво 3241-948 • Саветници 3233-076, 3344-949 • Претплата и продаја 3233-088, 3238-611 •
• Рачуноводство 3230-035 • Телефакс 3231-220, 3345-527 • www.srrs.org.yu • E-mail: info@srrs.org.yu
• Централбанка 145-4955-48 • Војвођанска банка 355-1007841-95 • Јубанка 180-0189210102000-74 •
• Београд, Његошева 19 • п.ф. 403 • ПИБ 100299567 • Мат.бр. 07000464 • Шифра делат. 02007000464

Као што се види, Савез рачуновођа и ревизора, као професионална организација, доносио је рачуноводствене стандарде у складу са законом и вршио јавна овлашћења поверена законом. Сви национални рачуноводствени стандарди били су донети до краја 1993. године. Неки од тих стандарда касније су претрпели измене и допуне, односно ревидирани су, као што су национални рачуноводствени образовни стандард ЈРС 31 (промењен назив у РОС 31 - Професионално оспособљавање рачуновођа) и рачуноводствени стандарда ЈРС 33 Рачуноводствени софтвер. Према томе новим законом о рачуноводству и ревизији не би се прописивало да се стандарди струковне организације проглашавају за националне, с обзиром на то да су они већ донети на основу закона. Одлуке о проглашењу националних стандарда које је доносила професионална организација, Савез рауновођа и ревизора објављене су у службеном листу, односно гласнику (*Одлука о утврђивању рачуноводствених стандарда објављена је у Службеном листу СФРЈ, бр. 6/92. Одлука о проглашењу рачуноводственог стандрда ЈРС 31 и ЈРС 33 објављена је у Службеном гласнику 88/93. ЈРС 31 ревидиран је 2003. године и промењен је назив у РОС 31, а одлука је објављена у Службеном гласнику РС, бр 85/2003*).

Даље у образложењу се наводи да је Предлог закона заснован на члану 122.-124. Устава Републике Србије, као и то да се Предлогом закона не даје право да националну професионалну регулативу доноси струковна организација. Међутим, према општеприхваћеној међународној пракси, управо је струковна професионална организација та која доноси професионалну регулативу. Према члану 122. Устава Републике Србије, јавна овлашћења врше државни органи и организације. Значи већ постојеће организације. Упркос томе, Предлогом закона предвиђа се да се повери вршење јавних овлашћења, још увек неоснованој, "Комори овлашћених ревизора", чији правни статус је непознат, али у сваком случају није ни орган, нити икако може бити професионална организација.

Професионалну регулативу може доносити, управо само професионална организација. Законску регулативу, под чиме се подразумевају и подзаконска акта, могу доносити надлежни државни органи. Интерну регулативу правна лица. То је једино могуће и у пракси спроводљиво решење, ако се јасно разграничи делокруг рада, како је то горе изнето. У супротном, односно мешањем државе, непосредно или преко парадржавних облика организовања као што је то Комора овлашћених ревизора, у сферу професионалне регулативе, довешће до још веће конфузије у примени Закона, нејасноћа и правне несигурности што би имало негативне последице по све обвезнике који примењују Закон.

2. Такође, није прихваћен ни амандман да се у члану 2. после става 3. дода нови став који гласи: "*Имплементацију међународне рачуноводствене регулативе и доношење националних рачуноводствених стандарда врши професионална организација, члан Међународне федерације рачуновођа (IFAC).* " У образложењу става Владе РС наводи се да се имплементација међународне професионалне регулативе спроводи подзаконским актима које доноси министар финансија и гувернер Народне банке Србије, као и правна лица прописујући правила у својим општим актима.

**Под појмом имплементације међународне професионалне регулативе подразумева се превођење, ажурирање и усклађивање међународне професионалне регулативе, од стране професионалне организације, чланице Међународне федерације рачуновођа (IFAC) која је добила право на превођење, ажурирање и усклађивање, од надлежних међународних регулаторних тела.** Надлежно министарство, односно министар финансија, као и гувернер НБС не могу да врше имплементацију међународне професионалне регулативе, него они доносе подзаконска акта у складу са законом, а правна лица доносе своја општа акта, такође у складу са законом, као и међународном професионалном регулативом.

3. Нису прихваћени ни амандмани на чл. 4, 5. и 6. тако да гласе:

*"Члан 4.*

*Овим законом се утврђује професионално звање "овлашћени јавни рачуновођа - овлашћени ревизор", "овлашћени рачуновођа" и "рачуновођа".*

*Професионална звања из става 1. овог члана, стичу се на начин и под условима утврђеним) националним рачуноводственим образовним стандардом РОС 31-Професионално оспособљавање рачуновођа.*

*"Члан 5.*

*Полагање испита за стицање професионалних звања из члана 4. став 1. овог закона врши се по програму утврђеним националним рачуноводственим образовним стандардом РОС 31-Професионално оспособљавање рачуновођа.*

*На програм из става 1. овог члана сагласност даје министар финансија.*

*Решење о давању сагласности из става 2. овог члана објављује се у "Службеном гласнику Републике Србије".*"

*"Члан 6.*

*Организовање полагања испита за стицање професионалних звања из члана 4. став 1. овог закона врши професионална организација члан Међународне федерације рачуновођа (IFAC).* "

У образложењу става Владе РС наводи се, између осталог, да ни у једном закону о рачуноводству суседних земља и земаља које су у ЕУ не прописују стручна звања за ову врсту посла. **Међутим у највећем броју (преко 90%) земаља које су ЕУ, обавезно се прописују професионална звања у рачуноводству и у надлежности су професионалне организације, као најкомпетентније за обављање такве врсте послова. У прилогу вам достављамо списак пуноправних чланова Међународне федерације рачуновођа (IFAC) из које се види да те организациоје "не третирају" звање овлашћеног ревизора, већ да се готово све баве питањима везаним за професионална звања у рачуноводству.**

У том смислу предложен је и амандман на члан 16. који гласи "*Правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, професионално звање из члана 4. став 1. овог закона, радно искуство и остале услове за лице које води пословне књиге и саставља финансијске извештаје.*", а који такође није прихваћен од стране Владе РС, уз обрзложење да правно лице, односно предузетник треба самостално да утврђује услове у погледу стручне спреме и других услова за лица којима поверава вођење пословних књига.

Напомињемо, да су чланом 6. Закона о рачуноводству ("Службени лист СРЈ", 46/96) била прописана професионална звања у рачуноводству, а која су преузета из националног рачуноводственог стандрада ЈРС 31. Та иста професионална звања (рачуновођа, самостални рачуновођа, овлашћени рачуновођа) су садржана у члану 21. став 2. тач. 1. сада важећег Закона о рачуноводству и ревизији ("Службени лист СРЈ", 71/2002, "Службени гласник РС", 55/2004). Такво законско решење је разумљиво и неопходно, јер најчешће, законски заступник правног лица, као и предузетник, нису довољно стручни да одреде потребне услове, с обзиром на то да је њихова област рада везана за сасвим друге области, а не за рачуноводство. За сваку државу требала би да буде најважнија ствар да има добре евиденције и истините финансијске извештаје, а то се само ревизијом не може обезбедити, ма кава она била. Уколико не би било ове обавезе, како је сада формулисно, вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја може се поверити било ком лицу, без обзира на његову школску спрему и професионално стручну оспособљеност, што би довело до додатног јавашлука и хаотичног стања у овој области.

4. Поред наведеног није прихваћен ни амандман на члан 29, а којим се предлаже да се члан 29. брише, као непотребан, с обзиром на то да интерна ревизија није обавезна и да је то питање у делокругу интерне регулативе и у надлежности менаџмента и њихове оцене за потребом увођења интерне ревизије.

Међутим у образложењу Владе РС као разлог за неприхватање овог амандмана наведено је да је у Закону о привредним рдуштвима прописано да друштва са ограниченом одговорношћу и акционарска друштва морају имати интерног ревизора или одбор интерних ревизора, **што је апсолутно нетачно**.

Наиме, Законом о привредним друштвима ("Службени гласник РС", бр. 125/04) прописано је чланом 168. ст. 1. да *друштво с ограниченом одговорношћу има интерног ревизора или одбор ревизора,* ***ако је тако одређено оснивачким актом или уговором чланова друштва***, а чланом 329. ст. 1 да се *оснивачким актом или статутом отвореног акционарског друштва* ***може одредити, а код котираног акционарског друштва мора се одредити, да друштво има интерног ревизора****, надзорни одбор или одбор ревизора.*

Значи ради се о диспозитивним нормама којима се само даје могућност а не ствара обавеза (осим када су у питању котирана акционарска друштва), **тако да су и ови наводи из образложења Владе РС, да је Законом о привредним друштвима прописано да друштва са ограниченом одговорношћу и акционарска друштва *морају* имати интерног ревизора или одбор интерних ревизора, нетачни.**

*Поштовани народни посланици,*

Уместо признања за успешан рад и међународне активности Савеза врши се напад, на овај савез од стране Министарства финансија и профитабилног предузећа АД "Привредни саветник", на његове међународна чланска права и обавезе и регистроване делатности, са циљем да се оснује некаква непозната комора-установа у којој ће њени креатори, сутра вероватно бити водећи менаџери, а који овим Законом о рачуноводству и ревизији уводе обавезну ревизију и за средња правна лица, што нигде у свету нема, изузев у земљи, по чијем узору се предлаже таква комора. Комора по чл. 122-124. Устава РС и не може добити јавна овлашћења. Сагласно поменутим одредбама овлашћења могу да се пренесу на орган или организацију, а не на комору која и не постоји.

На крају, још једном ћемо истаћи и то да и даље остајемо отворени за сарадњу са свима онима чији су циљ доношење јасних закона и њихова доследна примена, што је одувек био и биће циљ Савеза рачуновођа и ревизора Србије.

С поштовањем,

У ПРИЛОГУ ДОСТАВЉАМО:

Списак пуноправних чланова Међународне федерације рачуновођа (IFAC)

Председник Савеза

Миодраг Вулат