

ПРЕДЛОГ НОВОГ ЗАКОНА О РАЧУНОВОДСТВУ – РЕКВИЈЕМ ЗА РАЧУНОВОЋЕ –

1. Уводне напомене

У 2016. години Влада Републике Швајцарске одобрила је донацију Републици Србији у износу од 3.400.000 евра за пројекат „Техничка помоћ Републици Србији у реформи корпоративног финансијског извештавања“.¹⁾ Део те донације у износу од 1.740.000 евра намењен је за финансирање активности на изради предлога Закона о рачуноводству и Закона о ревизији и за обуку у примени и коришћењу МСФИ, МСФИ за МСП и МСР. Други део од 1.660.000 евра намењен је за финансирање превода МСФИ, МСФИ за МСП и МСР. Те активности још увек су у току. Могућност да се одобрена средства искористе био је разлог започињања кампање о „лошим“ прописима из области рачуноводства и ревизије, иако су ти прописи донети средином 2013. године од стране исте власти која започиње кампању за њихову измену.

Из наведених разлога, средином 2017. године у оквиру Министарства финансија формирана је радна група (према званичним документима тзв. „конзорцијум“) за израду предлога нацрта Закона о рачуноводству и предлога нацрта Закона о ревизији. Наводимо да Привредни саветник није учествовао у раду те радне групе, нити је консултован по било којем питању у вези са израдом наведених законских предлога, вероватно из тог разлога што је јавно износио ставове о неаргументованој критици рачуноводствених прописа.²⁾ То је разлог што смо тек пре неки дан од наших претплатника добили текст **Предлога нацрта Закона о рачуноводству** (у даљем тексту: Предлог закона), за

који нам је речено да представља последњу верзију која ће на предлог Владе бити достављена Народној скупштини на усвајање почетком септембра 2019. године, а усвојени закон треба да се примењује од 1. јануара 2020. године. Ако је ова информација тачна, надлежни су оценили да није потребно спроводити ширу јавну расправу о предложеним решењима, јер претпостављају да су у току израде предлога закона вршене консултације у ужим и одабраним радним групама, што се сматра довољним условом за усвајање предложене верзије закона. Због оцене да шире јавне расправе по Предлогу Закона неће бити, одлучили смо да у овом чланку дамо осврт на битне одредбе за које сматрамо да су ретроградне и супротне правним тековинама ЕУ, због чега апелујемо на предлагаче да обуставе доношење таквог законског акта.

2. Концепција садржине Предлога Закона

По садржини Предлог Закона је сличан актуелном Закону о рачуноводству, уз додавање нових одредаба о састављању извештаја о корпоративном управљању, нефинансијском извештавању и извештавању о плаћањима владама, који су предвиђени Директивом 2013/34/ЕУ³⁾, па је њихова примена одложена до уласка Србије у ЕУ. Стиче се утисак да тим одредбама жели да се прикаже усклађеност Предлога Закона са правним тековинама ЕУ, а заправо је реч о супротном, што потврђују друге ретроградне одредбе о признавању професионалних звања и о Регистру пружалаца рачуноводствених услуга. У целини посматрано реч је о аутократском закону, који нас подсећа на чувену Хегелову изреку „да се историја понавља два пута: први пут као трагедија, други пут као фарса“. О томе детаљније говоримо у наставку, у осврту на одредбе

1 Кратку информацију о томе дали смо у „Привредном саветнику“, бр. 15/2016, на стр. 140.

2 Видети чланке „Ко и зашто напада Закон о рачуноводству“, ПС, бр. 12/2014, „Осврт на неаргументоване критике званичних финансијских извештаја“, ПС, бр. 15/2015 и „Смернице за националну стратегију финансијског извештавања“, ПС, бр. 6/2015, који су постављени и на почетној страни сајта www.prsvs.rs или www.prs.rs.

3 Превод Директиве 2013/34/ЕУ објављен је у „Привредном саветнику“, бр. 14 и 15/2014.

о професионалним звањима и признавању професионалних звања.

3. Кошмар у дефиницији појмова

У члан 2. Предлога Закона унет је већи број нових појмова у односу на те одредбе у актуелном закону. Многи новододати појмови су непотребни, непотпуни и погрешни. На пример, појам предузетника дефинисан је на следећи начин: „**предузетници су физичка лица која самостално обављају привредну делатност ради стицања добити, а која пословне књиге воде по систему двојног књиговодства, ако посебним прописима није другачије уређено**“. Овде је предузетник само физичко лице које обавља привредну делатност, док према члану 83. став 2. Закона о привредним друштвима, **предузетник је и физичко лице уписано у регистар које обавља делатност слободне професије, уређено посебним прописом** (нпр. нотар, лекар, стоматолог, адвокат, ревиор, сликар, новинар, слободни уметник, итд.), што се може тумачити да се овим законом од обавезе вођења књиговодства изузимају предузетници који не обављају привредну делатност, што је супротно Закону о порезу на доходак грађана.

Правно-језички кошмар у дефинисању појединих појмова указује на то да у радној групи није било правника, јер су неки појмови дефинисани тако да се не може схватити њихово значење ни циљ уношења у закон. Наводимо неке примере таутологије појмова:

– „**повезана страна је физичко или правно лице који су повезани са правним лицем које саставља финансијске извештаје на начин који је објашњен у МРС 24 Обелодањивање односа са повезаним странама**“. Поставља се питање, зашто се дефинише оно што је већ дефинисано у МРС 24, а проблем ће настати када се одредбе о повезаним лицима из МРС 24 пренесу у неки други МРС/МСФИ, због чега ће морати да се мења одредба у закону. У Директиви 2013/34/ЕУ дефиниција овог појма је прецизније дата, тако да промена стандарда не може условљавати промену одредбе у тој директиви;

– „**пословни приход представља износ од продаје производа и роба и пружања услуга, након што се одбију попусти, порез на додату вредност и остали порези директно повезани са приходом**“. Ова дефиниција преузета је из Директиве 2013/43/ЕУ, која је дата за појам „**нето приход**“, и не одражава тачну дефиницију „**пословног прихода**“, јер се, нпр., приход од продаје акцизних производа не умањује за акцизу укључену у продајну вредност производа, а акциза се најчешће плаћа пре продаје акцизног производа (нпр. отпремањем акцизног производа из производног погона у друго складиште или стовариште, осим акцизног и царинског складишта) и књижи се на терет трошкова, а касније фактурисани износ акцизе укључује се у приход;

– „**група**“ означава матично правно лице и сва његова зависна правна лица која са матичним правним лицем чине једну економску целину“. У Директиви 2013/34/ЕУ дефиниција овог појма гласи: „**група значи матично предузеће и сва његова предузећа ћерке**“;

– „**повезана правна лица су било која два или више правних лица у оквиру групе**“. У Директиви 2013/34/ЕУ ова дефиниција гласи: „**повезана предузећа значи било која два или више предузећа у оквиру групе**“. Није јасно за које потребе се преузимају дефиниције „групе“ и „повезаних лица“, с обзиром на то да су ти појмови за потребе састављања консолидованих финансијских извештаја и утврђивања трансферних цена и цена ван дохвата руке на другачији начин дефинисани посебним прописима који се морају примењивати, док навођење ових појмова у Предлогу Закона има улогу да се стекне утисак о његовој усклађености са Директивом 2013/34/ЕУ;

– „**правно лице повезано уделом је оно правно лице у којем друго правно лице има удео и над којом оперативном и финансијском политиком то друго правно лице врши значајан утицај. Сматра се да неко правно лице врши значајан утицај над другим правним лицем ако има 20% или више гласачких права акционара или чланова у том другом правном лицу**“. Процент учешћа од 20% преузет је из Директиве 2013/34/ЕУ и одступа од процента који је прописан одредбом члана 62. став 4. Закона о привредним друштвима, којим је прописано да постоји **значајно учешће у основном капиталу ако једно лице, самостално или са другим лицима која са њим делују заједно, поседује више од 25% права гласа у друштву**. У практичном смислу ова одредба неће имати значаја, јер ће се примењивати одредба из Закона о привредним друштвима, који је системски закон у односу на Закон о рачуноводству и који би морао да буде усклађен са свим другим системским законима;

– „**систем двојног књиговодства је онај систем код којег се свака пословна промена може и мора два пута евидентирати (на најмање два књиговодствена рачуна)**“. Ово је непотпуна и нетачна дефиниција двојног књиговодства, преузета из слободне енциклопедије Википедија са интернета. Потпуна и тачна дефиниција гласила би: „**Двојно књиговодство је рачунски систем који представља целину, потпун, затворен круг рачуна, којим је обухваћена имовина субјекта по саставу и изворима, по појединим деловима и укупном износу. Одлика двојног књиговодства је да се свака пословна промена истовремено региструје у истом износу на левој и десној страни два или више рачуна (конта), чиме се у сваком моменту обезбеђује књиговодствена равнотежа у вредности имовине и њених извора**“;

– „**стечајна маса је стечајна маса у складу са законом којим се уређује стечај**“. Ова дефиниција је пример таутологије појмова. Шта значи: **стечајна маса је стечајна маса?** Ако се жели прецизна дефиниција овог појма, он би гласио: „**Стечајна маса је целокупна имовина стечајног дужника у складу са законом којим се уређује стечај**“;

– „**правно лице које делује у сечи примарних шума је правно лице које се бави сечењем дрва у шумама (у шта се не укључује сечење дрва у вишегодишњим засадима)**“. Ово је, такође, непрецизно написана дефиниција која је захтевала и додатно објашњење дато

у загради овог појма. Уместо речи „*примарних шума*“, треба користити речи „*природних шума*“, а правно лице се не „*бави сечењем дрва у шуми*“, већ правно лице „*обавља делатност сечења дрва у шуми*“. Тада би овај појам, без потребе додатног објашњења у загради, гласио: „*правно лице које делује у сечи природних шума је правно лице које обавља делатност сечења дрва у шуми*“;

– „*влада, у смислу овог закона, је било који национални, регионални или локални орган власти Републике Србије, државе чланице или треће земље. То укључује и одељење, агенцију или привредно друштво које контролише тај орган власти – контролише у смислу одредби члана 31. овог закона*“. У члану 31. Предлога Закона нисмо пронашли одредбу која се може повезати са овом дефиницијом.

4. Нове одредбе о разврставању група правних лица

Поред одредаба о разврставању правних лица и предузетника из члана 6. Предлога Закона, које су идентичне са одредбама члана 6. актуелног Закона о рачуноводству, у члану 7. прописани су критеријуми за разврставање правних лица у групе правних лица (које чине матично правно лице и сва његова зависна правна лица) **на мале, средње и велике групе правних лица**. Критеријуми за разврставање правних лица у групе усклађени су са чланом 3. Директиве 2013/34/ЕУ и примењују се на правна лица која подлежу консолидацији.

Напомињемо да је у оквиру критеријума за разврставање правних лица по величини у члану 6. прописано да се уместо критеријума просечна вредност пословне имовине (израчуната као аритметичка средина вредности на почетку и на крају пословне године) узима вредност укупне активе утврђене на дан састављања редовног годишњег финансијског извештаја, како је прописано у наведеној директиви ЕУ.

5. Одредбе о професионалним звањима и признавању професионалних звања

Најконтроверзније одредбе Предлога Закона односе се на одредбе којима се уређују тзв. „*професионална звања*“ у рачуноводству и признавање тих звања лицима која су их стекла на основу аутократског Закона о рачуноводству из 1996. године („Службени лист СРЈ“, бр. 46/96). Прописивањем одредаба о професионалним звањима и о регистру пружалаца рачуноводствених услуга **рачуноводствена професија у Србији дели се у две групе**.

Прву групу чине рачуновође који воде пословне књиге и састављају финансијске извештаје на основу радног односа заснованог у правном лицу или код предузетника који не пружају рачуноводствене услуге другим лицима. За њих је чланом 15. Предлога Закона прописано да **правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја**.

Као што се види, одредба члан 15. Предлога Закона истоветна је одредби члана 14. актуелног Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 62/13 и 30/18).

Чланом 15. став 2. Предлога Закона предвиђа се да лице одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја не може бити лице које је правоснажно осуђено за кривична дела против права по основу рада, привреде, имовине, правосуђа, прања новца, финансирања тероризма, правног саобраћаја и службене дужности. Ове одредбе садржане су у члану 14. ст. 3. и 4. актуелног Закона о рачуноводству.

Другу групу чине рачуновође који воде пословне књиге и састављају финансијске извештаје другом правном лицу, односно предузетнику. За ове рачуновође чланом 16. Предлога Закона, предвиђа се обавеза уписа у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга (у даљем тексту: Регистар). Према члану 17. Предлога Закона, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга треба да води Комора овлашћених ревизора, као поверени посао.

Упис правних лица и предузетника у Регистар предвиђен је одредбама члана 18. Предлога Закона, уз испуњавање следећа три услова:

1) да имају регистровану претежну делатност у АПР–у за пружање рачуноводствених услуга (шифра групе 69.20 из Уредбе о класификацији делатности);

2) да оснивачи правна и физичка лица нису правоснажно осуђивани за кривична дела наведена у одредбама тог члана; и

3) да имају у радном односу са пуним радним временом најмање једног запосленог са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа.

Прописивање увођења посебног Регистра за пружаоце рачуноводствених услуга (поред обавезног регистравања у АПР–у) и наведеног трећег услова, да пружалац рачуноводствених услуга има најмање једно запослено лице са тзв. „*професионалним звањем*“ стеченим код једне „*квали професионалне организације*“, коју предлагац закона назива „*професионална организација чланица Међународне федерације рачуновођа*“, представља аутократско–ретроградни приступ којим се правна регулатива у овој области удаљава од усклађивања са правним тековинама ЕУ и правном регулативом других развијених земаља.⁴⁾

5.1. Признавање раније стечених професионалних звања

Прелазном и завршном одредбом члана 62. Предлога Закона, прописано је да приликом уписа у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, правна лица и

4) Детаљнија образложења због чега се једна „*професионална организација*“ залаже за законско прописивање увођења „*професионалних звања*“ у рачуноводству могу се видети у чланку: „*Цертификовање рачуновођа као изговор за лично богаћење*“, „Привредни саветник“, бр. 24/12.

предузетници могу, као доказ да имају запослено лице са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, користити раније стечена професионална звања у складу са Законом о рачуноводству („Службени лист СРЈ”, бр. 46/96, 74/99, 22/01 и 71/01) и Законом о рачуноводству и ревизији („Службени лист СРЈ”, број 71/02 и „Службени гласник РС”, број 55/04).

Овде се поставља питање сврсисходности ових одредаба, имајући у виду чињеницу да су и претходно наведеним законима била дата монополска овлашћења једној „професионалној организацији чланици Међународне федерације рачуновођа“, да издаје потврду о стицању стручних звања у рачуноводству (а не „професионалних звања“), па би се та звања признавала према члану 17. Предлога Закона и без наведених прелазних и завршних одредаба. Предлагањем ових одредаба, предлагачи су вероватно имали у виду чињеницу да су Законом о изменама и допунама Закона о рачуноводству („Службени лист СРЈ”, бр. 74/99), била дата овлашћења за доделу стручних звања у рачуноводству у периоду од 1. јануара 2000. године до 31. децембра 2001. године Савезу РР Југославије, Савезу РР Србије, Савезу РР Црне Горе и Југословенском удружењу рачуновођа (које је сада регистровано под називом: **Удружење рачуновођа и ревизора Србије**), па је, из тог разлога, прецизирано да се признају раније стечена стручна звања код свих наведених субјеката који су имала јавна овлашћења у складу са наведеним законима.

5.2. Како су стицана стручна звања у рачуноводству која треба да се признају према Предлогу Закона

Идеја да се у Предлог Закона уграде решења из Закона о рачуноводству („Службени лист СРЈ”, бр. 46/96), који је примењиван у периоду од 1997. до 2002. године, подстакла нас је да са временске дистанце од 23 године сагледамо последице које могу настати услед понављања такве историјске лакрдије.

Озбиљнијом анализом може се закључити да се **историјска трагедија** за рачуноводствену професију у Србији догодила у периоду примене наведеног Закона о рачуноводству из 1996. године, којим је било прописано да пословне књиге у правном лицу могу да воде само „стручна лица“ којима су сертификате о стручности издавали републички савези рачуновођа и ревизора тадашње савезне државе Србија и Црна Гора, из разлога што су ти сертификати издавани из побуде за зарадом, а не због афирмисања ове професије на основу транспарентне примене етичких и професионалних правила. Тим законом било је прописано следеће:

1) У члану 6. било је прописано да *вођење пословних књига и састављање рачуноводствених извештаја правног лица може да обавља само стручно лице уз испуњавање прописаних услова: о држављанству СРЈ; да има одговарајуће стручно звање (рачуновођа, самостални рачуновођа и овлашћени рачуновођа); и да није кажњавано за кривична дела која га чине*

недостojним за обављање послова из области рачуноводства.

Поред наведених услова, било је прописано и поседовање одговарајуће школске спреме економског смера (средње, више и високе школске спреме), у зависности од звања које се стиче) и најмање три године радног искуства на пословима рачуноводства.

2) Одредбама члана 66. била су прописана јавна овлашћења Савезу рачуновођа и ревизора Југославије, и то да:

- 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.**

Било је прописано да се за вршење јавних овлашћења која су овим законом поверена Савезу, **статутом Савеза утврђује начин извршења тих овлашћења, као и органи надлежни за њихово извршење.**

3) Одредбама члана 67. било је прописано да надзор над вршењем јавних овлашћења Савеза врши савезни орган надлежан за послове финансија.

3) Прелазном и завршном одредбом члана 72. тог закона, било је прописано признавање стручних звања у области рачуноводства без полагања прописаних испита за стицање стручног звања у складу са чланом 66. тог закона. Тим чланом прописано је признавање стручних звања (1) овлашћени рачуновођа, (2) самостални рачуновођа и (3) рачуновођа, *лицима која имају 15 година радног искуства у рачуноводству, од чега најмање 5 година на пословима самосталног вођења пословних књига и састављања рачуноводствених извештаја.*

Ставом 4. члана 72. тог закона, прописано је да се и *лица која су до дана ступања на снагу овог закона стекла стручно звање рачуновођа, самостални рачуновођа и овлашћени рачуновођа уписују у именик стручних звања код Савеза рачуновођа и ревизора Југославије.*

Иако су наведеним одредбама јавна овлашћења у вези са стицањем стручних звања у рачуноводству била поверена Савезу рачуновођа и ревизора Југославије, те послове су у периоду од 1997. до 1999. године вршили републички савези Србије и Црне Горе, сваки за себе, јер југословенски савез није имао административни капацитет за вршење тих јавних овлашћења. У то време југословенски савез имао је формално запослено 1 лице којем су зараду рефундирали републички савези.

Прелазним и завршним одредбама тог закона било је уређено признавање стручних звања лицима са одређеним бројем година радног стажа,

и лицима која су раније до доношења тог закона, стекла стручна звања у рачуноводству, што је омогућило републичким савезима рачуновођа да за кратко време стекну огромне приходе од наплате „*накнада за признавање стручних звања*“ без полагања одговарајућих испита. Овакве аутократске одредбе имале су вишеструки ефекат. Имале су подршку од лица која су могла без икаквог труда да добију сертификат о „стручном“ звању, који им је пружао шансу за запослење или отварање рачуноводствене агенције или предузећа за обављање тих послова, а с друге стране, имао је „*посебну*“ подршку од интересне групе која је делила лако зарађени приход од „*накнада за признавање стручних звања*“.

Оно што пада у очи јесте да су наведена јавна овлашћења била прописана аутократски – безусловно, без прописивања услова и критеријума које републички савези треба да испуне да би могли да врше поверена јавна овлашћења.

С обзиром на то да у поступку издавања сертификата о стручним звањима у рачуноводству није спровођена адекватна контрола, јер за то нису постојала регулаторна тела у оквиру републичких савеза или других надлежних државних органа, **активност у вези са признавањем стручних звања претворила се у коруптивну активност лаке зараде.** У то време од великог броја кредибилних рачуновођа уследиле су примедбе да се сертификати издају лицима која не испуњавају услове за признавање стручног звања у рачуноводству, као и примедбе да су стручна звања признавана лицима која никада нису полагала стручне испите за та звања.⁵⁾

Уочене неправилности и пропусти у поступку примене наведених одредаба закона, довели су до измене тих законских решења крајем 1999. године, доношењем Закона о изменама и допунама Закона о рачуноводству („Службени лист СРЈ“, бр. 74/99), којим су измењене одредбе члана 6. прописивањем да **Савезна влада доноси програм за полагање испита за стицање стручних звања, уместо тих Савеза, како је раније било прописано.** Измењене су и одредбе

члана 66. и 67. којима је поред Савеза РР Југославије, дато јавно овлашћење за доделу стручних звања у области рачуноводства и републичким савезима, као и *Југословенском удружењу рачуновођа* (које је престанком СРЈ променило назив у *Удружење рачуновођа и ревизора Србије*). Изменом члана 67. уведен је надзор над вршењем јавних овлашћења правних лица из члана 66. овог закона, прописивањем да тај надзор врши савезни орган надлежан за послове финансија.

Прелазном и завршном одредбом члана 30. наведеног Закона о изменама и допунама Закона о рачуноводству прописано је да одговорно лице за вођење пословних књига и састављање рачуноводствених извештаја које не испуњава услове у погледу школске спреме из члана 6. закона може да стекне одговарајуће стручно звање у року од годину дана од дана ступања на снагу овог закона.

Наведене измењене одредбе примењиване су пуне две године, у периоду од 1. јануара 2000. до 31. децембра 2001. године. Од 1. јануара 2002. до 31. децембра 2002. године примењују се одредбе Закона о изменама и допунама Закона о рачуноводству („Службени лист СРЈ“, бр. 71/01), којим су брисане одредбе члана 66. и 67. Закона о рачуноводству а којима су била прописана јавна овлашћења за стицање стручних звања у области рачуноводства.

Закључно са 2002. годином престала је примена одредаба Закона о рачуноводству из 1996. године којим је било уређено сертификавање рачуновођа. Као разлог због којег је извршено укидање овлашћења за сертификавање рачуновођа, у образложењу измена закона наведен је велики број додељених сертификата у периоду примене тих одредаба закона, као и то што програм обуке, начин организовања испита и издавање сертификата није био под контролом адекватних регулаторних тела. За кратко време додељен је велики број сертификата (преко 40.000, према подацима које је давао Савез РР Србије), тако да је у великој мери девалвиран циљ који је требало тиме да се постигне, односно таква законска овлашћења произвела су супротан ефекат од очекиваног.

Од 1. јануара 2003. године до 9. јуна 2006. године примењиван је Закон о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, бр. 71/02) којим, због ранијег негативног искуства, није било уређено питање издавања сертификата за професионална звања у рачуноводству, нити је Савез РР Србије било којом одредбом тог закона био овлашћен за издавање тих докумената. Међутим, то му није сметало да ради зараде настави да обавља те активности, што чини и сада.

У периоду од 10. јуна 2006. године до 23. јула 2013. године примењује се Закон о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, бр. 46/06 и 111/09), којим је у члану 16. прописано да **правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које води пословне књиге и саставља финансијске извештаје.**

⁵ То добро илуструје пример из пресуде Општинског суда у Новом Саду, Посл. бр. К. 1422/99 а по тужби Савеза РР Србије да је њихов генерални секретар оклеветан, па у ослобађајућој пресуди за „окривљене“ који су га „оклеветали“, дословно пише: „*Да би лице са завршеним факултетом стекло својство овлашћеног рачуновође, неопходно је полагање посебног испита пред посебном комисијом, а по прописима из 1996. године за звање рачуновође неопходно је 15 година рада у рачуноводству и најмање 5 самосталних биланса. Како генерални секретар СРРС не испуњава дате услове, то окривљени (у спорном тексту) нису изнели неистину о Пери Шкобићу, генералном секретару, наводећи да исти није рачуновођа – ни у теоријском, ни у практичном, ни у законском, ни у професионалном смислу.*“ Од тада до данас ништа се није променило, осим што је то лице још увек генерални секретар „*професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа*“, у којој је најстручније лице са „*професионалним звањем - овлашћени рачуновођа*“ које је сам себи доделио. Иначе, чланство у Међународној федерацији рачуновођа не може да буде једини ваљани аргумент за давање јавних овлашћења о професионалним звањима у области рачуноводства, што илуструје податак да само у малој Црној Гори постоје два института који су чланови Међународне федерације рачуновођа, а објективно гледано, питање је да ли за то испуњавају услове, што важи и за нашу „*професионалну организацију*“.

штаје. Чланом 17. тог закона прописано је да вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја **правно лице, односно предузетник може поверити уговором, у складу са овим законом, привредном друштву или предузетнику регистрованом за пружање рачуноводствених услуга који има запослена лица којима поверава вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја и који испуњавају услове из општег акта.** Као што се види, овај закон не прописује стицање стручних звања за послове рачуноводства, већ избор стручних лица за обављање тих послова препушта правним лицима, с обзиром на то да је према Закону о привредним друштвима управа друштва, односно законски заступник одговоран за састављање и обелодањивање финансијских извештаја. За обављање послова ревизије Закон прописује звање овлашћени ревизор и овлашћени интерни ревизор која се стичу полагањем испита код Коморе овлашћених ревизора која је основана тим законом.

Од 24. јула 2013. године примењује се актуелни Закон о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 62/13 и 30/18), којим је у члану 14. прописано да **правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.** У члану 15. тог закона прописано је да привредна друштва и предузетници који пружају рачуноводствене услуге морају да имају регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга и да њихови оснивачи не могу бити лица која су правоснажно осуђивана за кривична дела против права по основу рада, привреде, имовине, правосуђа, прања новца, финансирања тероризма, јавног реда и мира, правног саобраћаја и службене дужности.

5.3. Последнице признавања раније стечених стручних звања у рачуноводству

Очигледно је да би предвиђено признавање стручних звања у рачуноводству која су стечена по основу контрадикторног Закона о рачуноводству из 1996. године, створило огромне проблеме у пракси, од којих наводимо само неке:

1) велики број лица је стекао стручна звања у рачуноводству по наведеном закону, без полагања стручних испита, било на основу радног искуства проведеног на рачуноводственим пословима, било на основу положених испита за стицање тих звања пре 1997. године, па се поставља питање, да ли су то довољни аргументи и докази да та лица данас, после 23 године, стварно поседују одговарајућу стручност за обављање рачуноводствених послова. Већина од тих лица, можда већ дуго не раде на пословима рачуноводства, али сада могу активирати своје сертификате фиктивним запошљавањем у правним лицима и предузетницима регистрованим за обављање рачуноводствених послова, само ради формалног испуњавања законом прописаних услова за те субјекте. Таква појава забележена је у неким предузећима за ревизију, где је више предузећа

за ревизију запошљавало исто лице старости преко 80 година, које је раније добило сертификат овлашћеног ревизора без полагања испита, само да би испунила услов за обављање послова ревизије;

2) тим одредбама врши се дискриминаторска подела између рачуновођа који су чланови једне „*професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа*“ којима се признају раније стечена „стручна звања“, у односу на млађе рачуновође који су професионалну каријеру отпочели после 2002. године и који нису чланови те организације, а који имају факултетске дипломе за рачуноводство и ревизију издате од акредитованих високошколских установа, којима се радни стаж на пословима рачуноводства и факултетска диплома поништавају Предлогом Закона, јер морају да полажу стручни испит за стицање „професионалног звања“ уколико желе да раде у предузећима и код предузетника који се баве пружањем рачуноводствених услуга или сами желе да оснују предузеће или предузетничку радњу за те услуге;

3) лице које поседује факултетску диплому од акредитоване високошколске установе, које има вишегодишње радно искуство на пословима рачуноводства у домаћим и страним компанијама, које жели да оснује предузеће или предузетничку радњу за пружање рачуноводствених услуга или да се запосли у предузећу или код предузетника који пружају рачуноводствене услуге, мораће да полаже „стручне испите за професионално звање“ и да стекне сертификат за то звање, док те услове неће морати да испуњава лице које нема ни средњу економску школу, а које поседује признати сертификат по Закону о рачуноводству из 1996. године, јер је тада положило стручни испит код Савеза РР Србије, а чланом 30. прелазних одредаба Закона о изменама и допунама Закона о рачуноводству („Службени лист СРЈ“, бр. 74/99), могло је стећи стручно звање и без прописане одговарајуће школске спреме;

4) признавање раније стечених стручних звања у рачуноводству на основу Закона о рачуноводству из 1996. године, значајно ће повећати трошкове пословања код предузећа или предузетничких радњи за пружање рачуноводствених услуга, иако на први поглед изгледа да законодавац има намеру да заштити оне који имају стручно звање издато од једне „*професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа*“, од оних рачуновођа који немају то стручно звање а имају основана предузећа и предузетничке радње за пружање рачуноводствених услуга или већ раде на пословима рачуноводства код тих привредних субјеката. Законодавац се не упушта у оцену да ли ће лице које нема ни завршену средњу економску школу, а поседује признати сертификат о „стручном звању – рачуновођа“ издат од „*професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа*“, боље обављати рачуноводствене послове од лица које поседује највише струковне или академске дипломе акредитованих високошколских установа, које има вишегодишњи радни стаж у рачуноводству и поседује дипломе и сертификате домаћих и страних институција које пружају саветодавне и консултантске услуге из области рачуноводства и ревизије. Изгледа

да предлагаче спорног законског решења не интересују чињенице и аргументи који се примењују у земљама са развијеним правним поретком, већ аргументе заснивају на аутократском приступу, тако што на основу силе власти поништавају школско образовање и радно искуство младих рачуновођа, са поруком „ако мислите да знате рачуноводство, то докажете полагањем за „професионално звање“ код „професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа“, а за оне који поседују такав сертификат претпоставља се да су стручни за те послове.

Оправдани страх који ће уследити као последица примене наведених одредаба, натераће рачуновође да се учлањују у „професионалну организацију чланица Међународне федерације рачуновођа“, да се претплаћују на издања часописа и других публикација њених повезаних предузећа, да присуствују организованим семинарима и симпозијумима уз плаћање високих котизација тој организацији, што се може назвати „трошковима страха“ који ће се прелити на крајње кориснике рачуноводствених услуга, а то су економски најугроженији привредни субјекти – микро и друга правна лица и предузетници.

Неопходно је да рачуновође који пружају рачуноводствене услуге у свом раду морају да прате честе измене рачуноводствених, пореских, девизних и других прописа претплатом на стручне часописе и публикације и да се континуирано едукују путем семинара и саветовања које организују институције које се баве тим пословима. Због прописивања обавезе да рачуновође морају да поседују и „професионално звање“ које издаје „професионална организација чланица Међународне федерације рачуновођа“, рачуновође ће бити присиљене да поред досадашњих трошкова које су имали коришћењем консултантских услуга других институција, плаћају исте трошкове и „професионалној организацији чланица Међународне федерације рачуновођа“, јер она условљава издавање сертификата плаћањем чланарине и континуираном едукацијом путем претплате на њена издања и издања њених повезаних предузећа и обавезом учествовања на семинарима и саветовањима које она организује.

Иако предлагач настоји да створи утисак да се Предлогом Закона врши додатно усклађивање са правним тековинама ЕУ, наведене одредбе о „професионалним звањима“ то оповргавају јер су директно у супротности са захтевима Директиве 2013/34/ЕУ који се односе на услове које државе чланице могу прописати за финансијско извештавање микро правних лица,⁶⁾ где спадају пружаоци и корисници рачуноводствених услуга.

5.4. Упоредно законодавство о професионалним звањима

На основу истраживања која су вршена у ЕУ о пружању рачуноводствених услуга (послова вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја), у највећем броју земаља, законском регулативом нису прописани услови у погледу поседовања лиценце, сертификата, стручне спреме, радног искуства и сл. које мора да испуњава њихов пружалац. Уређивање тога остављено је интерној регулативи – општим актима пословних субјеката.⁷⁾ Поседовање професионалних сертификата, углавном се прописује за пружање услуга ревизије, које се у многим државама уређују прописима о привредним друштвима или прописима о рачуноводству који обухватају и пружање услуга ревизије.

Када су у питању државе настале распадом бивше СФРЈ, ситуација је следећа:

І. У Републици Словенији Законом о привредним друштвима⁸⁾ прописана је обавеза вођења пословних књига и састављања годишњих финансијских извештаја за микро, мала, средња и велика привредна друштва и обавеза ревизије финансијских извештаја у складу са посебним Законом о ревизији. Словеначка привредна друштва и предузетници морају да воде пословне књиге и закључују их једном годишње у складу са тим законом и Словеначким рачуноводственим стандардима или Међународним стандардима финансијског извештавања, ако законом није друкчије одређено. Оно што је битно, у Словенији не постоји посебан закон о рачуноводству којим се уређује вођење пословних књига привредних друштва, већ само Закон о ревизији којим се уређују услови обављања ревизије, стручна звања у ревизији и др. Међународне стандарде финансијског извештавања у Словенији примењују само компаније чије су хартије од вредности увршене на неком од организованих тржишта вредносних папира у државама чланицама Европске уније и које подлежу састављању консолидованих финансијских извештаја у складу са Законом о привредним друштвима, као и банке, осигуравајућа друштва и друга друштва, ако тако одлучи скупштина тих друштва. Остали субјекти примењују Словеначке рачуноводствене стандарде.

У вези са вођењем пословних књига предузетника, чланом 70. Закона о привредним друштвима Републике Словеније, прописано је да се начин вођења пословних књига и састављање финансијских извештаја предузетника чији обим пословања испуњава критеријуме за мала предузећа, уређује специфичним словеначким рачуноводственим стандардом. У ставу 2. тог члана

6) У тачки 13) општих смерница Директиве 2013/34/ЕУ, стоји следећи захтев:

„(13) Микро предузећа имају ограничена средства за поштовање захтевних регулаторних обавеза. У случају када не постоје посебна правила за микро предузећа, на њих се примењују правила која се примењују на мала предузећа. Та им правила намећу административна оптерећења која су несразмерна њиховој величини па су стога релативно захтевнија за микро предузећа у поређењу са малим предузећима. Стога би државе чланице требале да изузму микро предузећа од одређених обавеза које се примењују на мала предузећа, а које би им наметнуле претерана административна оптерећења. Међутим, микро

предузећа ипак треба да подлежу националним обавезама вођења евиденција о својим пословним трансакцијама и финансијском стању.“ У тачки (14) стоји следећи захтев:

„(14) Државе чланице треба да узму у обзир посебне услове и потребе својих сопствених тржишта при одлучивању о томе хоће ли или на који ће начин провести посебни режим за микро предузећа у оквиру контекста ове Директиве.“

7) О томе видети чланак „Услови за бављење пословима рачуноводства, ревизије и сродним пословима у Европској унији“, објављен у „Привредном саветнику“, бр. 18 и 19/2006.

8) Видети Закон o gospodarskih družbah („Uradni list RS“, št. 65/09).

прописано је да, **предузетник може водити пословне књиге по систему простог књиговодства** у складу са посебним стандардом **ако у последњој пословној години није прекорачио два од следећих критеријума:**

- просечан број радника не прелази три;
- да су годишњи приходи нижи од 42.000 евра;
- просечна вредност имовине, израчуната као половина износа вредности имовине на први и последњи дан пословне године, не прелази 25.000 евра.

Ови критеријуми односе се и на предузетника који започиње активност и не запошљава у просеку више од три радника у првој пословној години.

Посебно су прописани услови паушалног опорезивања предузетника и начин вођења њиховог пословања законом којим се уређује порески поступак.

II. У Републици Хрватској, вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја уређено је Законом о рачуноводству („Народне новине РХ“, бр. 78/15, 120/16 и 116/18). Чланом 7. став 4. тог закона прописано је да „**ако подузетник повјери обављање рачуноводствених послова и функције рачуноводства другим правним или физичким особама, подузетник остаје у потпуности одговоран за повјерене послове, као и за несметано обављање надзора од стране надзорних тијела**“. Наглашавамо да је у првобитном тексту тог члана закона („Народне новине“, бр. 78/15), било прописано да „**ако подузетник повјери обављање рачуноводствених послова и функције рачуноводства другим правним или физичким особама оне морају бити лиценциране за обављање тих послова на темељу посебног закона. Подузетник остаје у потпуности одговоран за повјерене послове, као и за несметано обављање надзора од стране надзорних тијела**“. Прелазном и завршном одредбом члана 46. била је прописана одложена примена одредбе члана 7. став 4. о лиценцирању рачуновођа од 1. јануара 2018. године. Након трогодишње јавне расправе Законом о изменама Закона о рачуноводству („Народне новине РХ“, бр. 116/18), тај члан замењен је новим чланом 7. којим је брисана одредба о лиценцирању рачуновођа у складу са посебним законом, тако да никада у Републици Хрватској нису примењиване одредбе прописа о лиценцирању рачуновођа.

III. У Републици Северној Македонији, вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја уређено је чланом 469. Закона о трговинским друштвима („Службени весник на РМ“, бр. 28/04, и 120/18), којим је прописано да сви привредни субјекти имају обавезу да воде пословне књиге у складу са овим законом и прописима о рачуноводству, применом следеће регулативе:

1) Велика и средња привредна друштва, правна лица која у складу са законом обављају банкарске послове, послове осигурања, привредна друштва која се котирају на берзи, као привредна друштва чији се финансијски извештаји консолидују примењују Међународне стандарде финансијског извештавања који су објављени у „Службеном листу Републике Македоније“, и

2) остала привредна друштва имају обавезу да воде рачуноводство у складу са МСФИ за МСП.

Одредбе тог закона које се односе на вођење пословних књига, класификовање привредних друштава, састављања финансијских извештаја на одговарајући начин се примењују и на правна лица са седиштем у Републици Македонији која обављају делатности које се не сматрају привредним делатностима у складу са овим законом, ако другим прописима није другачије прописано.

Такође, одредбе тог закона које се односе на вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја примењују се и на предузетника ако посебним законом није другачије прописано.

За обављање послова ревизије у Републици Македонији донет је посебан Закон за ревизију („Службени весник на РМ“, бр. 158/10, 135/11, 188/13, 43/14, 138/14, 145/15, 192/15 и 23/16), којим се уређују услови вршења ревизије правних лица која послују у тој републици.

У погледу услова за вођење пословних књига Република Македонија је карактеристична по томе што има Закон о вршењу рачуноводствених послова („Службени весник на РМ“, бр. 95/12, 188/13, 27/14, 154/15, 192/15, 23/16, 190/16 и 193/17), којим су прописани услови за вршење рачуноводствених послова, услови за стицање звања рачуновођа и овлашћени рачуновођа, као и друга питања која се односе на вршење рачуноводствених послова. Рачуновође и овлашћени рачуновође на територији Републике Македоније организовани су у Институту рачуновођа и овлашћених рачуновођа Републике Македоније. Чланом 15. тог закона прописано је следеће:

„(1) Лице које жели да стекне статус рачуновођа или овлашћени рачуновођа доставља Институту писмени захтев за полагање испита.

(2) За пријаву за полагање испита за стицање сертификата за рачуновођу подноси се:

1) доказ (сертификат) за завршену средњу школу или потврду о завршеном четворогодишњем високом образовању (VII/1 степен) из области привреде или бизниса, односно завршене студије према Болоњској декларацији и има 240 бодова према Европском систему преноса бодова (ЕКТС) и

2) доказ о уплати накнаде за полагање испита.

(3) За пријаву за полагање испита за стицање сертификата за овлашћеног рачуновођу подноси се:

1) потврда о завршеном четворогодишњем високом образовању (VII/1 степен) из области економије или бизниса, односно завршене студије према Болоњској декларацији и има 240 бодова према Европском систему преноса бодова (ЕКТС)

2) потврда Завода за запошљавање

3) потврда послодавца за најмање три године радног искуства у обављању рачуноводствених послова и

4) доказ о уплати накнаде за полагање испита.“

Прелазном и завршном одредбом члана 48. и 49. тог закона прописано је признавање сертификата за рачуновођу и овлашћеног рачуновођу.

Чланом 48. прописано је да лице које је до ступања на снагу тог закона обављало рачуноводствене послове, **може поднети захтев за издавање уверења за рачуновођу у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог закона**, ако:

- 1) има средњу школу и најмање три године радног искуства на рачуноводственим пословима, или
- 2) има високу стручну спрему (први степен) и најмање две године радног искуства на рачуноводственим пословима, или
- 3) има универзитетску диплому и најмање једну годину радног искуства у рачуноводству.

Чланом 49. прописано је да лице које је до ступања на снагу овог закона обављало рачуноводствене послове, може поднети захтев за добијање **сертификата за овлашћеног рачуновођу** у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог закона, ако

- 1) има средње образовање и најмање десет година радног искуства на рачуноводственим пословима, или
- 2) има високу стручну спрему (први степен) и најмање осам година радног искуства на рачуноводственим пословима, или
- 3) има високу стручну спрему и најмање три године радног искуства у обављању рачуноводствених послова.

Чланом 5. Закона о изменама и допунама Закона о вршењу рачуноводствених послова („Службени весник на РМ“, бр. 27/14), извршене су измене у члану 48. и 49. тог закона продужењем рокова за достављање захтева за признање звања рачуновођа и овлашћени рачуновођа за 90 дана од дана ступања на снагу измена и допуна тог закона. Иако је Закон о вршењу рачуноводствених послова донет 2012. године његова примена започела је тек 2016. године. Напомињемо да је од краја прошле године у процедури предлог новог Закона о вршењу рачуноводствених послова, чији предлог још увек није званично усвојен.

IV. У Републици Српској, донет је **Закон о рачуноводству и ревизији** („Службени гласник Републике Српске“, бр. 94/15), којим се уређује област рачуноводства и ревизије која обухвата питања значајна за организацију и функционисање система књиговодства и рачуноводства, припрему и презентацију финансијских извештаја, организацију и рад Савета за рачуноводство и ревизију Републике Српске, ревизију финансијских извештаја, стицање звања, сертификацију и лиценцирање, као и друга питања значајна за рачуноводство и ревизију.

Чланом 13. наведеног закона прописано је да правно лице и предузетник општим актом, у складу са овим законом, прописују потребан степен школске спреме, радно искуство и остале услове за лице које води пословне књиге и сачињава финансијске извештаје.

Ставом 2. члана 13. прописано је да се вођење пословних књига и сачињавање финансијских извештаја може поверити другом правном лицу или предузетнику, регистрованим за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга, који запошљавају лица којима се поверава вођење пословних књига и сачињавање финансијских извештаја и који испуњавају и

друге услове утврђене овим законом и општим актом правног лица.

Изузетно од наведених одредаба, лица која сачињавају финансијске извештаје обавезно су квалификована лица која поседују **лиценцу сертифицираног рачуноводственог техничара** или **сертифицираног рачуновође** у складу са одредбама овог закона.

Посебни услови које морају испунити предузетници који пружају услуге вођења пословних књига прописани су чланом 14. наведеног закона, а то су:

- 1) обавеза да се региструју у складу са одредбама овог закона и закона којим се уређује област занатско–предузетничке делатности;
- 2) надлежни орган јединице локалне самоуправе дужан је да пре издавања решења којим се предузетнику одобрава обављање делатности из области књиговодства и рачуноводства провери испуњеност услова у погледу потребног степена школске спреме, радног искуства и осталих прописаних услова;
- 3) надлежни орган јединице локалне самоуправе дужан је да Министарству финансија благовремено достави примерак издатог решења о одобравању обављања делатности из области књиговодства и рачуноводства.

4) на основу достављених решења Министарство успоставља и води Регистар предузетника који пружају књиговодствене и рачуноводствене услуге.

Чланом 15. наведеног закона прописани су услови које треба да испуне привредна друштва за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга, а то су:

- 1) обавеза да се региструју у складу са одредбама овог закона и закона којим се уређују питања значајна за оснивање, пословање и престанак пословања привредних друштава;
- 2) привредна друштва за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга дужна су да се упишу у Регистар привредних друштава за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга, који води Министарство;

3) уз захтев за упис у Регистар привредних друштава за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга, привредно друштво дужно је да достави документацију којом се потврђује испуњеност услова у погледу потребног степена школске спреме запослених лица која ће водити пословне књиге, њиховог радног искуства и осталих законом прописаних услова;

Прописано је да Министар финансија доноси правилник којим се уређује вођење Регистра привредних друштава за ревизију, Регистра овлашћених ревизора, као и Регистра правних лица и предузетника за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга.

Прелазним и завршним одредбама члана 70. тог закона прописано је да су привредна друштва која су регистрована за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга дужна да се упишу у Регистар привредних друштава за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга који води Министарство, у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог закона.

Надлежни орган јединице локалне самоуправе дужан је да Министарству достави копије решења за све предузетнике који се баве пружањем књиговодствених и рачуноводствених услуга ради уписа у Регистар предузетника за пружање књиговодствених и рачуноводствених услуга који води Министарство, у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог закона.

V. У Федерацији Босни и Херцеговини, донет је Закон о рачуноводству и ревизији Федерације Босне и Херцеговине („Службене новине Федерације БиХ“, бр. 83/09), којим се уређује област рачуноводства и ревизије, стицање звања, квалификовање и лиценцирање у рачуноводственој и ревизорској професији, организација и функционисање система књиговодства и рачуноводства, припрема и презентација финансијских извештаја, ревизија финансијских извештаја, оснивање Ревизорске коморе Федерације БиХ, успостављање надзора над квалитетом рада друштава за ревизију и јавни надзор.

У Федерацији БиХ је, као и у Републици Српској, овим законом прописано стицање звања **сертификовани рачуноводствени техничар** и **сертификовани рачуновођа**. За обављање послова ревизије прописано је звање **овлашћени ревизор**.

Чланом 5. наведеног закона прописано је да тестирање кандидата за звања **сертификовани рачуноводствени техничар**, **сертификовани рачуновођа** и **овлашћени ревизор**, и лиценцирање (издавање одобрења за рад) обављају следећа тела:

1. Тестирање кандидата за сертификоване рачуноводствене техничаре, сертификоване рачуновође и овлашћене ревизоре врши Комисија. Тестирање кандидата се врши на основу јединственог програма за Федерацију, Републику Српску и Брчко Дистрикт, како је утврђено Законом о рачуноводству и ревизији Босне и Херцеговине. Комисија може пренети активности везане за администрирање тестирања на једно или више професионалних тела, при чему ће Комисија поближе надгледати спровођење тих активности;

2. Сертификате за сертификоване рачуноводствене техничаре, сертификоване рачуновође и овлашћене ревизоре издаје професионално тело, под надзором Комисије;

3. Лиценцирање сертификованих рачуноводствених техничара и сертификованих рачуновођа, који пружају независне рачуноводствене услуге трећим лицима, врше професионална тела;

4. Лиценцирање овлашћених ревизора врши Министарство;

5. Лиценцирање друштава за ревизију врши Министарство.

Изузетно од наведеног, **сертификат овлашћеног ревизора безведеног претходног тестирања издаје се на захтев доктора наука, односно магистара економских наука из области рачуноводства, ревизије и анализе пословања, који има избор у одговарајуће научно звање, односно магистар економских наука који поседује звање сертификованог рачуновође и практично искуство од пет година на пословима рачуноводства и финансија.**

У вези са наведеним одредбама, Министарство је надлежно за надзор у области развоја рачуноводствене и ревизорске професије, која је ангажована на пружању експертских услуга јавности.

Ревизију финансијских извештаја у Федерацији могу обављати само лица која поседују одговарајућу лиценцу издату у Федерацији, у складу с овим законом. Ревизорске извештаје могу давати само друштва за ревизију која имају лиценцу издату у Федерацији, у складу са овим законом.

Прелазном и завршном одредбом члана 70. наведеног закона, прописано је да лицима која су до дана ступања на снагу овог закона стекла стручна звања у складу са Законом о рачуноводству и ревизији у Федерацији Босне и Херцеговине („Службене новине Федерације БиХ“, бр. 32/05) стечена звања се признају.

Прелазном и завршном одредбом члана 71. прописано је да лица која су до ступања на снагу овог закона почела полагање испита по програму Комисије, настављају по том програму полагање испита и стицање звања, а положени испити и стечена звања им се признају. **Лиценцирање се не врши код сертификованих рачуноводствених техничара и сертификованих рачуновођа који обављају рачуноводствене послове за интерне потребе предузећа и осталих правних лица.**

VI. У Републици Црној Гори, донет је Закон о рачуноводству („Службени лист Црне Горе“, бр. 52/16), којим се уређују разврставање правних лица, услови и начин вођења пословних књига, организација рачуноводства, састављање, достављање и објављивање финансијских извештаја, услови и начин вршења процене вредности имовине и друга питања значајна за рачуноводство. Овај закон примењује се на правно лице регистровано за обављање привредне делатности, невладину организацију, и део страног друштва.

Чланом 23. овог закона прописано је стицање звања сертификованог рачуновође, које може стећи лице које:

1) је положило испите утврђене програмом сертификације који је утврдило Министарство, односно правно лице којем је поверено вршење тих послова у складу са стандардом обуке IFAC–а;

2) има VII/1 ниво квалификације образовања;

3) има три године радног искуства на рачуноводственим пословима;

4) није осуђивано за кривично дело које га чини недостојним за обављање послова из области рачуноводства.

Полагање испита за стицање звања сертификованог рачуновође организује Министарство, **односно правно лице којем је поверено вршење тих послова.**

Сертификовани рачуновођа дужан је да поступа у складу са Кодексом етике за професионалне рачуновође, који је објавило правно лице којем је поверено вршење тих послова, а које је од одговарајућег органа IFAC–а добило право на превод и објављивање.

Услови и начин подношења документације која се доставља за стицање звања сертификованог рачу-

новоће утврђује се прописом Министарства, **односно правног лица којем је поверено вршење тих послова. Министарство, односно правно лице којем је поверено вршење тих послова утврђује испуњеност услова и издаје сертификат.**

Прелазном и завршном одредбом члана 41. тог закона, прописано је да сертификат сертификованог рачуновође издат у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији („Службени лист РЦГ“, бр. 69/05 и „Службени лист ЦГ“, бр. 80/08 и 32/11) остаје на снази.

Посебном **Уредбом о поверавању послова органа државне управе надлежног за послове рачуноводства и ревизије** („Сл. лист ЦГ“, бр. 44/07 и 33/10), у члану 2. прописано је да се, између осталог, *Институту сертификованих рачуновођа Црне Горе*, поверава вршење следећих послова:

– припремање, давање инструкција и објашњења правним лицима регистрованим за обављање привредне и друштвене делатности и деловима страног друштва (у даљем тексту: правна лица);

– припремање модела образаца финансијских исказа за правна лица и њихово објављивање у „Службеном листу Црне Горе“;

– утврђивање програма сертификације у складу са стандардом обуке IFAC–а и њихово објављивање у „Службеном листу Црне Горе“;

– организовање полагања стручних испита за стицање звања сертификованог рачуновође и издавања сертификата за сертификованог рачуновођу;

– утврђивање испуњености услова за стицање звања сертификованог рачуновође из члана 11. став 4. Закона и издавање сертификата за сертификованог рачуновођу;

– праћење примене програма квалитета ради процене резултата у рачуноводству и ревизији у складу са обавезама IFAC–а, на годишњем нивоу;

– едукација рачуновођа и ревизора у складу са важећим IFAC–овим Међународним стандардима обуке (IES);

– вођење евиденција сертификованих рачуновођа.

6. Посебни извештаји чије је састављање прописано Директивом 2013/34/ЕУ

6.1. Извештај о корпоративном управљању

Чланом 20. Директиве 2013/34/ЕУ прописано је да „субјекти од јавног интереса“, односно предузећа на која се примењује законодавство државе чланице и чији су преносиви вредносни папири уврштени за трговање на уређеном тржишту било које државе чланице у смислу члана 4. става 1. тачке 14. Директиве 2004/39/ЕЗ Европског парламента и Савета од 21. априла 2004 о тржиштима финансијских инструмената укључује извештај о корпоративном управљању у свој извештај руководства. Тај извештај укључује се као посебни део годишњег извештаја о пословању друштва и садржи

најмање следеће информације које су прописане чланом 35. Предлога Закона:

1) упућивање на:

(1) правила корпоративног управљања којима правно лице подлеже,

(2) правила о корпоративном управљању која је правно лице добровољно одлучило да примењује,

(3) све релевантне информације о пракси корпоративног управљања која превазилази захтеве националног права.

Приликом упућивања на правила о корпоративном управљању из подтач. (1) или (2), правно лице такође наводи где су одговарајући текстови јавно доступни. При упућивању на информације из подтачке (3), правно лице треба да обезбеди да пракса корпоративног управљања буде јавно доступна;

2) опис основних елемената система интерних контрола и смањења ризика правног лица у вези са поступком финансијског извештавања;

3) информације о понудама за преузимање, када је привредно друштво обавезник Директиве 2004/25/ЕЗ Европског парламента и Савета од 21. априла 2004. године те директиве (информације захтеване овом тачком не захтевају се од малих и средњих правних лица):

(1) битном директном или индиректном учествовању у стеченом капиталу (укључујући индиректно учешће у том капиталу путем пирамидалних структура и узајамних учешћа),

(2) имаоцима било којих хартија од вредности са посебним контролним правима и са описом тих права,

(3) свим ограничењима гласачких права, као што су ограничења гласачких права имаоца одређеног процента или броја гласова, рокови за извршење гласачких права и разлози због којих су, уз сарадњу правних лица, финансијска права која произлазе из хартија од вредности одвојена од држања тих хартија,

(4) правилима која су меродавна за именовање и опозив чланова управе правног лица и измену статута или оснивачког акта;

(5) овлашћења чланова управе правног лица, а посебно овлашћења у области издавања или откупа хартија од вредности;

4) састав и рад административних, управљачких и надзорних тела и њихових одбора;

5) опис политике разноликости која се примењује у вези са административним, управљачким и надзорним телима правног лица с обзиром на аспекте као што су, на пример, животна доб, пол или образовање и струка, као и навођење циљева политике разноликости, начина на који се она спроводи и резултате у извештајном периоду. Ако се таква политика не спроводи, извештај мора да садржи образложење за то.

Друштво за ревизију изражава мишљење у складу са чланом 33. овог закона у вези са информацијама приказаним у складу са ставом 2. тачка 2) овог члана и проверава да ли су достављене информације из става 2. тач. 1), 4) и 5) овог члана.

Прелазном и завршном одредбом члана 63. Предлога Закона, предложено је одлагање одреда-

ба члана 35. став 3. тачка (3) до уласка Републике Србије у ЕУ.

6.2. Консолидовани годишњи извештај о пословању

Чланом 29. Директиве 2013/34/ЕУ, прописана је обавеза састављања консолидованог извештаја о пословању који треба да садржи информације које се захтевају годишњим извештајем о пословању и извештајем о корпоративном управљању. Узимајући у обзир потребна усклађења која произлазе из посебних функција консолидованих извештаја о пословању у поређењу са извештајем о пословању, овим извештајем треба да се олакша оцена финансијског положаја предузећа која су укључена у консолидацију као целина.

Чланом 36. став 3. Предлога Закона, прописано је да је обвезник састављања консолидованог годишњег извештаја о пословању дужан да прилагоди информације захтеване одредбама чланова 34. и 35. овог закона:

1) при извештавању о детаљима стечених сопствених акција у консолидованом годишњем извештају о пословању наводи број и номиналну вредност или, ако не постоји номинална вредност, књиговодствену вредност свих акција матичног правног лица које држе то матично правно лице, зависна правна лица тог матичног правног лица или лица која делују у своје име а за рачун тих правних лица;

2) у извештају о корпоративном управљању при извештавању о системима интерне контроле и управљању ризиком, наводи основна обележја система интерне контроле и управљања ризиком за правна лица која су у консолидацију укључена као целина.

6.3. Нефинансијско извештавање

Чланом 19. Директиве 2013/34/ЕУ, прописано је да у мери потребној за разумевање развоја, пословних резултата односно положаја предузећа, анализа укључује финансијске и, према потреби, **нефинансијске кључне показатеље успешности који су битни за одређену делатност, укључујући информације које се односе на питања животне средине и кадровска питања.** У склопу анализе, извештај пословодства укључује, ако је то примерено, упућивање на износе исказане у годишњем финансијском извештају као и додатна објашњења тих износа. Тим одредбама прописано је да државе чланице могу мала и средња предузећа изузети из обавезе пружања нефинансијских информација.

Сходно наведеним одредбама директиве ЕУ, чланом 37. Предлога Закона, прописано је да су обвезници нефинансијског извештавања велика правна лица која су друштва од јавног интереса и која на датум биланса прелазе критеријум просечног броја од 500 запослених током пословне године.

Правно лице које је зависно правно лице изузима се из обавезе нефинансијског извештавања ако је то правно лице, укључујући и његова зависна правна лица, укључено у консолидовани годишњи извештај

о пословању или у засебни годишњи извештај о пословању.

Садржина нефинансијског извештаја ближе је уређена одредбама члана 37. Предлога Закона.

6.4. Консолидовано нефинансијско извештавање

Тачком (26) уводних одредаба Директиве 2013/34/ЕУ, прописано је да су извештај о пословању и консолидовани финансијски извештај битни елементи финансијског извештавања. Они би требало да обезбеде објективан преглед развоја пословања и стања предузећа, на начин који је у складу с обимом и сложености пословања. Информације не би требало ограничити на финансијски аспект пословања предузећа и требало би да садрже анализу еколошких и друштвених аспеката пословања која је потребна за разумевање развоја, пословних резултата, односно положаја предузећа. У случајевима када су консолидовани извештај о пословању и извештај о пословању матичног предузећа презентовани у јединственом извештају, било би примерено ставити већи нагласак на она питања која су значајна за предузећа која су у консолидацију укључена као целина. Међутим, узимајући у обзир могуће оптерећење малих и средњих предузећа, примерено је предвидети да државе чланице могу одустати од обавезе пружања нефинансијских информација у извештају о пословању таквих предузећа.

Садржина консолидованог нефинансијског извештаја ближе је уређена одредбама члана 38. Предлога Закона.

6.5. Извештај о плаћањима владама

Чланом 42. Директиве 2013/34/ЕУ, прописано је да су велика предузећа и сви субјекти од јавног интереса који делују у екстрактивној индустрији или сечи природних шума, дужни да израде и објаве извештај о плаћањима владама на годишњој основи.

Чланом 39. став 3. Предлога Закона, прописано је да се наведена обавеза не примењује на засвисно или матично предузеће када су испуњени сви следећи услови:

1) матично правно лице је обвезник примене овог закона;

2) матично правно лице подлеже праву државе чланице; и

3) плаћања владама које је извршило правно лице укључена су у консолидовани извештај о плаћањима владама које је израдило то матично правно лице у складу са чланом 39. овог закона.

Остали услови у вези са Извештајем о плаћањима владама прописани су одредбама члана 39. Предлога Закона.

Прелазном и завршном одредбом члана 63. Предлога Закона, предложено је одлагање одредаба члана 39. став 3. тачка (2) до уласка Републике Србије у ЕУ.

6.6. Консолидовани извештај о плаћањима владама

Чланом 44. Директиве 2013/34/ЕУ, прописано је да државе чланице од великих предузећа и субјеката од јавног интереса који делују у екстрактивној индустрији или сечи природних шума треба да захтевају састављање консолидованог извештаја о плаћању владама у складу са чл. 42. и 43. Директиве 2013/34/ЕУ, ако је то матично предузеће обухваћено обавезом израде консолидованих финансијских извештаја.

Сматра се да матично предузеће делује у екстрактивној индустрији или сечи природних шума ако неко од његових зависних предузећа делује у екстрактивној индустрији или сечи природних шума. Консолидовани извештај укључује само плаћања која су последица екстрактивних делатности и/или делатности које се односе на сечу природних шума.

Према **члану 40. став 5. Предлога Закона**, обавеза израде консолидованог извештаја **не примењује се** на:

1) матично правно лице мале групе, осим ако је неко од повезаних правних лица друштво од јавног интереса;

2) матично правно лице средње групе, осим ако је неко од повезаних правних лица друштво од јавног интереса;

3) матично правно лице на које се примењује овај закон, а које је уједно и зависно правно лице, у случају када се на његово матично правно лице такође примењује овај закон; и

4) матично правно лице на које се примењује овај закон, а које је уједно и зависно правно лице, у случају када се на његово матично правно лице примењује право државе чланице.

Зависно правно лице, укључујући и друштво од јавног интереса, није потребно укључити у консолидовани извештај о плаћањима владама у случају када је испуњен најмање један од следећих услова:

1) значајна дугорочна ограничења битно ометају матично правно лице у остварењу његових права над имовином или управљањем тим правним лицем;

2) изузетно ретки случајеви када информације потребне за припрему консолидованог извештаја о плаћањима владама у складу с овим законом нису доступне без претераних трошкова или претераног кашњења;

3) акције, односно удели тог зависног правног лица држе се искључиво са циљем њихове накнадне продаје (матично правно лице може да докаже да активно ради на продаји тих акција, односно удела).

Претходно наведени изузеци примењују се само ако се користе и за потребе консолидованих годишњих финансијских извештаја.

Остали услови у вези са садржајем Извештаја о плаћањима владама прописани су одредбама члана 40. Предлога Закона.

Прелазном и завршном одредбом члана 63. Предлога Закона, предложено је одлагање одредаба члана 40. став 5. тачка 4) до уласка Републике Србије у ЕУ.

7. Скраћење рокова за достављање финансијских извештаја за јавно објављивање

У члану 44. Предлога Закона предложено је да правна лица и предузетници редовне годишње финансијске извештаје достављају Агенцији, ради јавног објављивања, **најкасније до 31. марта наредне године**, осим ако посебним законом није друкчије уређено, што представља значјно скраћење у односу на сада прописани рок 30. јун наредне године.

Чланом 46. предложено је да се у истом року, **до 31. марта наредне године**, уз редовни годишњи финансијски извештај доставља и Статистички извештај за пословну годину која је једнака календарској. У истом року предложено је достављање Статистичког извештаја и за правна лица која имају пословну годину различиту од календарске. Садашњи рок за достављање Статистичког извештаја је до краја фебруара наредне године.

Правно лице које није имало пословних догађаја, нити у пословним књигама има податке о имовини и обавезама, дужно је да **до 31. марта наредне године достави Агенцији изјаву о неактивности** која се односи на извештајну годину.

Чланом 44. став 3. предложено је да се **консолидовани финансијски извештаји**, које састављају матична правна лица, достављају Агенцији, ради јавног објављивања, **најкасније до 30. априла наредне године**, осим ако посебним законом није друкчије уређено. Садашњи рок је 31. јул наредне године.

Чланом 45. предложено је да правна лица и предузетници уз редовне и консолидоване годишње финансијске извештаје из члана 44. доставе у оригиналу Агенцији:

1) одлуку о усвајању редовног, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја; и

2) годишњи извештај о пословању, односно консолидовани годишњи извештај о пословању у складу са овим законом.

За правна лица и предузетнике **који имају обавезу ревизије финансијских извештаја у складу са законом којим се уређује ревизија, предложено је да документацију из претходних тач. 1) и 2), заједно са извештајем ревизора достављају најкасније до:**

1) шест месеци од датума биланса за редовне годишње финансијске извештаје, и

2) седам месеци од датума биланса за консолидоване годишње финансијске извештаје.

Предвиђено је да обвезник може да захтева замену јавно објављене документације и посебних података, подношењем захтева за замену јавно објављене документације и посебних података на обрасцу прописаном од стране регистратора Регистра финансијских извештаја, сагласно са одредбама закона који регулише рад Агенције.

8. Друге одредбе садржане у Предлогу Закона

Друге одредбе које су садржане у Предлогу Закона исте су као и у садашњем Закону о рачуноводству а

односе се на поглавља: Организација рачуноводства и рачуноводствен исправе; Пословне књиге и контни оквир; Попис имовине и обавеза; Закључивање пословних књига и чување рачуноводствених исправа, пословних књига и финансијских извештаја; Регистар финансијских извештаја; Национална комисија за рачуноводство; Надзор; Казнене одредбе; Прелазне и завршне одредбе.

Интересантно је да је у поглављу VI, исправан термин „Закључивање пословних књига“ промењен у погрешан термин „Затварање пословних књига“ који не одговара суштини посла закључивања пословних књига путем изравнања салда на рачунима главне књиге на крају пословне године. Термин „затварање књига“ указује на „затварање“ отворене (било које) књиге, док термин „закључивање“ указује на „закључивање“ салда на рачунима (контима) главне књиге.

9. Уместо закључка

Без обзира на чињеницу што Предлог Закона садржи одредбе које су преузете из Директиве 2013/34/ЕУ, које се односе на дефиниције одређених појмова и нису значајне за примену битне рачуноводствене регулативе (МРС/МСФИ и МСФИ за МСП) и на извештавање о корпоративном управљању, консолидованом извештају о пословању, нефинансијском извештавању и извештавању о плаћањима владама, чија примена је одложена до уласка Србије у ЕУ, а и тада, ако се то деси, те извештаје обелодањиваће само велика правна лица чији је број безначајан, друге новопредложене одредбе несумњиво упућују на то да се ради о аутократском закону који није у интересу струке, већ одређене интересне групе.

Начин на који је предложено признавање раније стечених сертификата, издавање нових сертификата полагањем одговарајућих „професионалних испита“ код једне квази „професионалне организације“, којој предлагач од срамоте није навео прави назив у закону, већ је стидљиво назвао „професионалном организацијом чланицом Међународне федерације рачуновођа“, и вођење регистра привредних друштава и предузетника који пружају рачуноводствене услуге, представља нонсенс за који нисмо могли наћи слична решења у упоредној рачуноводственој регулативи других држава чланица ЕУ, осим код неких новонасталих држава распадом бивше СФРЈ.

Претходно приказаном анализом законодавства држава насталих распадом бивше СФРЈ, може се видети из којег законодавства је потекла идеја о предложеним законским решењима. Пажљивим поређењем може се видети да начин на који је прописано сертификавање рачуновођа у црногорском Закону о рачуноводству и начин на који је влада те државе аутократском уредбом све послове из области рачуноводства, чак и послове у вези са пружањем консултантских услуга, доделила једном њој лојалном институту, док је другом институту који има далеко већи број корисника ускратила та права. За слична законска решења у нас, дуго година уназад залаже се и „професионална организација чланица Међународне федерације рачуновођа“, па можемо очекивати да се у коначној верзији закона појави одредба да и регистар пружалаца рачуноводствених услуга, поред регистра сертификованих рачуновођа води Министарство, односно друга „професионална организација чланица Међународне федерације рачуновођа“ којој је поверено вршење тих послова.⁹⁾

Пошто је, према Закону о рачуноводству из 1996. године, сертификате о стручним звањима додељивао и Савез РР Црне Горе, из Предлога Закона произлази да ће се признавати и ти сертификати, чију валидност је немогуће оцењивати, исто као и валидност сертификата које је издавао Савез РР Југославије, односно Србије.

Уместо да је предложено усклађивање одредаба о „пружању рачуноводствених услуга“ са прописима земаља чланица ЕУ, у које спадају и две бивше државе настале распадом СФРЈ, предлагач се определио за усклађивање са прописима државе чија привреда и потребе за корпоративним системом финансијског извештавања ни по једном критеријуму нису компатабилни са привредом Републике Србије.

Анализом наведених законских решења која су садржана у Предлогу Закона, за чију израду је утрошен део донације Владе Републике Швајцарске у износу од 1.740.000 евра, можемо само констатовати да представља несразмеру која се може назвати катастрофом.

9 На сајту дотичног црногорског института (на интернет адреси www.iscrg.org), у делу под називом „о нама“, стоји следећа информација: „Институт сертификованих рачуновођа је 2007. године Уредбом Владе Црне Горе, добио овлашћење да у сарадњи са Савезом рачуновођа и ревизора Србије (члан ИФАС-а) и Економским факултетом из Подгорице, спроводи програм едукације за рачуноводствена звања, чиме је преузео активну улогу у стварању услова за обуку, континуирану едукацију рачуновођа и развој финансијског извештавања у Црној Гори.“