

## **PREDLOG ZAKON O RAČUNOVODSTVU**

### **SADRŽAJ**

#### **I OSNOVNE ODREDBE**

- 1. Predmet i primena zakona**
- 2. Zakonska, profesionalna i interna regulativa**
- 3. Definicija izraza**
- 4. Razvrstavanje pravnih lica**
- 5. Jezik i novčana jedinica**

#### **II ORGANIZACIJA RAČUNOVODSTVA, RAČUNOVODSTVENE ISPRAVE, POSLOVNE KNJIGE, KONTNI OKVIR, AŽURNOST, ČUVANJE I POVERAVANJE VOĐENJA POSLOVNIH KNJIGA**

- 1. Organizacija računovodstva**
- 2. Računovodstvene isprave i evidentiranje poslovnih promena**
- 3. Poslovne knjige**
- 4. Kontni okvir**
- 5. Ažurnost i čuvanje računovodstvenih isprava i poslovnih knjiga**
- 6. Popis imovine i obaveza**
- 7. Usaglašavanje potraživanja i obaveza**

#### **III RAČUNOVODSTVENA NAČELA I PRAVILA**

#### **IV GODIŠNJI FINANSIJSKI IZVEŠTAJI**

- 1. Finansijski izveštaji**
- 2. Konsolidovani finansijski izveštaji**

### **3. Revidirani finansijski izveštaji**

## **V PROFESIONALNA REGULATORNA TELA**

## **VI PROFESIONALNE RAČUNOVODSTVENE USLUGE**

- 1. Poveravanje vođenja poslovnih knjiga, priprema i sastavljanje finansijskih izveštaja**
- 2. Profesionalna stručnost lica odgovornih za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja**
- 3. Usluge revidiranja finansijskih izveštaja**
- 4. Posebni uslovi za pružanje usluga revidiranja finansijskih izveštaja**
- 5. Pravila revidiranja finansijskih izveštaja**
- 6. Lica odgovorna za izveštaje o revidiranju finansijskih izveštaja**

## **VII DOSTAVLJANJE I OBELODANJIVANJE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA**

## **VIII ZAKONSKA I PROFESIONALNA KONTROLA I NADZOR**

- 1. Kontrola**
- 2. Nadzor – Nezavisno nadzorno telo – Nacionalni savet za Računovodstvo**

## **IX KAZNENE ODREDBE**

## **X PRELAZNE I ZAVRŠNE ODREDBE**

# **I. OSNOVNE ODREDBE**

## **1. Predmet i primena zakona**

### Član 1.

Ovim zakonom se uređuju uslovi i način vođenja poslovnih knjiga, priprema, sastavljanje, dostavljanje, obelodanjivanje i revidiranje finansijskih izveštaja, uslovi i način pružanja računovodstvenih usluga i usluga revidiranja finansijskih izveštaja, kao i zakonska i profesionalna kontrola i nadzor primene ovog zakona.

Odredbe ovog zakona odnose se na privredna društva, zadruge, banke i druge finansijske organizacije, osiguravajuća društva, berze, berzanske posrednike, davaoce finansijskog lizinga, dobrovoljne penzijske fondove, društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, investicione fondove i druga pravna lica (u daljem tekstu: pravna lica) kao i na fizička lica koja samostalno obavljaju delatnost radi sticanja dobiti (u daljem tekstu: preduzetnici), ako posebnim zakonom nije drugačije određeno.

Odredbe ovog zakona odnose se i na pravna lica koja su banke i druge finansijske organizacije i organizacije za osiguranje osnovale u inostranstvu.

Ostala pravna lica i drugi oblici organizovanja koja je domaće pravno lice osnovalo u inostranstvu primenjuju odredbe ovog zakona ukoliko nije drugačije predviđeno propisima država u kojima su osnovana.

Odredbe ovog zakona odnose se i na organizacione delove inostranih pravnih lica koja u Republici Srbiji obavljaju privrednu delatnost, a sedište im je u inostranstvu.

Odredbe ovog zakona ne odnose se na budžete i korisnike budžetskih sredstava i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, ako posebnim propisima nije drugačije određeno.

## **2. Zakonska, profesionalna i interna regulativa**

### Član 2.

Pravna lica i preduzetnici, iz člana 1 ovog Zakona, dužni su da vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje, dostavljanje, obelodanjivanje i revidiranje finansijskih izveštaja vrše u skladu sa zakonskom, profesionalnom i internom regulativom.

Zakonsku regulativu uređuju državni organi a čine je ovaj zakon i podzakonski akti doneti na osnovu njega.

Profesionalnu regulativu čini: *IFAC*–ov Etički kodeks za profesionalne računovođe; Međunarodni računovodstveni standardi / Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (*IAS/IFRS – International Financial Reporting Standards*) i njihova uputstva za primenu; Međunarodni standardi revizije (*ISA – International Standards on Auditing*); Međunarodni standard kontrole kvaliteta (*ISQC – International Standards FOR Quality Control*);

Međunarodni standardi edukacije (*IES – International Educational Standards*) Nacionalni računovodstveni obrazovni standard ROS 31 - *Profesionalno obrazovanje računovođa*, koji reguliše sticanje profesionalnih zvanja; nacionalni računovodstveni standard kvaliteta računovodstvenog softvera RSS 33 - *Računovodstveni softverski standard*; drugi računovodstveni standardi doneseni u skladu sa standardima Međunarodne federacije računovođa (*IFAC – International Federation of Accountants*) i njenih tela, kao i akti profesionalne organizacije članice Međunarodne federacije računovođa - *IFAC*-a.

Profesionalna organizacija punopravna članica Međunarodne federacije računovođa (*IFAC*) - Savez računovođa i revizora Srbije (u daljem tekstu: Profesionalna organizacija) vrši nadzor nad primenom međunarodne profesionalne regulative, donosi i sprovodi orofesionalnu regulativu na nacionalnom nivou.

Interna regulativa su akta koja donose pravna lica i preduzetnici koji u skladu sa zakonskom i profesionalnom regulativom, uređuju nivo profesionalne osposobljenosti, organizaciju računovodstva, kontrolne postupke, rad interne kontrole i revizije i računovodstvene politike (raspored troškova na proizvode i usluge – cena koštanja, metod i rokovi otpisa nematerijalnih ulaganja i stalnih sredstava, metod obračuna izlaza zaliha, i sl) i druga pitanja u vezi sa organizacijom računovodstva.

Odluke o donošenju Nacionalnog računovodstvenog obrazovnog standarda ROS 31, Nacionalnog računovodstvenog standarda kvaliteta računovodstveog softvera RSS 33 i drugih računovodstvenih standarda koje donosi profesionalna organizacija u skladu sa standardima Međunarodne federacije računovođa (*IFAC*) objavljuju se u "Službenom glasniku Republike Srbije".

## **3. Definicija izraza**

### Član 3.

Značenja izraza u smislu ovog zakona:

- *IFAC-ov Etički kodeks za profesionalne računovođe* je i etički kodeks profesionalne organizacije koji predstavlja skup etičkih normi u vidu određenih pravila i propisa sa uputstvima za njihovu primenu, kao i mera koje se primenjuju ukoliko se te norme ne poštuju;
- *MRS/MSFI (IAS/IFRS)* su Međunarodni računovodstveni standardi / Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (*International Financial Reporting Standards – IAS/IFRS*) koje je proglasio Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde (*International Accounting Standards Board – IASB*);
- *MSR (ISA)* su Međunarodni standardi revizije (*International Standards on Auditing*) koje je proglasila Međunarodna federacija računovođa (*International Federation of Accountants – IFAC*);
- "Međunarodni standard kontrole kvaliteta" (*International Standards for Quality Control – ISQC*) je standard koji je utvrdio *IFAC-ov* odbor za kvalitet na osnovu koga se organizuje i sprovodi profesionalna kontrola kvaliteta usluga u javnoj praksi;
- Međunarodni standardi edukacije (*IES – International Educational Standards*) su standardi koje je proglasila Međunarodna federacija računovođa (*International Federation of Accountants – IFAC*);
- "ROS 31 – *Profesionalno obrazovanje računovođa*" je nacionalni računovodstveni obrazovni standard, usklađen sa Međunarodnim standardima edukacije *IES*, kojim se uređuju uslovi i način obrazovanja i sticanja profesionalnih zvanja u računovodstvu i korišćenje profesionalnih isprava;
- "RSS 33 – *Računovodstveni softverski standard*" je nacionalni računovodstveni standard kvaliteta računovodstveog softvera kojim se definišu elementi i kvalitet računovodstvenog softvera;
- "*Profesionalni računovođa*" je profesionalno stručno lice nosilac profesionalnog zvanja stečenog u skladu sa nacionalnim računovodstvenim obrazovnim standardom ROS 31, član profesionalne organizacije, članice *IFAC-a*, bilo da obavlja javnu praksu ili je zaposlen kod poslodavca u privredi, javnom sektoru ili drugim delatnostima, kako je to definisano *IFAC-ovim* Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe;
- *Profesionalni računovođa u javnoj praksi* je lice zaposleno u privrednom društvu koje pruža profesionalne usluge, odnosno preduzetnik koji pruža profesionalne usluge;
- *Profesionalne usluge* su usluge koje pruža profesionalni računovođa sa potrebnim računovodstvenim ili srodnim kvalifikacijama iz oblasti računovodstva, revizije, poreskog konsaltinga i konsaltinga opšteg i finansijskog menadžmenta;

– *Javni interes* - kolektivno dobro zajednice ljudi i institucija kojima računovođe pružaju profesionalne usluge, kako na nacionalnom tako i na međunarodnom nivou.

– "*Imenik profesionalnih računovođa*" je knjiga u koju se upisuju i ažuriraju podaci i na osnovu koje se prati rad Profesionalnih računovođa; u njoj se vodi evidencija o kontinuiranoj edukaciji, izrečenim profesionalnim merama i izdatim profesionalnim ispravama - licencama o profesionalnoj osposobljenosti;

– "*Registar privrednih društava i preduzetnika*" je knjiga koju vodi i ažurira profesionalna organizacija, gde se upisuju podaci koji se odnose na članove – privredna društva i preduzetnike registrovane za pružanje računovodstvenih usluga u javnoj praksi (računovodstva, poreskog savetodavstva, projektovanja računovodstvenog softvera, konsultantskih usluga za menadžment ili obavljanja finansijskog menadžmenta).

– „*Licence za usluge revidiranja finansijskih izveštaja*“ izdaje ministarstvo nadležno za poslove finansija i vodi „Registar o izdatim Licencama za usluge revidiranja finansijskih izveštaja“.

– "*Registar privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja*" je registar članstva koji vodi Komora privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja, a u koji se upisuju privredna društava i preduzetnici za revidiranje finansijskih izveštaja kojima je izdata Licenca za usluge revidiranja finansijskih izveštaja.

### **3. Razvrstavanje pravnih lica**

#### Član 4.

Pravna lica se u smislu ovog zakona razvrstavaju na mala, srednja i velika, u zavisnosti od prosečnog broja zaposlenih, redovnih prihoda i vrednosti imovine na dan sastavljanja finansijskih izveštaja.

U srednja pravna lica razvrstavaju se ona pravna lica koja na dan sastavljanja finansijskih izveštaja ispunjavaju najmanje dva od tri sledeća kriterijuma:

- 1) prosečan broj zaposlenih između 50 i 250,
- 2) zbir poslovnih, finansijskih i ostalih prihoda između 3.500.000 i 10.000.000 Evra i,
- 3) vrednost imovine između 2.000.000 i 6.000.000 Evra.

Pravna lica koja imaju iznose niže od predviđenih kod najmanje dva od navedena tri kriterijuma razvrstavaju se u mala pravna lica, a pravna lica koja imaju više iznose kod najmanje dva od navedena tri kriterijuma smatraju se velikim pravnim licima.

Velikim pravnim licima, u smislu ovog zakona, smatraju se banke i druge finansijske organizacije, berze i berzanski posrednici, osiguravajuća društva, davaoci finansijskog lizinga, dobrovoljni penzijski fondovi, društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima i investicioni fondovi, bez obzira na navedene kriterijume.

Tretman malog pravnog lica, u smislu ovog zakona, imaju preduzetnici, bez obzira na navedene kriterijume.

#### Član 5.

Razvrstavanje u skladu sa kriterijumima iz člana 4. ovog zakona vrši samo pravno lice sa stanjem na dan sastavljanja finansijskih izveštaja i isto koristi za narednu poslovnu godinu.

Novoosnovana pravna lica razvrstavaju se srazmerno broju meseci, na osnovu podataka iz tekućeg finansijskog izveštaja i isto koriste za tekući i naredni poslovni period.

Prosečan broj zaposlenih izračunava se tako što se ukupan broj zaposlenih krajem svakog meseca, uključujući i zaposlene u inostranstvu, podeli sa brojem meseci.

Vrednosti u evrima preračunavaju se u dinarske vrednosti po srednjem zvaničnom kursu koji objavljuje Narodna banka Srbije.

### **4. Jezik i novčana jedinica**

#### Član 6.

Poslovne knjige se vode, a finansijski izveštaji sastavljaju i prezentuju na srpskom jeziku i u zvaničnoj nacionalnoj valuti.

Transakcije u drugim valutama preračunavaju se u dinarsku vrednost po zvaničnom srednjem kursu Narodne banke Srbije na dan nastanka transakcije, a za neizmirene obaveze i potraživanja – i na dan sastavljanja finansijskih izveštaja.

## **II. ORGANIZACIJA RAČUNOVODSTVA, RAČUNOVODSTVENE ISPRAVE, POSLOVNE KNJIGE, KONTNI OKVIR, AŽURNOST, ČUVANJE I POVERAVANJE VOĐENJA POSLOVNIH KNJIGA**

### **1. Organizacija računovodstva**

#### Član 7.

Pravna lica i preduzetnici internom regulativom uređuju organizaciju računovodstva na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje, sprečavanje i otkrivanje pogrešno evidentiranih računovodstvenih isprava. Pravna lica i preduzetnici propisuju interne računovodstvene kontrolne postupke, određuju lica koja su odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanje isprava o poslovnoj promeni, uređuju kretanje računovodstvenih isprava i utvrđuju rokove za njihovo dostavljanje na dalju obradu.

Pravno lice i preduzetnik koji vrši obradu podataka na računaru dužno je da koristi računovodstveni softver koji omogućava funkcionisanje sistema internih računovodstvenih kontrola i onemogućava brisanje proknjiženih poslovnih promena, saglasno računovodstvenom softverskom standardu RSS 33 Računovodstveni softver.

Unos podataka u poslovne knjige organizuje se tako da omogući:

- 1) kontrolu ulaznih podataka;
- 2) kontrolu ispravnosti unetih podataka;
- 3) uvid u promet i stanje računa glavne knjige;
- 4) uvid u hronologiju obavljenog unosa poslovnih promena i
- 5) čuvanje i korišćenje podataka.

### **2. Računovodstvene isprave i evidentiranje poslovnih Promena**

#### Član 8.

Knjiženja poslovnih promena na imovini, obavezama i kapitalu, kao i prihoda i rashoda vrše se na osnovu računovodstvenih isprava, koje mogu biti u klasičnom ili elektronskom obliku.

Klasična računovodstvena isprava je pisani dokaz o nastaloj poslovnoj promeni.

Računovodstvena isprava u elektronskom obliku je dokaz o nastaloj poslovnoj promeni poslat telekomunikacionim putem u vidu elektronske poruke.

Računovodstvena isprava treba da sadrži sve podatke potrebne za knjiženje u poslovnim knjigama, tako da i neutralna osoba, koja nije učestvovala u poslovnoj promeni, može iz isprave nedvosmisleno i bez ikakve sumnje da razume prirodu nastale poslovne promene.

Klasična računovodstvena isprava sastavlja se u potrebnom broju primeraka, na mestu i u vreme nastanka poslovne promene i mora da bude potpisana od strane lica koja su učestvovala u toj poslovnoj promeni.

Računovodstvena isprava poslata telekomunikacionim putem, mora biti potpisana digitalnim potpisom i potvrđena elektronskom porukom na osnovu ugovora koji je potpisan između poslovnih partnera.

Fotokopija računovodstvene isprave može služiti kao osnov za knjiženje poslovne promene, pod uslovom da je na njoj navedeno mesto čuvanja originalne isprave, kao i potpis odgovornog lica.

Računovodstvenom ispravom smatra se i isprava dobijena telekomunikacionim putem, uključujući i elektronsku razmenu podataka između računara u skladu sa JUS, UN/EDIFACT, XML i XBRL standardima, koji regulišu razmenu elektronskih dokumenata.

Pošiljalac je obavezan da podatke na ulazu u telekomunikacioni sistem unosi sa originalnih računovodstvenih isprava. On je dužan da čuva originalne računovodstvene isprave.

Ukoliko prenos podataka (EDI – Electronic Data Interchange) vrši posrednik, isti je odgovoran za nepovredivost prenesenih poruka.

## Član 9.

Lica odgovorna za sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava svojim potpisom, klasičnim ili elektronskim, potvrđuju da je ona istinita i da verno prikazuje poslovnu promenu.

Pravno lice interenom regulativom može da uvede internu kontrolu i internu reviziju koja vrši nezavisnu verifikaciju internih kontrola procesa rada, ukoliko to iziskuje složenost i obim poslovanja.

Poslove iz stava 2. ovog člana može da obavlja profesionalno stručno lice iz člana 29. ovog zakona

Kontrolu računovodstvenih isprava ne mogu da vrše lica koja su zadužena materijalnim stvarima (vrednostima) na koje se isprave odnose.

Isprave sastavljene na računaru mogu umesto klasičnog potpisa da imaju elektronski potpis osobe koja je takvu ispravu ispostavila ili digitalni potpis autorizovan posredstvom PKI ključa.

### **3. Poslovne knjige**

#### Član 10.

Poslovne knjige su jednoobrazne evidencije o stanju i promenama na imovini, obavezama i kapitalu, prihodima i rashodima pravnih lica i preduzetnika.

Poslovne knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva vode sva pravna lica i preduzetnici, ako posebnim zakonom nije drugačije određeno

#### Član 11.

Poslovne knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva su: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.

Dnevnik je poslovna knjiga u kojoj se hronološkim redom, svakodnevno, knjiže sve nastale poslovne promene.

Glavna knjiga predstavlja osnovnu poslovnu knjigu u kojoj se sve nastale poslovne promene knjiže sistematski na pojedinačnim računima, koje pravna lica i preduzetnici otvore, na osnovu propisanog kontnog okvira. Glavna knjiga omogućava uvid u stanje i promene imovine, obaveza i kapitala, kao i prihoda i rashoda.

Svaki unos podataka u poslovne knjige mora da bude povezan sa odgovarajućom računovodstvenom ispravom.

Pomoćne knjige su analitičke evidencije koje se vode za: stalnu imovinu, materijal, robu, proizvode i drugu imovinu u obliku stvari, zarade, dužnike, poverioce, akcije, gotov novac, dragocenosti i hartije od vrednosti u blagajni i dr. Stalna imovina se vodi preko Knjige Stalne imovine (Knjige osnovnih sredstava) koja predstavlja registar stalne imovine pravnih lica i preko analitičke evidencije po vrstama, koja sadrži: osnovicu za amortizaciju, stopu otpisa i otpisanu vrednost po osnovu amortizacije i umanjenja, odnosno uvećanja vrednosti.

Analitička evidencija materijala, robe u prometu na veliko, proizvoda i druge imovine u obliku stvari vodi se po vrsti, količini i vrednosti.

Knjiga blagajne je poslovna knjiga u koju se unose poslovne promene koje nastaju na gotovom novcu, stranim valutama, hartijama od vrednosti i drugim vrednostima koje se čuvaju u kasi pravnog lica i preduzetnika. Knjiga blagajne zaključuje se svakog dana u kom je bilo poslovnih promena i dostavlja se računovodstvu istog, a najkasnije narednog dana.

Poslovne knjige mogu da se vode u slobodnim listovima, povezane ili prenete na neki od elektronskih ili magnetnih medija, tako da po potrebi mogu da se odštampaju ili prikažu na ekranu.

## Član 12.

Poslovne knjige se vode za poslovnu godinu koja je jednaka kalendarskoj. Otvaranje poslovnih knjiga vrši se na početku poslovne godine na osnovu bilansa stanja prethodne godine.

Novoosnovana pravna lica i preduzetnici otvaraju poslovne knjige na osnovu popisa imovine i obaveza na dan upisa u registar kod nadležnog organa.

## Član 13.

Poslovne knjige se zaključuju na kraju poslovne godine, nastankom statusne promene, prestankom poslovanja i u drugim slučajevima, a nakon knjiženja svih poslovnih promena i obračuna.

Pomoćne knjige koje se koriste više od jedne godine zaključuju se po prestanku njihovog korišćenja.

Poslovne knjige se zaključuju najkasnije do roka za predaju finansijskih izveštaja.

## **4. Kontni okvir**

## Član 14.

Pravna lica i preduzetnici koji poslovne knjige vode po sistemu dvojnog knjigovodstva poslovne promene knjiže na trocifrenim računima. Trocifreni–sintetički računi predstavljaju obavezni kontni okvir.

Poslovna promena knjiži se na osnovu isprava o nastaloj promeni, na računu koji odgovara prirodi te promene.

Kontni okvir i sadržinu računa propisuje:

- 1) za privredna društva, zadruge, berze, berzanske posrednike, i druga pravna lica i preduzetnike – organ nadležan za poslove finansija.
  - 2) za Narodnu banku, banke i druge finansijske organizacije, društva za osiguranje, davaoce finansijskog lizina, investicione fondove, dobrovoljne penzijske fondove i društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima Guverner Narodne banke.
- Nadležni organi iz stava 4. ovog člana, dužni su da kontne okvire propišu u roku od 60 dana od dana stupanja na snagu ovog zakona.

#### **4. Ažurnost i čuvanje računovodstvenih isprava i poslovnih knjiga**

##### Član 15.

Pravna lica i preduzetnici su dužni da uredno i ažurno vode poslovne knjige.

Lica koja učestvuju u sastavljanju i prijemu računovodstvenih isprava po osnovu kojih je nastala poslovna promena dužna su da potpisanu ispravu i drugu dokumentaciju u vezi sa nastalom promenom dostave računovodstvu odmah po izradi, odnosno prijemu, a najkasnije u roku od osam dana od dana kada je poslovna promena nastala.

Lica koja vode poslovne knjige, nakon sprovedene kontrole primljenih isprava, dužna su da isprave proknjiže u poslovnim knjigama narednog dana, a najkasnije u roku od pet dana od dana prijema.

##### Član 16.

Računovodstvene isprave se čuvaju u pisanoj, elektronskoj ili magnetnoj formi ili korišćenjem drugih sredstava arhiviranja.

Računovodstvene isprave čuvaju se u sledećim rokovima:

- 1) trajno se čuvaju isplatne liste ili analitičke evidencije zarada koji osiguravaju bitne podatke o zaposlenom,
- 2) pet godina se čuvaju isprave na osnovu kojih se unose podaci u poslovne knjige,
- 3) pet godina se čuvaju isprave platnog prometa u ovlašćenim finansijskim institucijama platnog prometa,
- 4) tri godine se čuvaju prodajni i kontrolni blokovi, pomoćni obrasci i slična dokumentacija.

Zaključene, potpisane i overene poslovne knjige i finansijski izveštaji se čuvaju, i to:

- 1) finansijski izveštaji 30 godina;
- 2) dnevnik i glavna knjiga 10 godina;
- 3) pomoćne knjige pet godina.

Pravna lica i preduzetnici su dužni da čuvaju evidencije koje obezbeđuju vršenje kontrole obračunatih i plaćenih javnih prihoda, u rokovima predviđenim propisima kojima se uređuju ova pitanja.

Pravna lica i preduzetnici su dužni da uredno čuvaju računovodstvene

isprave i poslovne knjige i da odrede lice odgovorno za njihovo čuvanje.

Rok čuvanja računovodstvenih isprava i poslovnih knjiga računa se od zadnjeg dana poslovne godine na koju se odnose.

Računovodstvene isprave i poslovne knjige se čuvaju u prostorijama u kojima se obavlja delatnost, odnosno kod pravnih lica ili preduzetnika registrovanih za vođenje računovodstva, ako im je povereno vođenje poslovnih knjiga. Ukoliko se poslovne knjige vode posredstvom računara, uporedo sa memorisanim podacima treba da se obezbedi i memorisanje aplikativnog softvera, kako bi podaci bili dostupni kontroli.

Pri otvaranju postupka likvidacije ili stečaja, računovodstvene isprave i poslovne knjige zapisnički se predaju likvidacionom, odnosno stečajnom upravniku.

## **6. Popis imovine i obaveza**

### Član 17.

Na početku poslovanja i na kraju svake poslovne godine, pravna lica i preduzetnici vrše popis imovine i obaveza, i knjigovodstveno stanje, pre izrade finansijskog izveštaja, usklađuju sa stvarnim stanjem utvrđenim popisom.

Pravna lica i preduzetnici vrše popis i usklađivanje imovine i obaveza sa stvarnim stanjem na način, po postupku i u slučajevima propisanim pravilnikom koji donosi ministar nadležan za poslove finansija.

Izuzetno od odredbe stava 1. ovog člana, pravno lice svojom internom regulativom može da predvidi i duže periode za vršenje popisa knjiga, filmova, fotosa, arhivske građe i sl., s tim što ti periodi ne mogu da budu duži od pet godina.

Pre popisa imovine i obaveza i pre sastavljanja finansijskih izveštaja, vrši se usklađivanje prometa i stanja glavne knjige sa dnevnikom i pomoćnim knjigama.

### Član 18.

Pored godišnjeg (redovnog) popisa, pravna lica i preduzetnici popisuju imovinu i obaveze i prilikom primopredaje dužnosti računopolagača (vanredan popis).

Pravno lice i preduzetnik svojom internom regulativom uređuju organizaciju i tehniku popisa (određivanje komisija, načina i rokova popisa, načina usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem i dr.).

## **7. Usaglašavanje potraživanja i obaveza**

### Član 19.

Pravno lice i preduzetnik koji poslovne knjige vodi po sistemu dvojnog knjigovodstva u obavezi je da, pre sastavljanja finansijskog izveštaja, izvrši usaglašavanje potraživanja i obaveza, što dokazuje odgovarajućom ispravom.

Poverilac je dužan da svom dužniku, pre sastavljanja finansijskog izveštaja, dostavi popis nenaplaćenih računa, a dužnik je obavezan da u roku od pet dana od dana prijema proveri svoju obavezu, a ukoliko postoji obaveza to i potvrdi i o tome obavesti poverioca.

Pravno lice je dužno da u Napomenama uz finansijske izveštaje, ukoliko ima obavezu satavljanja ovog izveštaja, ili na drugi način obelodani neusaglašena potraživanja i obaveze.

## **III. RAČUNOVODSTVENA NAČELA I PRAVILA**

### Član 20.

Za pripremanje, sastavljanje i prezentaciju finansijskih izveštaja primenjuju se računovodstvena načela data u Okviru za pripremanje i prezentaciju finansijskih izveštaja i Međunarodnom računovodstvenom standardu 1 (MRS 1) - Prezentacija finansijskih izveštaja.

Za priznavanje, merenje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija finansijskih izveštaja neposredno se primenjuju Međunarodni računovodstveni standardi / Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (u daljem tekstu: MRS/MSFI).

Revidiranje finansijskih izveštaja, sastavljanje i izražavanje revizorskog mišljenja vrši se uz neposrednu primenu Međunarodnih standarda revizije (u daljem tekstu: MSR).

Ako se prema MRS/MSFI steknu uslovi da se protekla godina smatra hiperinflatornom, nadležni državni organ, do 15. januara tekuće godine objavljuje indeks rasta cena za usklađivanje za tu godinu.

Profesionalne računovođe, iz člana 3. stav 1. al. 8. i 9. ovog zakona, poslove iz st. 1. i 2. ovog člana, obavljaju u skladu sa ovim zakonom i IFAC–ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe.

## **IV. GODIŠNJI FINANSIJSKI IZVEŠTAJI**

### **1. Finansijski izveštaji**

#### Član 21

Pravna lica i preduzetnici redovno sastavljaju i prezentuju godišnje finansijske izveštaje sa stanjem na dan 31.12. tekuće godine.

Pravno lice i preduzetnik kod koga nastanu statusne promene, sastavlja finansijske izveštaje na dan utvrđen odlukom o promeni.

Poslovne promene nastale između dana sastavljanja finansijskih izveštaja i dana upisa u registar obuhvataju se u poslovnim knjigama novog pravnog lica ili preduzetnika.

Finansijski izveštaji se sastavljaju i u slučaju otvaranja odnosno zaključenja postupka likvidacije, odnosno stečaja pravnog lica.

#### Član 22.

Finansijski izveštaji u skladu sa MRS/MSFI uključuju:

- 1) Bilans stanja;
- 2) Bilans uspeha;
- 3) Izveštaj o novčanim tokovima;
- 4) Izveštaj o promenama na kapitalu;
- 5) Napomene uz finansijske izveštaje;

Imovina, obaveze i kapital, prihodi i rashodi drugih oblika organizovanja (radne jedinice, predstavništva, agencije i sl.) koji nemaju svojstvo pravnog lica, a obavljaju delatnost u inostranstvu, unose se u finansijske izveštaje domaćeg pravnog lica koje ih je osnovalo. Mala pravna lica i preduzetnici nemaju obavezu sastavljanja finansijskih izveštaja iz tač. 3, 4. i 5. stava 1. ovog člana.

U cilju obezbeđenja podataka za statistička istraživanja od državnog značaja, pravna lica i preduzetnici sastavljaju i poseban izveštaj, po formi i sadržini koju propiše organ nadležan za poslove finansija.

#### Član 23.

Formu i sadržinu finansijskih izveštaja u skladu sa MRS/MSFI propisuje:

- 1) za privredna društva, zadruge, preduzetnike i druga pravna lica; berze i berzanske posrednike, organ nadležan za poslove finansija;
- 2) za Narodnu banku Srbije, banke i druge finansijske organizacije, društva za osiguranje, davaoce finansijskog lizina, dobrovoljne

penzijske fondove i društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, investicione fondove, Guvrener Narodne banke Srbije.

#### Član 24.

Organ upravljanja pravnog lica, odnosno preduzetnik i Profesionalni računovođa odgovorani su za pripremu, sastavljanje i prezentaciju finansijskih izveštaja.

Finansijske izveštaje potpisuje zakonski zastupnik pravnog lica, odnosno preduzetnik i Profesionalni računovođa, koji ima isprave o profesionalnoj osposobljenosti, određen internom regulativom za njihovo sastavljanje, neposredno ili digitalnim potpisom, ukoliko se izveštaji formiraju u elektronskom obliku po standardu XBRL.

## **2. Konsolidovani finansijski izveštaji**

#### Član 25.

Pravna lica koja imaju kontrolu (matično pravno lice) nad jednim ili više pravnih lica (zavisno pravno lice), obavezna su da sastavljaju i podnose konsolidovane finansijske izveštaje.

Konsolidovani finansijski izveštaji su izveštaji ekonomske celine, koju čine matično i sva zavisna pravna lica.

Konsolidovanje se sprovodi radi utvrđivanja finansijskog položaja, uspešnosti i promena finansijskog položaja za sve učesnike u konsolidovanju, kao da su jedna ekonomska celina.

Izuzetno, ukoliko zbirna vrednost imovine, odnosno prihoda, matičnog i zavisnih pravnih lica, bez internih transakcija, čine malo pravno lice, takvo pravno lice nije u obavezi da sastavlja, dostavlja i obelodanjuje konsolidovani finansijski izveštaj.

## **3. Revidirani finansijski izveštaji**

#### Član 26.

Revidiranje finansijskih izveštaja obavezno je za velika pravna lica, u smislu čl. 4. i 5. ovog zakona, za pravna lica koja sastavljaju konsolidovani finansijski izveštaj, kao i za sve emitente koji prodaju svoje hartije od vrednosti, na organizovanom finansijskom tržištu.

Emitenti hartija od vrednosti dužni su da objave finansijske izveštaje revidirane za godinu koja prethodi godini u kojoj vrše emisiju.

## **V. PROFESIONALNA REGULATORNA TELA**

### Član 27.

Profesionalna regulatorna tela u smislu ovog zakona su Profesionalna organizacija iz člana 2. stav 4. i Komora privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja iz člana 3. stav 1. alineja 15. ovog zakona.

Profesionalna organizacija je ovlašćeno profesionalno regulatorno telo za nadzor nad primenom međunarodne profesionalne regulative, donošenje, realizaciju, implementaciju i kontrolu primene nacionalne profesionalne računovodstvene regulative.

Profesionalna organizacija je ovlašćena za vođenje Imenika profesionalnih računovođa iz člana 3. stav 1. alinije 12. ovog zakona i Registra iz člana 3. stav 1. alinije 13. ovog zakona.

Profesionalna organizacija kao članica Međunarodne federacije računovođa (IFAC) i Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) ima obavezu da štiti javni interes, kao kolektivno dobro zajednice ljudi i institucija kojima profesionalne računovođe pružaju usluge, kako na nacionalnom tako i na međunarodnom nivou. Zaštita javnog interesa se obavlja kroz osmišljavanje i primenu programa kontrole kvaliteta izvršavanja računovodstvenih usluga i to na nivou profesionalnog računovođe pojedinca, nivou privrednih društava i preduzetnika registrovanih za pružanje računovodstvenih usluga i na nivou profesionalne organizacije članice IFAK-a.

Profesionalna organizacija:

- ažurno prevodi i objavljuje MRS/MSFI, obezbeđuje edukaciju za njihovu primenu i vrši nadzor nad njihovom primenom, a u skladu sa programom kontrole kvaliteta pružanja računovodstvenih usluga;
- ažurno prevodi i objavljuje i aktivno radi na primeni i poštovanju MSR, kao i sprovodi obuku i usavršavanje za njihovu primenu;
- uvodi i primenjuje IFAK-ov Etički Kodeks za profesionalne računovođe kroz ažuriranje i objavljivanje prevoda, obezbeđenje njegove dostupnosti, ustanovljavanje sistema i procedura istraživanja slučajeva njegovog kršenja, kao i preduzimanja određenih disciplinskih postupaka radi javnog demonstriranja zaštite javnog interesa;
- sprovodi sve međunarodne standarde edukacije i usaglašava nacionalne programe edukacije sa njima;
- ažurno prevodi i objavljuje Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor i radi na njihovoj primeni i poštovanju.

Profesionalna organizacija ostvaruje svoju funkciju u skladu sa zakonom i aktima profesionalne i etičke samoregulative.

Profesionalna organizacija podnosi Vladi Republike Srbije godišnji izveštaj o realizaciji ovlašćenja poverenih ovim zakonom najkasnije četiri meseca po završetku kalendarske godine.

Komora privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja (u daljem tekstu: Komora) je ovlašćeno profesionalno regulatorno telo za vršenje kontrole rada privrednih društava i preduzetnika registrovanih i licenciranih za revidiranje finansijskih izveštaja i za vođenje Registra privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja iz člana 3. stav 1. alinije 15. ovog zakona.

Komora podnosi Vladi Republike Srbije godišnji izveštaj o realizaciji ovlašćenja poverenih ovim zakonom najkasnije četiri meseca po završetku kalendarske godine.

## **VI. PROFESIONALNE RAČUNOVODSTVENE USLUGE**

### **1. Poveravanje vođenja poslovnih knjiga, priprema i sastavljanja finansijskih izveštaja**

#### Član 28.

Vođenje poslovnih knjiga, pripremu i sastavljanje finansijskih izveštaja pravno lice i preduzetnik može poveriti:

1) Profesionalnom računovođi koji je u radnom odnosu kod pravnog lica, odnosno kod preduzetnika čije se vode poslovne knjige, a koji ispunjava uslove iz člana 29. ovog zakona;

2) privrednom društvu ili preduzetniku, ugovorom sačinjenim u pisanoj formi, a koji ima registrovanu, pretežnu, delatnost za pružanje računovodstvenih usluga i koji je upisan u Registar iz člana 3. stav 1. alinije 13. ovog zakona.

Privredno društvo i preduzetnik registrovan za pružanje računovodstvenih usluga za upis u Registar, iz člana 3. stav 1. alinije 13. Ovog zakona mora da ispunjava i sledeće uslove:

1) da ima zaposleno lice odgovorno za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja koje ispunjava uslove iz člana 29. ovog zakona, odnosno da preduzetnik, koji neposredno obavlja delatnost pružanja računovodstvenih usluga, ispunjava uslove iz člana 29. ovog zakona;

2) da ima odgovarajući poslovni prostor za obavljanje delatnosti, u skladu sa uslovima koje propisuje ministar nadležan za poslove finansija;

3) da su osnivači (ortaci, članovi, akcionari) u privrednom društvu za pružanje računovodstvenih usluga Profesionalne računovođe koje ispunjavaju uslove iz člana 29. ovog zakona, odnosno da je preduzetnik Profesionalni računovođa koji ispunjava uslove iz člana 29. ovog zakona.

Zahtev za upis u Registar dostavlja se profesionalnoj organizaciji koja vodi Registar saglasno članu 3. stav 1. alinije 13. ovog zakona, a uz zahtev se dostavljaju dokazi o ispunjenosti uslova iz tač. 1, 2. i 3. stava 2. ovog člana.

Rešenje o odbijanju upisa u Registar, odnosno brisanju iz Registra je konačno, a protiv njega može da se pokrene upravni spor.

Privredno društvo i preduzetnik iz stava 2. ovog člana, može pružati i usluge revidiranja finansijskih izveštaja ako ispunjava uslove propisane čl. 30, 31. i 32. ovog zakona.

Privredno društvo i preduzetnik ne može da vrši revidiranje finansijskih izveštaja kod pravnog lica kome istovremeno pruža usluge računovodstva, odnosno vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja.

## **2. Profesionalna stručnost lica odgovornih za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja**

### Član 29.

Vođenje poslovnih knjiga, pripremu, sastavljanje i prezentaciju finansijskih izveštaja pravnog lica i preduzetnika, obavlja Profesionalni računovođa iz člana 3. stav 1. al. 8. i 9. ovog zakona, koji ima važeće isprave o profesionalnoj osposobljenosti.

Isprave o profesionalnoj osposobljenosti, u smislu ovog zakona su:

- 1) Sertifikat o stečenom profesionalnom zvanju i
- 2) Licenca o profesionalnoj osposobljenosti.

Sticanje profesionalnog zvanja, izdavanje i korišćenje profesionalnih isprava uređeno je nacionalnim računovodstvenim obrazovnim standardom ROS 31 i IFAC–ovim Etički kodeksom za profesionalne računovođe.

Pravno lice i preduzetnik internom regulativom određuje, nivo profesionalnog zvanja lica odgovornog za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja.

### **3. Usluge revidiranja finansijskih izveštaja**

#### Član 30.

Usluge revidiranja finansijskih izveštaja pružaju se u skladu sa ovim zakonom, Međunarodnim standardima revizije-MSR i IFAC–ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe.

Revidiranje finansijskih izveštaja mogu da vrše ovlašćene javne računovođe i ovlašćene računovođe, zaposlene u privrednim društvima koja su registrovana za pružanja usluga računovodstva i revidiranja finansijskih izveštaja u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni položaj privrednih društava i ovim zakonom.

Revidiranje finansijskih izveštaja mogu da vrše ovlašćene javne računovođe i neposredno u vidu samostalne profesionalne delatnosti, kao fizička lica registrovana za pružanja usluga računovodstva i revidiranje finansijskih izveštaja u skladu zakonom kojim se uređuje pravni položaj preduzetnika i ovim zakonom.

Preduzetnik iz stava 3. ovog člana može imati i zaposlene ovlašćene javne računovođe i ovlašćene računovođe za obavljanje poslova revidiranja finansijskih izveštaja.

### **5. Posebni uslovi za pružanje usluga revidiranja finansijskih izveštaja**

#### Član 31.

Privredna društva i preduzetnici za pružanje usluga revidiranja finansijskih izveštaja, moraju da ispunjava i sledeće uslove:

- 1) da su osnivači (ortaci, članovi, akcionari) privrednih društava za pružanje usluga revidiranja finansijskih izveštaja ovlašćene javne računovođe i ovlašćene računovođe koje poseduju isprave iz člana 29. stav 2. ovog zakona, odnosno da je preduzetnik koji neposredno pruža usluge revidiranja finansijskih izveštaja u vidu samostalne profesionalne delatnosti ovlašćeni javni računovođa koji poseduju isprave iz člana 29. stav 2. ovog zakona;
- 2) da imaju odgovarajući poslovni prostor za obavljanje delatnosti, u skladu sa uslovima koje propisuje ministar nadležan za poslove finansija;
- 3) da imaju i Licencu za usluge revidiranja finansijskih izveštaja iz člana 3. stav 1. tač. 14. ovog zakona.

Licence za usluge revidiranja finansijskih izveštaja izdaje ministarstvo nadležnog za poslove finansija i vodi Registar izdatih Licenci za usluge revidiranja finansijskih izveštaja.

Privredno društvo, odnosno preduzetnik uz zahtev za izdavanje Licenece za usluge revidiranja finansijskih izveštaja i upis u Registar izdatih Licenci za usluge revidiranja finansijskih izveštaja prilaže:

1) metodološki akt za obavljanje revidiranja finansijskih izveštaja koji je usklađen sa MSR, IFAK-ovim Etičkim Kodeksom za profesionalne računovođe i Međunarodnim standardom kontrole kvaliteta i koji naročito sadrži:

- a. način rukovođenja kojim se naglašava značaj poštovanja osnovnih principa;
- b. način rukovođenja kojim se ustanovljava očekivanje da će članovima na angažovanju delovati u javnom interesu;
- c. politike i procedure primene i nadzora kontrole kvaliteta angažovanja;
- d. dokumentovane politike u vezi sa identifikovanjem pretnji koje uzrokuju nepoštovanje osnovnih principa, procene značaja pretnji i određivanje i primena zaštitnih mera kojima će se ove pretnje eliminisati ili svesti na razumnu meru;
- e. dokumentovane politike u vezi sa nezavisnošću koje se odnose na identifikovanje pretnji koje uzrokuju nepoštovanje osnovnih principa, procenu značaja pretnji i određivanje i primenu zaštitnih mera kojima će se ove pretnje eliminisati ili svesti na razumnu meru;
- f. dokumentovane interne politike i procedure kojima se zahteva poštovanje osnovnih principa;
- g. politike i procedure nadzora i upravljanja zavisnošću od prihoda jednog klijenta.
- h. politike i procedura podsticanja osoblja da izvesti više rukovodstvo firme o nedoumicama i zabrinutosti u vezi sa poštovanjem osnovnih principa;
- i. politike i procedure kojima se onemogućava uticaj na ishod angažovanja pojedincima koji nisu članovi tima;
- j. pravovremena komunikacija u vezi sa politikama i procedurama firme, uključujući sve izmene, prema svim partnerima i profesionalnim personalom, kao i odgovarajuća obuka i obrazovanje vezano za takve politike i procedure.
- k. određivanje člana višeg nivoa menadžmenta odgovornog za nadgledanje adekvatnosti funkcionisanja sistema kontrole kvaliteta;
- l. informisanje partnera i profesionalnog osoblja o klijentima kojime se vrši revidiranje finansijskih izveštaja kao i njihovim povezanim pravnim licima u odnosu na koje moraju biti nezavisni.
- m. disciplinski mehanizam kojim se unapređuje poštovanje politika i procedura;

- 2) spisak ovlašćenih javnih računovođa i ovlašćenih računovođa koji će biti zaposleni u privrednom društvu ili kod preduzetnika registrovanog za revidiranje finansijskih izveštaja, a koji su upisani u Imenik profesionalnih računovođa, odnosno dokaz da je preduzetnik koji će neposredno pružati usluge revidiranja finansijskih izveštaja upisan kao ovlašćeni javni računovođa u Imenik profesionalnih računovođa;
- 3) izjavu da osnivači ne obavljaju javne funkcije;
- 4) dokaze o ispunjenosti uslova iz tač. 1. i 2. stava 1. ovog člana.

Ministarstvo nadležno za poslove finansija dužno je da odluči o zahtevu za izdavanje Licenece za usluge revidiranja finansijskih izveštaja, u roku od 15 dana od dana njegovog podnošenja, odnosno da podnosiocu zahteva u tom roku izda Licencu za usluge revidiranja finansijskih izveštaja ili zahtev rešenjem odbije, a ako u propisanom roku ne odluči smatraće se da je zahtev usvojen i da je podnosilac zahteva upisan u Registar o izdatim Licencama za usluge revidiranja finansijskih izveštaja.

Ministarstvo nadležno za poslove finansija donosi rešenje o oduzimanju Licenece za usluge revidiranja finansijskih izveštaja privrednom društvu, odnosno preduzetniku registrovanom za pružanja usluga revidiranja finansijskih izveštaja ukoliko prestane da ispunjava jedan od uslova propisan ovim zakonom, osim ako u roku od tri meseca od dana nastanka promene otkloni te nedostatke. Rešenje o odbijanju, odnosno o oduzimanju Licence za usluge revidiranja finansijskih izveštaja je konačno, a protiv njega može da se pokrene upravni spor.

Privredna društva i preduzetnici koja pružaju usluge revidiranja finansijskih izveštaja i koja poseduju Licencu za usluge revidiranja finansijskih izveštaja članovi su Komore koja vodi registar iz člana 3. Stav 1 tač. 15. ovog zakona.

## **5. Pravila revidiranja finansijskih izveštaja**

### Član 32.

Nadležni organ pravnog lica obveznika revidiranja finansijskog izveštaja, odlučuje o izboru privrednog društva, odnosno preduzetnika za revidiranja finansijskog izveštaja, u skladu sa zakonom.

Usluge revidiranja finansijskog izveštaja se pružaju na osnovu zaključenog ugovora, u pisanoj formi, između privrednog društva, odnosno preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja i pravnog lica.

Ugovor iz predhodnog stava se zaključuje na period koji ne može biti kraći od 3 (tri) godine ni duži od 6 (šest) godina i ne može se u ovom periodu raskinuti voljom klijenta izuzev, ako klijent izgubi status obveznika revidiranja finansijskog izveštaja ili na osnovu pravosnažne odluke suda.

Privredno društvo, odnosno preduzetnik za revidiranje finansijskih izveštaja obavezno je da se osigura od odgovornosti za štetu koju može da

prouzrokuje izražavanjem neadekvatnog mišljenja zbog nepoštovanja zakonske i profesionalne regulative.

Nadzor primene člana 30. do 33. ovog zakona, vrši ministarstvo nadležno za poslove finansija ili organ odnosno organizacija koju ovlasti po osnovu propisa koji donosi ministar nadležan za poslove finansija.

## **6. Lica odgovorna za izveštaje o revidiranju finansijskih izveštaja**

### Član 33.

Ovlašćeni javni računovođa je nezavisno profesionalno stručno lice koje odgovara za pravilnost obavljanja usluga revidiranja finansijskih izveštaja, sastavljanje izveštaja i izražavanje mišljenja.

Sticanje profesionalnog zvanja ovlašćeni javni računovođa i izdavanje i korišćenje profesionalnih isprava uređeno je nacionalnim računovodstveno–obrazovnim standardom ROS 31.

## **VII. DOSTAVLJANJE I OBELODANJIVANJE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA**

### Član 34.

Finansijske izveštaje, u jednom primerku, pravna lica i preduzetnici dužni su da, najkasnije do kraja februara tekuće godine za prethodnu godinu, dostave Agenciji za privredne registre (ili \_\_\_\_\_), koja vrši obradu i kontrolu svih izveštaja i objavljuje osnovne podatke o finansijskom stanju i rezultatima poslovanja pravnih lica i preduzetnika i o licima odgovornim za njihovo sastavljanje.

Uz potpis finasijskih izveštaja Profesionalni računovođa upisuje broj licence o profesionalnoj osposobljenosti.

Pravna lica i preduzetnici koji finansijske izveštaje sastavljaju u skladu sa članom 21. st. 2. i 4. ovog zakona, iste dostavljaju u roku od 60 dana od dana na koji se sastavljaju.

Pravna lica koja vrše konsolidovanje finasijskih izveštaja i koja imaju poslovne jedinice u inostranstvu, dužna su da usvojene finansijske izveštaje dostave organu iz stava 1. ovog člana, najkasnije do 31. marta tekuće godine.

### Član 35.

Pravna lica i preduzetnici dužni su da, na zahtev organa ovlašćenog članom 37. ovog zakona, omoguće uvid u poslovne knjige kao i u usvojene i overene finansijske izveštaje sa izveštajem o revidiranju finansijskih izveštaja (ukoliko postoji obaveza vršenja revidiranja) na propisanim obrascima ili na obrascima koji se formiraju putem elektronskih poruka, po standardu XBRL, potpisanih digitalnim potpisom, sa ciljem ostvarivanja

njihovih kontrolnih funkcija.

## Član 36.

Obveznici revidiranja finansijskih izveštaja iz člana 26. stav 1. ovog zakona obavezni su da Bilans stanja i Bilans uspeha za prethodnu godinu, zajedno sa mišljenjem revizora (skraćeni izveštaj), obelodane najkasnije do 30. juna tekuće godine na web stranici internet sajta profesionalne organizacije, drugom glasilu, ili na nezavisnoj web stranici svog internet sajta, po pravilu u XBRL formatu shodno tehničkim preporukama IFAC-a vezano za objavljivanje takvih izveštaja.

## **VIII. ZAKONSKA I PROFESIONALNA KONTROLA I NADZOR**

### **1. Kontrola**

## Član 37.

Kontrolu primene ovog zakona i podzakonskih propisa kojima se uređuje računovodstvo vrši ministarstvo nadležno za poslove finansija, odnosno organ poreske uprave u redovnom postupku kontrole finansijskih izveštaja. Način i uslove vršenja kontrole iz stava 1. ovog člana propisuje ministar nadležan za poslove finansija.

Kontrolu kvaliteta rada Profesionalnih računovođa u javnoj praksi iz člana 29. i privrednih društava i preduzetnika iz člana 28. stav 2. ovog zakona, po Međunarodnom standardu kontrole kvaliteta, *IFAC*-ovom Etičkom kodeksu za profesionalne računovođe i drugoj profesionalnoj regulativi, vrši profesionalno regulatorno telo, iz člana 27. stav 2. ovog zakona.

Odgovornost za kvalitet obavljenih usluga računovodstva imaju privredna društva i preduzetnici za računovodstvo i za revidiranje finansijskih izveštaja, u skladu sa *IFAC*-ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe.

Kontrolu rada privrednog društva i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja vrši Komora, a nadzor nad primenom člana 30. do 33. ovog zakona, kao i nad radom Komore vrši ministarstvo nadležno za poslove finansija.

Kontrolu i nadzor u skladu sa ovim članom vrše lica - Profesionalne računovođe, koja imaju važeće profesionalne isprave ovlašćenog javnog računovođe ili ovlašćenog računovođe, zaposleno kod organa iz stava 1.

Ovog člana, odnosno organizacije iz stava 3. ovog člana.

Izveštaji o izvršenoj kontroli kvaliteta rada privrednog društva i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja dostavljaju se nezavisnom nadzornom telu iz člana 38. ovog zakona, koje sa obrazloženjem obaveštava ministarstvo nadležno za poslove finansija.

Poreska uprava je dužna da izvrši kontrolu poslovanja privrednog društva i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja najmanje

jedanput godišnje.

## **2. Nadzor**

*Nezavisno nadzorno telo – Nacionalni savet za računovodstvo*

### Član 38.

Radi praćenja primene ovog zakona, organ nadležan za poslove finansija formira nezavisno nadzorno telo – Nacionalni savet za računovodstvo (u daljem tekstu: Savet).

Savet se sastoji od 15 članova, koje delegiraju:

- 1) Ministarstvo nadležno za poslove finansija 2 član
- 2) Poreska uprava 1 član
- 3) Organ iz člana 34. stav 1. ovog zakona 1 član
- 4) Narodna banka Srbije 1 član
- 5) Komisija za hartije od vrednosti 1 član
- 6) Profesionalna organizacija iz člana 2. stav 4. ovog zakona 1 član
- 7) Asocijacija privrednih društava i preduzetnika za usluge računovodstva 1 član
- 8) Komora privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja 1 član
- 9) Asocijacija privrednih društava i preduzetnika proizvođača računovodstvenih softvera 1 član
- 10) Asocijacija internih revizora 1 član
- 11) Društvo profesionalnih procenitelja 1 član
- 12) Privredna komora Srbije 1 član
- 13) Ekonomski fakulteti 1 član
- 14) Nezavisni računovodstveni ekspert, koga imenuje Savet 1 član

Najmanje dve trećine članova Saveta moraju biti Profesionalne računovođe.

Savet bira predsednika na predlog ministra nadležnog za poslove finansija.

Mandat članova Saveta traje četiri godine.

Finansijska sredstva za sprovođenje plana i programa rada Saveta obezbeđuje ministarstvo nadležno za poslove finansija ili iz članarina profesionalna regulatorna tela iz člana 27. ovog zakona.

Troškove angažovanja članova Saveta snose entiteti-predlagači iz stava 2. za svoje predstavnike.

Prava i obaveze Saveta su da:

- 1) saraduje sa nadležnim ministarstvom i drugim državnim organima radi donošenja predloga što kvalitetnijih zakonskih i podzakonskih akata iz oblasti računovodstva;
- 2) prati rad na donošenju i primeni zakona i podzakonskih akata i predlaže nadležnim organima odgovarajuća rešenja;

- 3) inicira izmene i dopune propisa o računovodstvu i finansijskom izveštavanju;
- 4) saraduje sa profesionalnim regulatornim telima i predlaže prioritete aktivnosti za donošenje i primenu zakonske i profesionalne regulative;
- 5) daje mišljenje u vezi predloga pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa iz člana 14. stav 4. ovog zakona, kao i o predlogu forme i sadržine finansijskih izveštaja iz člana 23. ovog zakona;
- 6) prati računovodstvenu i profesionalnu regulativu na globalnom nivou i predlaže potrebnu harmonizaciju;
- 7) daje mišljenje o predlogu, profesionalne organizacije, o minimalnim cenama računovodstvenih usluga, usluga revidiranja finansijskih izveštaja i konsalting usluga;
- 8) sačinjava merila za utvrđivanje minimalnih iznosa osiguranja privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja, i za druge poslove, po zahtevu ministarstva nadležnog za poslove finansija;
- 9) vrši nezavisni nadzor nad primenom člana 37. ovog zakona i daje predloge za oduzimanje Licenece za usluge revidiranja finansijskih izveštaja privrednim društvima, odnosno preduzetnicima za revidiranje finansijskih izveštaja;
- 10) daje saglasnost na program kontrole kvaliteta pružanja računovodstvenih usluga
- 11) daje mišljenja u vezi sa specifičnim nacionalnim standardima.

## **IX KAZNENE ODREDBE**

### Član 39.

Novčanom kaznom od \_\_\_\_\_ do \_\_\_\_\_ dinara kazniće se za privredni prestup pravno lice:

- 1) ako odredbe ovog zakona ne primenjuje na pravna lica i druge oblike organizovanja koji su osnovani u inostranstvu (član 1 stav 3);
- 2) ako se ne razvrsta u mala, srednja ili velika pravna lica u skladu sa propisanim kriterijumima (član 4);
- 3) ako EEm ènternom regulativom ne uredi organizaciju računovodstvenog sistema na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje, sprečavanje i otkrivanje pogrešno evidentiranih računovodstvenih isprava (član 7 stav 1);
- 4) ako ne propiše interne računovodstvene kontrolne postupke, ne odredi lica odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanja isprave o poslovnoj promeni, ne uredi kretanje računovodstvenih isprava i ne utvrdi rokove za njihovo dostavljanje na dalju obradu (član 7 stav 2);
- 5) ako ne koristi računovodstveni softver koji omogućava funkcionisanje

- sistema internih računovodstvenih kontrola i onemogućava brisanje proknjiženih poslovnih promena, saglasno nacionalnom računovodstvenom standardu koji reguliše računovodstveni softver (član 7 stav 3);
- 6) ako evidentiranje poslovnih promena ne vrši na osnovu odgovarajuće računovodstvene isprave sačinjene u skladu sa članom 8. ovog zakona;
  - 7) ako ne odredi lica odgovorna za sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava (član 9);
  - 8) ako poslovne knjige ne vodi po sistemu dvojnog knjigovodstva i na način predviđen ovim zakonom (čl. 10, 11, 12 i 13);
  - 9) ako ne zaključi poslovne knjige u zakonom propisanim rokovima (član 13);
  - 10) ako poslovne knjige ne vodi uredno i ažurno i ako ne obezbedi da lica koja učestvuju u sastavljanju i prijemu računovodstvenih isprava, kao i lica koja vode poslovne knjige, to vrše u zakonom predviđenim rokovima (član 15);
  - 11) ako ne čuva finansijske izveštaje, računovodstvene isprave i poslovne knjige na način i prema rokovima utvrđenim ovim zakonom (član 16);
  - 12) ako pre popisa imovine i obaveza i pre sastavljanja finansijskih izveštaja ne izvrši usklađivanje prometa i stanja glavne knjige sa dnevnikom i pomoćnim knjigama (član 17 stav 4);
  - 13) ako ne izvrši popis imovine i obaveza u smislu ovog zakona (čl. 17 i 18);
  - 14) ako ne izvrši usaglašavanje potraživanja i obaveza na dan sastavljanja finansijskih izveštaja (član 19 stav 1
  - 15) ako poverilac dužniku ne dostavi popis nenaplaćenih računa, odnosno ako dužnik ne proveri svoju obavezu i o tome obavesti poverioca (član 19 stav 2);
  - 16) ako za priznavanje, merenje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija finansijskih izveštaja ne primenjuje Međunarodne računovodstvene standarde / Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja (član 20);
  - 17) ako ne sastavi finansijske izveštaje na zakonom propisan način i u zakonom predviđenim slučajevima i rokovima (čl. 21 i 22);
  - 18) ako ne sastavi konsolidovani finansijski izveštaj (član 25);
  - 19) ako ne izvrši revidiranje finansijskih izveštaja (član 26);
  - 20) ako vrši računovodstvene poslove, a ne ispunjava uslove za obavljanje tih poslova, utvrđene ovim zakonom (član 28);
  - 21) ako vođenje poslovnih knjiga, pripremanje, sastavljanje, prezentaciju i obelodanjivanje finansijskih izveštaja poveri licu, pravnom licu ili preduzetniku koji ne ispunjava uslove predviđene ovim zakonom (čl. 28. i 29.);
  - 22) ako, kao privredno društvo koje se bavi delatnošću revidiranja finansijskih izveštaja poveri obavljanje poslova revidiranja finansijskih izveštaja licu koje ne ispunjava uslove u pogledu odgovarajućeg profesionalnog zvanja (član 30. stav 2.)
  - 23) ako, kao privredno društvo koje se bavi delatnošću revidiranja finansijskih izveštaja zaključi ugovor o pružanju usluga suprotno odredbama član 32. st. 2. i 3.

- 24) ako, kao privredno društvo koje se bavi delatnošću revidiranja finansijskih izveštaja, ne ispunjava propisane uslove za obavljanje te delatnosti (član 31);
- 25) ako se, kao privredno društvo koje se bavi revidiranjem finansijskih izveštaja, ne osigura od odgovornosti za štetu koju može da prouzrokuje izraženim mišljenjem revizora ili ako obavlja revidiranje finansijskih izveštaja kod pravnih lica kod kojih postoji sukob interesa (član 32. stav 4);
- 26) ako ne dostavi finansijske izveštaje u zakonom predviđenim rokovima (čl. 34. i 36.);

Za radnje iz stava 1 ovog člana kazniće se za privredni prestup i odgovorno lice u pravnom licu, novčanom kaznom od \_\_\_\_\_ do \_\_\_\_\_ dinara.

#### Član 40.

Novčanom kaznom od \_\_\_\_\_ do \_\_\_\_\_ kazniće se za prekršaj preduzetnik:

- 1) ako internom regulativom ne uredi organizaciju računovodstvenog sistema na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje, sprečavanje i otkrivanje pogrešno evidentiranih računovodstvenih isprava (član 7 stav 1);
- 2) ako ne propiše interne računovodstvene kontrolne postupke, ne odredi lica koja su odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanje isprave o poslovnoj promeni, ne uredi kretanje računovodstvenih isprava i ne utvrdi rokove za njihovo dostavljanje na dalju obradu (član 7 stav 2);
- 3) ako evidentiranje poslovnih promena ne vrši na osnovu odgovarajuće računovodstvene isprave sačinjene u skladu sa članom 8. ovog zakona;
- 4) ako poslovne knjige ne vodi po sistemu prostog ili dvojnog knjigovodstva na način predviđen ovim zakonom (čl. 10, 11, 12 i 13);
- 5) ako poslovne knjige ne vodi uredno i ažurno i ako ne obezbedi da lica koja učestvuju u sastavljanju i prijemu računovodstvenih isprava i lica koja vode poslovne knjige to vrše u predviđenim zakonskim rokovima (član 15);
- 6) ako finansijske izveštaje i poslovne knjige ne čuva u zakonom propisanom roku (član 16);
- 7) ako pre popisa imovine i obaveza i pre sastavljanja finansijskih izveštaja ne izvrši usklađivanje prometa i stanja glavne knjige sa dnevnikom i pomoćnim knjigama (član 17 stav 4);
- 8) ako ne izvrši popis imovine i obaveza u smislu ovog zakona (čl. 17. i 18.);
- 9) ako ne izvrši usaglašavanje potraživanja i obaveza na dan sastavljanja finansijskih izveštaja (član 19 stav 1);
- 10) ako za priznavanje, merenje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija finansijskih izveštaja ne primenjuje Međunarodne računovodstvene

- standarde / Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja (član 20);
- 11) ako ne sastavi finansijske izveštaje na zakonom propisani način i u zakonom predviđenim slučajevima i rokovima (čl. 21 i 22);
  - 12) ako vrši računovodstvene poslove, a ne ispunjava uslove za obavljanje tih poslova utvrđene ovim zakonom (član 28);
  - 13) ako vođenje poslovnih knjiga, pripremanje, sastavljanje, prezentaciju i obelodanjivanje finansijskih izveštaja poveri licu, pravnom licu ili preduzetniku koji ne ispunjava uslove predviđene ovim zakonom (čl. 28 i 29);
  - 14) ako, kao preduzetnik koje se bavi delatnošću revidiranja finansijskih izveštaja neposredno obavlja poslove revidiranja finansijskih izveštaja a ne ispunjava propisane uslove u pogledu odgovarajućeg profesionalnog zvanja (član 30. stav 3.),
  - 15) ako, kao preduzetnik koje se bavi delatnošću revidiranja finansijskih izveštaja poveri poslove revidiranja finansijskih izveštaja licu koje ne ispunjava uslove u pogledu odgovarajućeg profesionalnog zvanja (član 30. stav 4.)
  - 16) ako, kao preduzetnik koje se bavi delatnošću revidiranja finansijskih izveštaja, ne ispunjava propisane uslove za obavljanje te delatnosti (član 31);
  - 17) ako, kao preduzetnik koje se bavi delatnošću revidiranja finansijskih izveštaja zaključi ugovor o pružanju usluga suprotno odredbama člana 32. st. 2. i 3.
  - 18) ako se, kao preduzetnik koje se bavi revidiranjem finansijskih izveštaja, ne osigura od odgovornosti za štetu koju može da prouzrokuje izraženim mišljenjem revizora ili ako obavlja revidiranje finansijskih izveštaja kod pravnih lica kod kojih postoji sukob interesa (član 32. stav 4);
  - 19) ako u zakonom predviđenim rokovima ne dostavi finansijske izveštaje (čl. 34. i 36.).

## **X. PRELAZNE I ZAVRŠNE ODREDBE**

### Član 41.

Lica koja su do dana stupanja na snagu ovog zakona stekla profesionalna zvanja po nacionalnom računovodstvenim obrazovnim standardom ROS 31, računovođa, samostalni računovođa, ovlašćeni računovođa i ovlašćeni javni računovođa, odnosno odgovarajuće profesionalno zvanje u računovodstvu, polaganjem po osnovu člana 66. ili priznavanjem na osnovu člana 72. Zakona o računovodstvu ("Službeni list SRJ", br. 46/96 i 71/99), profesionalna organizacija, na lični zahtev, u skladu sa ovim zakonom i nacionalnim računovodstvenim obrazovnim standardom ROS 31, upisaće u odgovarajući Imenik profesionalnih računovođa.

Lica koja poseduju sertifikat ili rešenje revizora i ovlašćenog revizora, profesionalna organizacija, u skladu sa ovim zakonom i nacionalnim računovodstvenim obrazovnim

standardom ROS 31, na lični zahtev, upisaće u Imenik profesionalnih računovođa – nosilaca profesionalnih zvanja ovlašćenih računovođa, odnosno ovlašćenih javnih računovođa. Profesionalne računovođe iz stava 1. i 2. ovog člana, ukoliko nisu ostvarile potreban nivo profesionalne osposobljenosti kroz kontinuiranu edukaciju neprekidno u prethodnih pet godina od dana stupanja na snagu ovog zakona, obavezne su da, u roku od godinu dana od dana stupanja na snagu ovog Zakona, polože test provere znanja o poznavanju MRS/MSFI, MSR i druge profesionalne regulative, pred ispitnom komisijom profesionalne organizacije na čiji sastav daje saglasnost ministar nadležan za poslove finansija. Lica koja su do dana stupanja na snagu ovog zakona stekla profesionalno zvanje Ovlašćeni računovođa u skladu sa nacionalnim računovodstvenim obrazovnim standardom ROS 31 i koji poseduju važeće isprave o profesionalnoj osposobljenosti saglasno članu 29. stav 2. ovog zakona, mogu da obavljaju revidiranje finansijskih izveštaja, sastavljanje revizorskog izveštaja i izražavanje mišljenja, najduže pet godina od dana stupanja na snagu ovog zakona, u kom roku su dužna da steknu profesionalno zvanje ovlašćeni javni računovođa saglasno članu 33. stav 2. ovog zakona. Privredna društva i preduzetnici registrovani za obavljanje poslova računovodstva dužni su da usklade svoje poslovanje sa odredbama člana 28. stav 2. tačka 1) ovog zakona u roku od 3 meseca, a sa odredbom člana 28. stav 2. tač. 2) i 3) u roku od 2 godine od dana stupanja na snagu ovog zakona. Privredna društva za pružanje usluga revidiranja finansijskih izveštaja dužna su da svoje poslovanje usklade sa odredbama člana 31. ovog zakona, u roku od tri meseca od dana stupanja na snagu ovog zakona. Komora ovlašćenih revizora, osnovana Zakonom o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik RS", br 46/2006) dužna je da svoj statut i druga opšta akta uskladi sa odredbama ovog zakona u roku od tri meseca od dana stupanja na snagu ovog zakona. Profesionalna organizacija iz člana 2. stav 4. ovog zakona je dužna da svoj statut uskladi sa odredbama ovog zakona u roku od tri meseca od dana stupanja na snagu ovog zakona. Na odredbe statuta, profesionalne organizacije iz člana 2. stav 4. ovog zakona, koje se odnose na vršenje poverenih poslova saglasnost daje ministarstvo nadležno za poslove finansija.

#### Član 42.

Danom stupanja na snagu ovog zakona prestaje da važi Zakon o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik RS" br. 46/06).

#### Član 43.

Ovaj zakon stupa na snagu osmog dana od dana objavljivanja u "Službenom glasniku Republike Srbije".

*Beograd, 2009.*

## Obrazloženje

Ovaj predlog Zakona o računovodstvu sačinjen je shodno zahtevu profesionalnih računovođa i privrednih društava registrovanih za usluge računovodstva i usluge revidiranja finansijskih izveštaja, saglasno opšteprihvaćenim globalnim standardima, pravilima međunarodnih regulatornih tela, uz puno uvažavanje naših specifičnosti, a omogućava transparentno i uporedivo finansijsko izveštavanje, što je u uslovima opšte globalizacije i standardizacije finansijskog izveštavanja prioritetan zadatak države ali i profesionalnih organizacija, pre svega Saveza računovođa i revizora Srbije, kao poluvekovnog predstavnika profesije, člana Međunarodne federacije računovođa i drugih međunarodnih regulatornih tela.

U Predlog zakona o računovodstvu uključene su i usluge revidiranja finansijskih izveštaja, s obzirom da su usluge revidiranja samo jedan od segmenata računovodstva.

Kroz obrazloženje su korišćene i uputne primedbe na postojeća zakonska rešenja iz Zakona o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik RS“ br. 46/2006).

Predlog zakona sadrži osnovne, posebne i prelazne odredbe, koje su grupisane, u određene celine, prema prirodi i materiji koja se tim odredbama reguliše.

U okviru odeljka **I Osnovne odredbe**, čl. 1, 2 i 3 Predloga, utvrđene su tri polazne osnove, a to su:

- predmet uređenja Zakona (obveznici vođenja poslovnih knjiga, sastavljanja, dostavljanja i obelodanjivanja finansijskih izveštaja izveštaja, uslovi i način pružanja računovodstvenih i usluga revidiranja, zakonska i profesionalna kontrola i nezavisni nadzor);
- regulativa na kojoj treba da bude zasnovano vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje, dostavljanje i obelodanjivanje finansijskih izveštaja i izveštaja revidiranja ; i
- definisanje najznačajnijih izraza u Zakonu, odnosno njihovog značenja u smislu ovog predloga Zakona.

43

### **1. Član 1. Obveznicima**\_\_

**1. Član 1.** Obveznicima se smatraju preduzeća, zadruge, banke i druge finansijske organizacije, osiguravajuća društva, berze, berzanski posrednici, davaoci finansijskog lizinga, dobrovoljni penzijski fondovi, društva za upravljanje penzijskim fondovima, investicioni fondovi i druga pravna lica, osim budžeta, kao i fizička lica koja samostalno obavljaju privrednu delatnost radi sticanja dobiti, odnosno preduzetnici. Odredbe ovog predloga Zakona odnose se i na organizacione delove inostranih pravnih lica koja u Republici Srbiji obavljaju privrednu delatnost, a sedište im je u

inostranstvu, kao i na pravna lica i druge oblike organizovanja koje je domaće pravno lice osnovalo u inostranstvu, ako propisima država u kojima su ta pravna lica osnovana nije utvrđena obaveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja. Banke i druge finansijske organizacije i organizacije za osiguranje dužne su da vode poslovne knjige i za pravna lica koja su osnovale u inostranstvu. Odredbe Zakona ne odnose se na korisnike budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, osim ako je posebnim propisom predviđeno da se primenjuje ovaj zakon.

Na ovaj način obuhvaćen je širok spektar subjekata koji su obveznici ovog zakona, uključujući i preduzetnike. Cilj ovakvog predloga je da svi subjekti poslovanja poslovne knjige vode na jednoobrazan način, po sistemu dvojnog knjigovodstva i da finansijske izveštaje sastavljaju na istim osnovama, a koji omogućava bolji uvid u finansijsko poslovanje. Izuzetno, a imajući u vidu mali obim poslovanja, preduzetnici paušalci poslovne knjige mogu da vode po sistemu prostog knjigovodstva.

**2. Član 2.** Prema ovom rešenju, pravna lica i preduzetnici su dužni da vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje, dostavljanje, obelodanjivanje i revidiranje finansijskih izveštaja vrše u skladu sa zakonskom, profesionalnom i internom regulativom. Zakonsku regulativu čine Zakon i podzakonski akti doneseni na osnovu njega. Profesionalnu regulativu čine: IFAC—ov Etički kodeks za profesionalne računovođe; Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja; Međunarodni standardi revizije; Međunarodni standard kontrole kvaliteta; Međunarodni standardi edukacije; nacionalni standardi koji regulišu uslove za profesionalno obrazovanje računovođa (ROS 31); standard za računovodstveni softver (RSS 33); računovodstveni standardi doneseni na osnovu zakona a u skladu sa standardima Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

Sva akta koja donosi nacionalna profesionalna organizacija, i akta koja donose međunarodna profesionalna organizacija i tela, moraju da budu dostupna svim pravnim licima i preduzetnicima, pa je stoga neophodno da se Zakonom o računovodstvu, za sprovođenje profesionalne regulative, ovlasti konkretna profesionalna organizacija. Ta organizacija mora da bude član Međunarodne federacije računovođa koja tesno saraduje sa njom, i ima pravo ali i obavezu da prevodi i objavljuje IAS/IFRS, ISA i ostalu međunarodnu profesionalnu regulativu. Odredbom stava 4. ovog člana, dat je logičan predlog da to bude Savez računovođa i revizora Srbije, (Profesionalna organizacija).

Odredbom stava 5. člana 2. definisano je šta se podrazumeva pod internom regulativom. Internu regulativu, u smislu ovog predloga Zakona, čine akta pravnih lica i preduzetnika kojima se, u skladu sa Zakonom i podzakonskim aktima, MRS/MSFI (IAS/IFRS) i nacionalnim standardima, uređuju organizacija računovodstva i računovodstvene politike (rokovi za dostavljanje isprava, metod i rokovi otpisa nematerijalnih ulaganja i stalnih sredstava, metod obračuna izlaza zaliha, raspored troškova na proizvode – cena koštanja i dr). Svi subjekti na koje se odnosi Zakon o računovodstvu u obavezi su da internom regulativom uredi organizaciju računovodstvenog

sistema na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje računovodstvenih isprava, sprečavanje i otkrivanje pogrešno evidentiranih računovodstvenih isprava, zatim da propišu interne računovodstvene kontrolne postupke i odrede lica odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanja isprave o poslovnoj promeni. Obveznici su takođe dužni da uredite kretanje računovodstvenih isprava i utvrde rokove za njihovo dostavljanje na dalju obradu i da pri vršenju obrade podataka na računaru koriste računovodstveni softver koji omogućava funkcionisanje sistema internih računovodstvenih kontrola i onemogućava brisanje proknjiženih poslovnih promena, saglasno nacionalnom računovodstvenom standardu koji reguliše računovodstveni softver (RSS 33).

3. **Član 3.** Ovim članom definisano je značenje pojedinih profesionalnih izraza: "IFAC–ov Etički kodeks za profesionalne računovođe"; "IAS/IFRS" (Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja); "ISA" (Međunarodni standardi revizije); "ISQC" (Međunarodni standard kontrole kvaliteta); nacionalni računovodstveni standardi "ROS 31", "JRS 33"; značenje izraza "profesionalni računovođa"; „profesionalni računovođa u javnoj praksi“, „profesionalne usluge“, „javni interes“ "Imenik nosilaca profesionalnih zvanja"; "Registar" privrednih društava registrovanih za usluge revidiranja finansijskih izveštaja i privrednih društava i preduzetnika registrovanih za pružanje računovodstvenih usluga, privrednih društava koja projektuju i proizvode računovodstveni softver „licence za usluge revidiranja finansijskih izveštaja“.

Cilj definisanja i unifikovanja izraza je jedinstveno izražavanje, tako da normativni izrazi budu skladni, stilski i pjomovno usaglašeni, jasni i nedvosmisleni, kako u praktičnoj primeni zakonskih odredbi ne bi dolazilo do nedoumica u vezi sa njihovim pravnim značenjem i domašajem.

45

"MRS/MSFI"(IAS/IFRS) (Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja), "MSR"(ISA) (Međunarodni standardi revizije), "ISQC" (Međunarodni standard kontrole kvaliteta); nacionalni računovodstveni standardi "ROS 31", "RSS 33" i IFAC–ov "Etički kodeks za profesionalne računovođe" predstavljaju profesionalnu regulativu. Pod pojmom "profesionalni računovođa" podrazumeva se lice – član profesionalne organizacije. nosilac odgovarajućeg profesionalnog zvanja (računovođa, samostalni računovođa; ovlašćeni računovođa i ovlašćeni javni računovođa), stečenog u skladu sa ROS 31, osposobljeno za vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje finansijskih izveštaja, kontrolu i revidiranje poslovnih knjiga i finansijskih izveštaja. Vođenje poslovnih knjiga po sistemu dvojnog knjigovodstva, sastavljanje i prezentaciju finansijskih izveštaja pravnog lica i preduzetnika može obavljati samo profesionalno stručno lice koje ima odgovarajuće profesionalno zvanje i ispravu, pri čemu se vođenje poslovnih knjiga može poveriti i specijalizovanom obliku privrednog društva ili preduzetniku registrovanom za pružanje računovodstvenih usluga koje ispunjava uslove utvrđene ovim Zakonom.

Radi obezbeđivanja pravilne i ažurne evidencije podataka o licima koja su stekla (ili izgubila) profesionalna zvanja, kao i podataka o privrednim društvima i preduzetnicima koji ispunjavaju uslove za pružanje usluga računovodstva ili revidiranja finansijskih izveštaja, kao i javnosti tih podataka, predlaže se, kao i do sada, vođenje Imenika profesionalnih računovođa – nosilaca profesionalnih zvanja, ali i uvođenje Registra privrednih društava i preduzetnika. Sva lica koja imaju odgovarajuće profesionalno zvanje, odnosno podaci o tim licima, upisuju se u Imenik nosilaca profesionalnih zvanja, koji se vodi i ažurira kod profesionalne organizacije. Ova aktivnost je najvažnija pretpostavka kvaliteta finansijskih izveštaja, obzirom da ih sastavljaju profesionalno-stručne i etički obavezane računovođe, koje su još i kontrolisane od strane profesionalne organizacije, što je najefikasniji sistem koji funkcioniše u svim razvijenim zemljama. Takođe se vodi i evidencija o privrednim društvima i preduzetnicima registrovanim za pružanje usluga računovodstva i revidiranja finansijskih izveštaja, u Registru, koji vodi i stalno ažurira profesionalna organizacija, stim da Registar privrednih društava registrovanih za revidiranje finansijskih izveštaja kojima je izdata Licenca za usluge revidiranja, vodi Komora privrednih društava za revidiranje finansijskih izveštaja.

5. **Čl. 4. i 5.** Odredbama ovog člana utvrđuju se kriterijumi za razvrstavanje pravnih lica na mala, srednja i velika, koji su usaglašeni sa odredbama IV direktive EU. Naprednija zakonska rešenja daju samim pravnim licima pravo da se sama razvrstaju na osnovu datih kriterijuma, što se

46  
predlaže i ovim zakonom. Odredbe o razvrstavanju značajne su i zbog toga što je predviđena obavezna revidiranja finansijskih izveštaja velika pravna lica, ali ne i za mala i srednja, kao i zbog korišćenja drugih prava predviđenih ovim predlogom Zakona.

6. **Član 6.** Prema odredbama ovog člana, poslovne knjige se vode, a finansijski izveštaji sastavljaju i prezentuju na srpskom jeziku i u zvaničnoj nacionalnoj valuti. Transakcije u drugim valutama preračunavaju se u dinarsku vrednost po zvaničnom srednjem kursu na dan nastanka transakcije, a za neizmirene obaveze i potraživanja i na dan sastavljanja finansijskih izveštaja. Ovo naravno ne znači da se za potrebe stranih poslovnih partnera finansijski izveštaji ne mogu prevoditi na strani jezik, ako je to u interesu obveznika ovog zakona, već da se zvanični finansijski izveštaj koji se dostavlja nadležnom organu (i koji se kod pravnog lica saglasno članu 16. čuva 30 godina) mora sačiniti i dostaviti na srpskom jeziku.

## **II. Organizacija računovodstva, računovodstvene isprave, poslovne knjige, kontni okvir, ažurnost, čuvanje i poveravanje vođenja poslovnih knjiga**

7. **Član 7.** Predlaže se da pravna lica i preduzetnici internim aktima urede organizaciju računovodstva u okviru svoje registrovane delatnosti, odnosno da odrede mesto računovodstva u organizacionoj šemi. Organizacija

računovodstva treba da obezbedi adekvatnu vezu između svih organizacionih delova pravnog lica u kojima nastaju poslovne promene na imovini, obavezama i kapitalu, kao i na prihodima i rashodima. Internim aktima se određuje odgovorno lice za izdavanje računovodstvenih isprava koje prate kretanje promena imovine i obaveza, odgovorno lice za izdavanje računovodstvenih isprava, njihovu sadržinu, rokove u kojima su odgovorna lica dužna da te isprave dostave računovodstvu radi knjiženja.

Ako se unos podataka u poslovne knjige vrši na računaru, pravna lica i preduzetnici su obavezni da koriste računovodstveni softver koji omogućava korišćenje internih računovodstvenih kontrola i koji onemogućava brisanje proknjiženih poslovnih promena. Pri ovome, pravna lica i preduzetnici su obavezni da se pridržavaju računovodstvenih standarda.

Organizacioni deo obveznika ovog zakona koji vodi poslovne knjige računovodstva treba da obezbedi pravilan unos podataka u propisanim rokovima, kontrolu unetih poslovnih promena, uvid u promene i stanje računa glavne knjige, hronologiju poslovnih promena, čuvanje podataka i njihovo korišćenje.

47

8. **Čl. 8 i 9.** Računovodstvena isprava je jedan od bitnih elemenata za vođenje poslovnih knjiga. Ona dokumentuje svaku poslovnu promenu na imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima, a na osnovu ovih podataka računovodstvo obezbeđuje promene finansijskog stanja i utvrđuje finansijski rezultat poslovanja. Imajući u vidu da manjkavost knjigovodstvenih isprava dovodi do sporova između poslovnih subjekata (što izaziva nepotrebne troškove), grešaka u knjiženju poslovnih promena, grešaka pri utvrđivanju i plaćanju javnih prihoda, odredbama čl. 8. i 9. Zakona predlaže se da se bliže propiše šta se smatra računovodstvenom ispravom, kakva mora da bude njena sadržina, zatim odgovornost lica koja su sastavila ispravu, kao i odgovornost lica zaduženih za kontrolu tih isprava. Računovodstvene isprave, kao što je rečeno, prate svaku promenu na imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima, koje svakodnevno nastaju kao posledica poslovne aktivnosti, pa se predlaže da se Zakonom propiše sadržina isprava, koja je uslovljena prirodom nastale promene, kako bi sadržale podatke potrebne za knjiženje u poslovnim knjigama, tako da osoba koja nije učestvovala u poslovnoj promeni može bez ikakve sumnje da sazna prirodu obavljene promene. Pravna lica i preduzetnici, svojim internim aktima treba da odrede lica odgovorna za sastavljanje računovodstvenih isprava, rokove u kojima su ta lica dužna da isprave dostave računovodstvu na knjiženje, kao i lica odgovorna za njihovu kontrolu.

S obzirom da je interna revizija i interna kontrola stvar pojedinačnih subjekata i nema značaja za javnost, ovim predlogom zakona se ne predlažu rešenja u ovoj oblasti, već se prepušta menadžmentu pravnih lica koja imaju potrebu za internom kontrolom i internom revizijom, ili koja imaju ovu obavezu po drugom zakonu, da ovu oblast uredi internim aktom.

9. **Čl. 10, 11, 12 i 13.** Predlaže se da se poslovne knjige vode po sistemu dvojnog knjigovodstva.

U odnosu na odredbe sada važećeg zakona, predlaže se da se obaveza vođenja poslovnih knjiga po sistemu dvojnog knjigovodstva proširi i na preduzetnike, s tim da dvojno knjigovodstvo ne moraju da vode preduzetnici paušalci.

Poslovne knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva, kao i prema sada važećem zakonu su dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. Bliže je definisana sadržina glavne knjige i obaveza dokumentovanja poslovnih promena sa ciljem njihove efikasnije kontrole.

Takođe, bliže je određeno, što nije prisutno u sada važećem zakonu, koje pomoćne knjige vode pravna lica i preduzetnici i njihova sadržina (nematerijalna ulaganja i sralna sredstva, roba u prometu na veliko, proizvodi i druga imovina u obliku stvari, knjiga blagajne). Na pomoćne knjige upućivao je i do sada važeći zakon, ali je bilo slučajeva da se ove knjige ne vode ili da se ne vode uredno, što je omogućavalo da se poslovne promene ne evidentiraju u knjigama (siva ekonomija).

Predlaže se da se obavezno vode knjiga ulaznih i izlaznih faktura.

Dosadašnja praksa pokazala je da se fakture o prodatim i kupljenim proizvodima i uslugama ne knjiže uredno u poslovnim knjigama. Ima slučajeva da se u poslovnim knjigama prodavca knjiži vrednost isporučenih proizvoda, a da se faktura ne knjiži u knjigama kupca, da se naknadno vrše izmene faktura, pa se umesto redovnog prometa promet robe prenosi u sivu ekonomiju. Uvođenjem knjige ulaznih i izlaznih faktura obezbeđuje se kontrola, kako bi se promene na imovini i obavezama uredno knjižile i obezbedio jednostavniji postupak usklađivanja obaveza i potraživanja između subjekata.

U vezi sa otvaranjem poslovnih knjiga i njihovim zaključivanjem, nema promena u odnosu na sadašnji zakon.

**10. Član 14.** Predlaže se da se u kontnom okviru i dalje zadrže obavezni trocifreni sintetički računi na kojima se iskazuju promene i stanje imovine, obaveza, kapitala, prihoda i rashoda, odnosno da se i dalje zadrži bilasnsni princip i postojeći raspored računa po klasama i grupama računa. Kontni okviri, zbog specifičnosti poslovanja, mogu da budu propisani, kao i do sada, posebno za privredna društva, zadruge, berze, berzanske posrednike, druga pravna lica i preduzetnike, posebno za osiguravajuća društva i berze i berzanske posrednike, a posebno za Narodnu banku, banke i druge finansijske organizacije, društva za osiguranje, davaoce finansijskog lizinga, investicione fondove, dobrovoljne penzijske fondove i društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima. Pravna lica i preduzetnici mogu, u okviru trocifrenih sintetičkih računa da otvaraju analitičke računa prema svojim potrebama. Obavezan kontni okvir trocifrenih sintetičkih računa obezbeđuje sistem jednoobraznog vođenja poslovnih knjiga, što ne umanjuje potrebu pravnih lica i preduzetnika da samostalno odlučuju o uvođenju analitičkih računa i prošire evidenciju za svoje potrebe. S druge strane, obavezan trocifreni kontni okvir omogućava bolji uvid u poslovne knjige, efikasniji metod kontrole unetih podataka, jednostavniju obuku lica koja vode knjige, jednostavniju kontrolu i reviziju finansijskih izveštaja, ekonomičniji način kreiranja kontnog okvira i bolju povezanost računa, kao i

niz drugih prednosti u odnosu na primenu različitih kontnih okvira, koje bi kreirala manje stručna lica za svako pravno lice.

Obavezni kontni okvir u potpunosti zadovoljava potrebu iskazivanja imovine, obaveza, kapitala, prihoda, rashoda i rezultata poslovanja u propisanim finansijskim izveštajima po MRS-1 i po članu 22 Zakona. Pritom, propisivanjem obaveznih trocifrenih računa ne umanjuje se finansijsko izveštavanje po MRS\ MSFI niti primena drugih standarda.

49

Predlaže se, kao i u sada važećem zakonu, da kontni okvir i njegovu sadržinu propiše za privredna društva, zadruge, berze i berzanske posrednike, druga pravna lica i preduzetnike, organ nadležan za poslove finansija, a za banke i druge finansijske organizacije, društva za osiguranje, davaoce finansijskog lizinga, investicione fondove, dobrovoljne penzijske fondove i društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, Narodna banka, u roku od 60 dana od dana stupanja na snagu Zakona.

11. **Član 15.** Ažurnost vođenja poslovnih knjiga, pre svega za potrebe poslovnih organa pravnog lica jedan je od bitnih faktora poslovanja. Ažurnost omogućava blagovremeno sagledavanje finansijskog stanja, uredno plaćanje obaveza, blagovremeno preduzimanje mera za naplatu potraživanja, što jača finansijsku disciplinu pravnog lica. Zbog toga se predlaže da se Zakonom propiše obaveza da se računovodstvena isprava dostavi na knjiženje odmah po nastaloj promeni, a najkasnije u roku od 8 dana od dana kada je poslovna promena nastala, a da se u poslovnim knjigama knjiži narednog dana od dana prijema, a najkasnije u roku od 5 dana od dana prijema.

12. **Član 16.** Čuvanje računovodstvenih isprava ima za cilj da omogući: naknadnu proveru nastale poslovne promene, otklanjanje naknadno utvrđene greške, revidiranje računovodstvenih izveštaja, kontrolu obračuna i uplate javnih prihoda, rešavanje sporova između pravnih subjekata i drugih lica između kojih je nastala određena poslovna promena. Imajući u vidu nevedene potrebe, predloženi su rokovi za čuvanje isprava, kao što je to bilo rešeno i u do sada važećem zakonu.

13. **Čl. od 17 do 19.** U vezi sa popisom imovine i obaveza, uglavnom su zadržane odredbe koje su sadržane i u sada važećem zakonu. Obavezan popis imovine i obaveza utvrđuje se na početku poslovanja i na kraju svake poslovne godine. Na kraju poslovne godine pravna lica i preduzetnici imaju obavezu da izvrše popis imovine i obaveza i da stanje u knjigama usklade sa stanjem utvrđeno popisom. Pored toga, popis (pojedinih delova imovine ili obaveza) može da se vrši i na različite datume u toku godine, što se prepušta samim pravnim licima da uredi svojim aktima.

Za određenu imovinu (popis knjiga, filmova, fotosa, arhivske građe i sl.), pravna lica svojim internim aktima mogu da predvide i duže periode vršenja popisa, ali ne duže od 5 godina, kao što je i do sada bilo uređeno. Popis se vrši i prilikom predaje dužnosti. Tehnika popisa, kao i prema sada važećem zakonu, uređuje se internim aktima pravnog lica (komisije, rokovi, način usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem).

50

Neusaglašene obaveze i potraživanja neposredno utiču na finansijski rezultat poslovanja, na iskazane obaveze javnih prihoda, na jačanje sive ekonomije i na slabljenje finansijske discipline. Radi obezbeđenja uvida u visinu neusklađenih iznosa, pre svega za potrebe poslovnih partnera, predlaže se da se Zakonom uredi obaveza poverioca da najkasnije u roku od 30 dana od dana pod kojim se sastavlja finansijski izveštaj dostavi svom dužniku popis nenaplaćenih računa, a dužnik je obavezan da u roku od 5 dana od dana prijema proveri i potvrdi ili ospori svoju obavezu i o tome obavesti poverioca.

Radi realnosti finansijskih izveštaja, predlaže se obelodanjivanje specifikacije dužnika i poverilaca kod kojih su neusklađene obaveze i potraživanja.

### **III Računovodstvena pravila**

15. **Član 20.** Definisana su načela za pripremanje, sastavljanje i prezentaciju finansijskih izveštaja, koja su sadržana u Okviru za primenu MRS i MRS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja. Imajući u vidu činjenicu da je profesionalna regulativa kod nas usaglašena sa ovim načelima, koja predstavljaju instrument harmonizacije računovodstvene prakse, Predlog zakona predstavlja korak ka usaglašavanju zakonske regulative sa razvijenom računovodstvenom praksom u svetu.

Za priznavanje, vrednovanje i prezentaciju bilansnih pozicija finansijskih izveštaja, neposredno se primenjuju MRS/MSFI. Ovakva odredba znači, da sva pravna lica i preduzetnici, koji su obavezni da sastavljaju i prezentuju finansijske izveštaje, prilikom pripreme i prezentovanja finansijskih izveštaja neposredno primenjuju MRS/MSFI. Ovo znači da pravila i načela koja "propisuju" MRS/MSFI, mora da primenjuju i srednja i mala pravna lica, što je najveći prigovor protivnika primene potpune standardizacije finansijskog izveštavanja, putem MRS/MSFI. Osnovni argument ovih je da su Međunarodni računovodstveni standardi namenjeni velikim pravnim licima i svima koji se kotiraju na berzama ili na drugi način emituju hartije od vrednosti, da su nerazumljivi, a njihova primena veoma skupa, tako da su veći troškovi od koristi. Ovakav stav zagovaraju oni koji ne žele da se potpuno angažuju na razumevanju i shvatanju samih standarda, što je veoma zastupljeno kod onih, koji bi da se bave finansijskim izveštavanjem bez potrebne edukacije. Takve najbolje demantuje akt, donet na osnovu stava 7. člana 2. sadašnjeg Zakona, koji niko ne primenjuje, a donet je upravo uz asistenciju navedenih.

Principijelan stav da svi treba da primenjuju MRS/MSFI, zasniva se na sledećem:

51

- MRS/MSFI su pravila, principi i načela, dovoljno fleksibilna da ih mogu primenjivati sva pravna lica, bez obzira na veličinu, s tim što svako treba da primeni standarde i paragrafe iz tih standarda, koji se odnose na njegovo poslovanje i to utvrdi kroz određene računovodstvene politike;
- Ako bi postojali standardi za mala i srednja preduzeća i njih primenila

i preduzeća čiji se finansijski izveštaji konsoliduju, onda bi trebalo vršiti prevođenje ovih standarda, jer se kod pripreme i izrade konsolidovanih finansijskih izveštaja uvek moraju primeniti MRS/MSFI. Postojanje posebnih standarda za mala i srednja pravna lica u ovim uslovima bi za posledicu imalo velike troškove i nepouzdate konsolidovane finansijske izveštaje;

- U uslovima postojanja jedinstvenog kontnog okvira, kakav je slučaj u Srbiji, mogu se primeniti MRS/MSFI bez većih problema, uz uslov da računovođe budu dobro edukovane, a menadžment upućen u ovu problematiku;

- Potpuna standardizacija doprinosi boljem i bržem sagledavanju finansijskog položaja i poslovnog uspeha svakog učesnika na globalnom nivo, koji je dostupan zainteresovanoj javnosti.

- Princip uporedivosti finansijskih izveštaja, primenom MRS/MSFI se u potpunosti ostvaruje.

Smanjivanje zahteva kod preduzetnika, malih i srednjih pravnih lica moguće je ostvariti donošenjem podzakonskih akata, kojim bi se smanjio broj obaveznih finansijskih izveštaja ili broj pozicija u samim finansijskim izveštajima.

#### **IV Godišnji finansijski izveštaji**

16. Čl. od 21 do 26 predloženog zakona odnose se na sadržinu i formu godišnjih finansijskih izveštaja (Bilansa stanja, Bilans uspeha, Izveštaja o novčanim tokovima, Izveštaja o promenama na kapitalu i Napomena uz finansijske izveštaje), koje pravna lica i preduzetnici sastavljaju na osnovu podataka i poslovnih knjiga, s tim da mala pravna lica i preduzetnici nemaju obavezu sastavljanja poslednja tri izveštaja (Izveštaj o novčanim tokovima, Izveštaj o promenama na kapitala i Napomene).

U cilju obezbeđenja podataka neophodnih za finansijska istraživanja od državnog značaja, pravna lica i preduzetnici sastavljaju i poseban izveštaj prema sadržini i formi kako propiše organ nadležan za poslove finansija.

52

Izveštaji se redovno sastavljaju sa stanjem na dan 31.12. i obuhvataju period od 01.01, odnosno od dana osnivanja, do kraja godine.

Predloženo je, što predstavlja novinu, da pravna lica i preduzetnici koji se bave delatnošću sezonskog karaktera, kao i pravna lica i preduzetnici povezani sa inostranim preduzećem čija je izveštajna godina različita od kalendarske godine, mogu uz odobrenje ministarstva nadležnog za poslove finansija da sastavljaju izveštaje za poslovnu godinu koja je različita od kalendarske.

Godišnji izveštaj, kao i do sada, sastavlja pravno lice i preduzetnik kod koga su nastale statusne promene, promena oblika organizovanja, u slučaju otvaranja i zaključenja postupka likvidacije ili stečaja.

Zakonom je uređeno i obuhvatanje izveštaja za poslove radne jedinice u inostranstvu.

Pravna lica sastavljaju finansijske izveštaje (Bilans stanja, Bilans uspeha, Izveštaj o novčanim tokovima, Izveštaj o promenama na kapitalu i Napomene uz finansijske izveštaje).

Sadržinu i formu obrazaca, u skladu sa MRS/MSFI , propisuje organ nadležan za poslove finansija, a za Narodnu banku, banke i druge finansijske organizacije, Guverner Narodne banke.

Pravna lica i preduzetnici nisu obavezni da sastavljaju polugodišnje ni druge periodične finansijske izveštaje, osim ako to sami žele.

Izrada konsolidovanog finansijskog izveštaja propisana je za matično pravno lice koje ima jedno ili više zavisnih pravnih lica, pod uslovom da i konsolidovano čini malo pravno lice prema kriterijumima iz člana 4. ovog predloga Zakona.

Članom 26. predloga Zakona uvedena je obaveza revidiranja finansijskih izveštaja za velika pravna lica u smislu člana 4. ovog zakona, za pravna lica koja sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje, kao i za sve emitente koji prodaju svoje hartije od vrednosti, na organizovanom finansijskom tržištu. Ovo je praksa u svim razvijenim zemljama, a i logično je sa stanovišta javnosti, koja je najviše zainteresovana za ove poslovne entitete. Zakonsko revidiranje finansijskih izveštaja za mala i srednja pravna lica koja ne emituju hartije od vrednosti za finansijsko tržište, za javnost nema nikakvog značaja, već predstavlja samo značajan nepotreban trošak\_\_

## **V. Profesionalna regulatorna tela**

**Članom 27** Predloga predviđena su *Profesionalna regulatorna tela*,

i to Profesionalna organizacija, iz člana 2 stav 4., odnosno Savez računovođa i revizora Srbije i Komora privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja iz člana 3. stav 1. alineja 15.

Profesionalna organizacija, u smislu ovog Zakona ima ovlašćenje za donošenje, realizaciju i implementaciju profesionalne računovodstvene regulative i kontrolu njene primene, kao i za vođenje Imenika profesionalnih računovođa i Registra iz člana 3. ovog Zakona. Na osnovu ovakvog ovlašćenja Profesionalna organizacija ima obavezu da štiti javni interes, kao kolektivno dobro zajednice ljudi i institucija kojima profesionalne računovođe pružaju usluge, kako na nacionalnom , tako i na međunarodnom nivou. Ovo je ostvarljivo jer, saglasno članu 137.stav 2. Ustava RS, u Zakonom propisanom postupku, se mogu preneti ovlašćenja koja predstavljaju vršenje određene javne funkcije, mogu i moraju dati tačno određenoj, za to registrovanoj organizaciji, a u ovom slučaju to treba da bude profesionalna organizacija koja je članica IFAC–a i koja ima pravo i obavezu da prevodi na srpski jezik i objavljuje Kodeks, IAS/IFRS i ISA i da daje uputstva za njihovu primenu. U skladu sa predhodnim, logično je da Savez računovođa i revizora Srbije dobije ova ovlašćenja, ali i obaveze, jer skoro 55 godina radi na ovim poslovima i kao član IFAC–a ima preveden i usvojen IFAC–ov Etički kodeks za profesionalne računovođe, IAS/IFRS i ISA, standard kontrole kvaliteta, MRS za javni sektor i obrađena uputstva za njihovu primenu, kao i nacionalne standarde ROS 31 i RSS 33, na osnovu kojih je edukovao svoje članove za njihovu primenu.

Po ugledu na najveći broj zemalja, Profesionalna organizacija ima i zadatak da vrši: profesionalno usavršavanje računovođa i utvrđuje, putem ispita, profesionalnu osposobljenost kandidata za sticanje profesionalnih

zvanja u računovodstvu i izdaje odgovarajuću profesionalnu ispravu; nostrifikaciju profesionalnih isprava; kontinuirano edukovanje prema zahtevima i potrebama profesije; praćenje i kontrolu kvaliteta rada profesionalnih računovođa, na osnovu čega, u skladu sa Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe, produžava ili oduzima profesionalno ovlašćenje – licencu o profesionalnoj osposobljenosti i o tome vodi evidenciju, a sve u skladu sa aktima i registrovanom delatnošću i IFAC–ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe.

54

Za sve navedeno, Savez je organizaciono i kadrovski osposobljen, pri čemu ima i formalne pretpostavke, jer je kod nadležnog organa uprave kod koga se vodi registar društvenih organizacija, registrovan kao organizacija koja obavlja sledeće poslove i zadatke: **"podsticanje, koordinacija i usmeravanje aktivnosti računovodstvenih i finansijskih radnika i njihovih organizacija ka unapređenju računovodstvenog i finansijskog sistema"**, a ima i registrovanu delatnost kod Trgovinskog suda: **80420 – Obrazovanje odraslih i ostalo obrazovanje na drugom mestu nepomenuto – sticanje profesionalnih zvanja računovođa, samostalni računovođa, ovlašćeni računovođa i ovlašćeni javni računovođa–ovlašćeni revizor, donošenje profesionalnih i etičkih standarda, savetovanje i seminari.**

Iz svega iznetog jasno proizlazi da je Savez kompetentna profesionalna organizacija za obavljanje ovih veoma važnih profesionalnih, ali i javnih poslova, što je činio skoro pola veka odnosno upravo profesionalna organizacija članica IFAC–a koja se predlaže članom 2. stav 4. i članom 27. Zakona. Sve aktivnosti se samofinansiraju i neopterećuju budžet i poreske obveznike što je u ekonomskoj krizi veoma važno.

Komora privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja, koja je formirana kao Komora ovlašćenih revizora Zakonom o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik RS“ broj 46/2006), ovlašćena je kao regulatorno telo za vršenje kontrole rada privrednih društava i preduzetnika registrovanih i licenciranih za revidiranje finansijskih izveštaja i za vođenje Registra tih privrednih društava i preduzetnika.

Oba profesionalna regulatorna tela, podnose Vladi Republike Srbije godišnji izveštaj o realizaciji poverenih ovlašćenja, najkasnije četiri meseca po završetku kalendarske godine.

## **VI Profesionalne računovodstvene usluge**

**18. Čl. od 28 do 33.** Profesionalne usluge, u smislu ovog predloga Zakona, čine usluge vođenja poslovnih knjiga i usluge revidiranja finansijskih izveštaja.

Poslovne knjige pravnih lica i preduzetnika, prema predloženom zakonu, može da vodi profesionalni računovođa koji je u radnom odnosu kod pravnog lica ili preduzetnika, čije se poslovne knjige vode i da ispunjavaju uslove iz člana 29. ovog zakona. Poslovne knjige pravnih lica i preduzetnika može da vodi i privredno društvo ili preduzetnik koji ima registrovanu

delatnost za pružanje računovodstvenih usluga, koji je osnovan u skladu sa  
55

propisima o osnivanju privrednih društava, odnosno privatnih preduzetnika. Privredna društva i preduzetnici koji vrše usluge vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja moraju da se upišu u registar kod profesionalne organizacije, da zaposlena lica u privrednom društvu i kod preduzetnika odgovorna za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, odnosno preduzetnik, ispunjavaju uslove iz člana 29. ovog zakona i imaju profesionalnu licencu za vršenje profesionalne prakse; kao i da imaju odgovarajući poslovni prostor. Prelaznom odredbom stava 3. člana 41. propisano je da privredna društva i preduzetnici registrovani za obavljanje poslova računovodstva dužni su da usklade svoje poslovanje sa odredbama člana 28. stav 2. tač. 1. ovog zakona u roku od 3 meseci, a sa odredbom člana 28. stav 2. tačka 2. (poslovni prostor) u roku od 2 godine od dana stupanja na snagu ovog zakona. Uređivanje ove oblasti je od presudnog značaja jer se te usluge danas obavljaju u zoni sive ekonomije. Vođenje poslovnih knjiga u zemljama zapadne ekonomije je od prvorazrednog značaja za državu i vlasnike kapitala.

Zakonom je predviđeno da profesionalne računovođe moraju da imaju Sertifikat o stečenom profesionalnom zvanju i Licencu o profesionalnoj osposobljenosti prema nacionalnom obrazovnom standardu ROS 31 i IFAC-ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe.

Revidiranje finansijskih izveštaja predlaže se za sva velika pravna lica, u smislu člana 4. ovog predloga Zakona, kao i za sve emitente koji prodaju svoje hartije od vrednosti putem javne ponude.

Takođe je Zakonom propisano i koja lica mogu da obavljaju revidiranje finansijskih izveštaja (ovlašćene računovođe i ovlašćene javne računovođe zaposlene u privrednom društvu registrovana za usluge revirevidiranja finansijskih izveštaja, kao i ovlašćene javne računovođe koje poseduju Licencu za usluge revidiranja finansijskih izveštaja, u vidu samostalne profesionalne delatnosti kao preduzetnici). Privredna društva i preduzetnici registrovani za pružanje usluga revidiranja finansijskih izveštaja moraju da budu upisana u Registar koji vodi Komora privrednih društava i preduzetnika ovlašćenih za revidiranje finansijskih izveštaja, a koja ispunjavaju i posebne uslove iz člana 31. Ispunjenje posebnih uslova je u direktnoj funkciji kvaliteta koji treba da se obezbedi revidiranjem finansijskih izveštaja.

Zakonom se propisuje da je ovlašćeni javni računovođa lice koje obavlja usluge revidiranja finansijskih izveštaja i odgovara za pravilnost obavljenog revidiranja, kao i uslovi pod kojima se može steći ovo zvanje. Izuzetno, lica koja su do dana stupanja na snagu Zakona stekla profesionalno zvanje Ovlašćeni računovođa u skladu sa nacionalnim računovodstvenim obrazovnim standardom ROS 31 i koji poseduju važeće  
56

isprave o profesionalnoj osposobljenosti saglasno članu 29. stav 2. ovog zakona, mogu da obavljaju revidiranje finansijskih izveštaja, sastavljanje

revizorskog izveštaja i izražavanje mišljenja, najduže pet godina od dana stupanja na snagu ovog zakona, u kom roku su dužna da steknu profesionalno zvanje ovlašćeni javni računovođa saglasno članu 33. stav 2. ovog zakona. Pravna lica samostalno odlučuju o izboru privrednog društva odnosno preduzetnika koje će vršiti revidiranje finansijskih izveštaja, u skladu sa zakonom.

Zakonom se predlaže da se revidiranje finansijskih izveštaja vrši na osnovu ugovora između pravnog lica i privrednog društva ili preduzetnika, sačinjenog u pisanoj formi na period od najmanje 3, a najviše 6 godina, i ne može se raskinuti voljom pravnog lica (klijenta), izuzev ako pravno lice izgubi status obveznika revidiranja ili na osnovu sudske presude. Ovakva odredba obezbeđuje visok nivo nezavisnosti privrednog društva, odnosno preduzetnika registrovanog za pružanje usluga revidiranja u odnosu na klijenta kome se vrši revidiranje finansijskih izveštaja.

Ne predlažu se odredbe kojima se utvrđuje obaveza preduzeća da do određenog roka zaključe ugovor o reviziji jer to predstavlja predmet ugovaranja (obligacije) i slobodnog tržišta.

Zakonom se takođe određuju lica odgovorna za pravilnost revidiranja finansijskih izveštaja, sastavljanje izveštaja i izražavanje mišljenja, a to je ovlašćeni javni računovođa.

Nadzor nad primenom člana 30, 31, 32. i 33. (vezani za usluge revidiranja, posebne uslove, pravila revidiranja i lica odgovorna za izveštaje), vrši ministarstvo nadležno za poslove finansija ili organ, odnosno organizacija koju ovlasti na osnovu propisa koji donosi ministar nadležan za poslove finansija.

## **VII Dostavljanje i obelodanjivanje finansijskih izveštaja**

**19. Čl. od 34 do 36.** U vezi sa dostavljanjem finansijskih izveštaja izričito se ne imenuje nadležni organ, već se ostavlja zakonodavcu da on saglasno aktuelnim okolnostima odredi organ kome bi ovo dostavljanje trebalo da se vrši. U svakom slučaju, to treba da bude državni organ ili organizacija.

Predlažu se rokovi za dostavljanje finansijskih izveštaja, koji ne ugrožavaju smernice MRS 1, po kojima se analiza finansijskih izveštaja smatra necelishodnom po isteku šest meseci od datuma bilansiranja, što je poslednji rok za dostavljanje izveštaja o revidiranju finansijskih izveštaja.

57

Rok\_\_

za dostavljanje finansijskih izveštaja pravnih lica čija delatnost ima sezonski karakter, zatim pravnih lica koja su vršila promenu oblika organizovanja i pravnih lica kod kojih se otpočinje ili završava postupak stečaja i likvidacije, je 60 dana od dana bilansiranja.

Obveznici revidiranja finansijskih izveštaja, u skladu sa praksom razvijenih tržišnih zemalja, a sa ciljem omogućavanja efikasnijeg protoka roba i kapitala treba da objave Bilans stanja i Bilans uspeha, zajedno sa mišljenjem revizora u navedenim glasilima.

## **VIII Zakonska i profesionalna kontrola i nadzor**

**20. Član 37.** Odredbama ovog člana Predloga Zakona uređuju se pitanja vezana za kontrolu i nadzor primene Zakona o računovodstvu i podzakonskih akata donetih na osnovu Zakona. Kao i do sada, predviđa se da nadležni državni organ vrši kontrolu nad primenom Zakona. Jedna od novina je to što se uvodi institut praćenja kontrole kvaliteta individualnog rada profesionalnih računovođa u skladu sa Etičkim kodeksom, a što to vrši profesionalna organizacija. U skladu sa IFAC-ovim standardima za kontrolu kvaliteta, usluge koje pružaju profesionalne računovođe podležu kontroli kvaliteta, pa je obaveza da svaka članica – profesionalna organizacija vrši kontrolu kvaliteta profesionalnih usluga. Ovim predlogom Zakona predlaže se da kontrolu i nadzor, u skladu sa ovim članom, mogu da vrše lica koja imaju profesionalno zvanje ovlašćenog računovođe ili ovlašćenog javnog računovođe, s obzirom na to da lica koje kontroliše treba da ima viši ili bar isti nivo profesionalne stručnosti u odnosu na lica koje se kontroliše. Predlaže se da kontrolu privrednih društava i preduzetnika za revidiranje finansijskih izveštaja vrši Komora, a nadzor nad primenom člana 30 do 33 i nad radom Komore, ministarstvo nadležno za poslove finansija. Subjekti poslovanja mogu, ako žele, da u skladu sa profesionalnom regulativom, iz ovog Zakona, organizuju i internu kontrolu i internu reviziju.

**Član 38.** Novina u ovom predlogu ogleda se u uvođenju nezavisnog nadzornog tela. Pri formulisanju ove odredbe pošlo se od iskustava drugih zemalja, gde postoje slična tela. Predlaže se uvođenje *Nezavisnog nadzornog tela - Saveta za računovodstvo*, kao nezavisnog nadzornog tela, koje treba da bude sastavljeno od ličnosti koje mogu da doprinesu punoj stabilnosti sistema finansijskog izveštavanja u Srbiji.

58

Prema predlogu, članovi saveta bi bili imenovani od strane nadležnog organa za poslove finansija, s tim da to budu predstavnici različitih organa, organizacija i institucija, koje imaju neposredan interes da se računovodstvena problematika uredi i sprovodi prema zahtevima globalizacije, na principima standardizacije u interesu podizanja kvaliteta finansijskog izveštavanja, u koje bi javnost imala poverenje. U Savetu bi bili najmanje dve trećine profesionalne računovođe, predstavnici: Ministarstva finansija, poreske uprave, Narodne banke, Komisije za hartije od vrednosti, profesije, privrednih društava za računovodstvo, privrednih društava za revidiranje finansijskih izveštaja, privrednih društava za računovodstveni softver, nauke, organa nadležnog za registraciju pravnih subjekata, kao nezavisnih pojedinaca, računovodstvenih eksperata. Zadatak ovakvog tela, bio bi nadzor nad primenom i sprovođenjem zakona, sa predlaganjem određenih mera, kao i nadzor nad profesijom, bilo da se radi o profesionalnoj organizaciji ili o vršenju profesionalnih usluga.

## **X Prelazne i završne odredbe**

**21. Član 41.** Prelaznim i završnim odredbama predloženo je rešenje, koje nema retroaktivno dejstvo, imajući u vidu da odredbe sa retroaktivnim dejstvom unose pravnu nesigurnost, a osim toga, Savez računovođa i revizora

Srbije, kao profesionalna organizacija sa nekoliko desetina hiljada članova, smatra da nema potrebe da se Zakonom nameće profesionalna obaveza članstvu profesionalne organizacije, niti da se članstvo izlaže novim troškovima, naročito ako se ima u vidu da su članovi Saveza RR Srbije koji su stekli odgovarajuće profesionalno zvanje kod Saveza polagali MRS/MSFI i MSR po programu koji se priznaje u svetu, kao i da Savez računovođa i revizora već 15 godina u kontinuitetu radi na edukaciji i stalnom stručnom usavršavanju profesionalnih računovođa, a treba imati u vidu da globalizacija finansijskog izveštavanja zahteva i globalno obrazovanje, a što je uređeno revidiranim nacionalnim standardom ROS 31.

Iz tih razloga predlaže se da se lica koja su već stekla profesionalna zvanja polaganjem ispita, uključujući i kontinuiranu edukaciju o primeni MRS/MSFI i MSR, u skladu sa ROS 31 upišu u odgovarajući imenik nosilaca profesionalnih zvanja, bez retroaktivnih zahteva. Znači, ne predviđa se nikakvo priznavanje, iz jednostavnog razloga što je svakom profesionalnom računovođi ponaosob, u momentu sticanja zvanja i izdavanja sertifikata kao profesionalne isprave, je regulisano ROS 31, pa bi bilo apsurdno ponovo vršiti priznavanje, a to bi bilo i suprotno Ustavu.

59

Odredbama stava 2. člana 41. Predloga predviđa se da će lica koja poseduju sertifikat, ili rešenje ovlašćenog revizora, upisana biti u skladu sa ROS 31 u Imenik nosilaca profesionalnih zvanja ovlašćenih javnih računovođa. Tržište usluga revidiranja kao takvo nije dalo nikakve rezultate, potpuno je zatvoreno, niko od tog revidiranja nema koristi, izuzev privrednih društava registrovanih za usluge revidiranja, pri čemu su poznati i propusti kod osnivanja privrednih društava za obavljanja revidiranja. Uz odsustvo kontrole kvaliteta i bilo kakvog nadzora, nastalo je stanje da izveštaji o revidiranju finansijskih izveštaja najmanje služe javnosti (akcionarima, investitorima i ostalim korisnicima), a oni su upravo njoj namenjeni. Revidiranje mora biti zasnovano na punoj nezavisnosti, s obzirom na to da su sve aktivnosti vezane za obavljanje revidiranja regulisane MSR i IFAC-ovim Etičkim kodeksom, odnosno bez uticaja države. Drugim rečima revidiranje finansijskih izveštaja treba potpuno odvojiti od države, čime će se jasno razgraničiti uloga, s jedne strane države u sferi zakonodavne regulative, a s druge strane profesije u sferi profesionalne regulative, nadzora i kontrole, a sfera usluga bi trebalo da bude tržišno regulisana bez uslovljavanja broja ovlašćenih javnih računovođa, odnosno ovlašćenih revizora, kao u razvijenom svetu gde je praksa revidiranja na znatno višem nivou.

Stavom 3. istog člana, predviđeno je da su profesionalne računovođe, nosioci profesionalnih zvanja, koji nisu u poslednjih pet godina ostvarili potreban nivo profesionalne osposobljenosti, putem kontinuirane edukacije, obavezne da u roku od godinu dana od stupanja na snagu ovog zakona, prođu, putem testa, proveru poznavanja MRS/MSFI, MSR i druge određene profesionalne regulative, pred komisijom profesionalne organizacije, na čiji sastav daje saglasnost ministarstvo nadležno za poslove finansija.

Ovakva odredba je nastala zbog brige za kvalitet finansijskog izveštavanja, s obzirom da jedan broj nosilaca profesionalnih zvanja, nije prošao obavezne cikluse kontinuirane edukacije, vezane za primenu profesionalne regulative. Stavom 4. ovog Zakona daje se mogućnost da Ovlašćene računovođe, koje su stekle profesionalno zvanje po ROS 31 i koje poseduju važeće isprave o profesionalnoj osposobljenosti, mogu da obavljaju revidiranje finansijskih izveštaja, sastavljanje revizorskog izveštaja i izražavanje mišljenja, najduže 5 godina od dana stupanja na snagu ovog zakona, stim da su dužni da u ovom roku steknu zvanje ovlašćeni javni računovođa. Ovim se stvaraju mogućnosti de monopolizacije vršenja usluga revidiranja finansijskih izveštaja.

Članom 41. predviđeno je i da Komora ovlašćenih revizora, osnovana Zakonom o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik RS“ br. 46/2006), svoj statut i druga akta prilagodi sa odredbama ovog zakona.

60

Potpuno i dosledno usavršavanje i usaglašavanje naše nacionalne računovodstvene regulative sa opšteprihvaćenim međunarodnim pravilima, saglasno zahtevima globalizacije i potrebne harmonizacije sa Evropskom unijom i jeste osnovni cilj ovog predloga Zakona. Poseban je cilj Saveza RR Srbije, logično i države, hitno donošenje jasnih zakonskih rešenja čijim odredbama neće biti potrebna nikakva naknadna tumačenja, bilo čija, pa ni resornog ministarstva. Dakle zadatak Saveza je da predloži hitno donošenje novog kvalitetnijeg, od postojećeg, zakona, i ***to Savez čini na zahtev mnogobrojnog članstva, pravnih lica i preduzetnika i dostavlja upravo takav Predlog zakona o računovodstvu, resornom ministarstvu Republike Srbije.*** Njegovim usvajanjem naše finansijsko izveštavanje bi bilo u najvećem delu harmonizovano sa Evropom i svetom.

Ovim predlogom nisu predloženi datumi početka primene pojedinih odredbi zakona, niti su predložene visine novčanih kazni, s obzirom na to da visina iznosa novčane kazne nije stvar profesije, već po prirodi stvari, davanje takvog predloga spada u isključivu nadležnost odgovarajućeg državnog organa koji treba da omogući efikasan nadzor primene odredbi zakona.

Možda bi trebalo potpuno ukinuti privredne prestupe i primeniti opšte prekršajne i krivične postupke. Ukoliko se zadrže kaznene odredbe onda ih treba proširiti i na organ odgovoran za donošenje Zakona i podzakonskih propisa jer niko ne sme biti pošteđen odgovornosti pa ni nadležni organ, kako za ono što radi, tako i za ono što nije uradio, a propisom je bilo predviđeno. \_\_

## **IFAC – MEĐUNARODNA FEDERACIJA RAČUNOVOĐA I UREĐENJE RAČUNOVODSTVENE PROFESIJE NA GLOBALNOM NIVOU OBAVEZE ČLANICA U IMPLEMENTACIJI MEĐUNARODNE RAČUNOVODSTVENE REGULATIVE**

Međunarodna federacija računovođa je u martu 2004. godine objavila Izjavu o članskim obavezama koje se primenjuju na sve profesionalne organizacije članice IFAC-a. U skladu sa Poveljom IFAC-a sve organizacije članice su u obavezi da ispune zaheve u pogledu sledećih obaveza

### **Stav o članskim obavezama 1 - kontrola kvaliteta**

Neophodno je da u cilju zaštite javnog interesa, sve profesionalne usluge koje obavljaju profesionalne računovođe budu predmet programa kontrole kvaliteta. Predviđeno je vršenje kontrole kvaliteta na tri nivoa: na nivou delatnosti, na nivou firme i na nivou organizacije članice. Odbor IFAC-a, putem Stavova o članskim obavezama, utvrđuje obaveze organizacija članica IFAC-a u vezi sa programom kontrole kvaliteta rada profesionalnih računovođa. Organizacija članica treba da osmisli i primeni obavezni program kontrole kvaliteta i da utvrdi obaveznost primene za svoje članove-profesionalne računovođe koja se zasniva na ispunjenju zahteva sadržanih u IFAC-ovom Etičkom Kodeku za profesionalne računovođe kao i u Međunarodnom standardu kontrole kvaliteta (ISQC) broj 1.

U slučaju nedostataka i neispunjenja kvaliteta rada organizacija-članica IFAC-a treba da zahteva od svojih članova profesionalnih računovođa da na podesan način koriguju svoje aktivnosti. Ukoliko članovi i nakon ovih preporuka ne ispunjavaju profesionalnih standarda i primljenjivih regulacionih i pravnih propisa, organizacija članica treba da preduzme odgovarajuće disciplinske aktivnosti.

### **Stav o članskim obavezama 2 –**

#### **Međunarodni standardi edukacije profesionalnih računovođa**

U skladu sa ovim stavom organizacije članice imaju obavezu da rade na sprovođenju svih međunarodnih standarda edukacije profesionalnih računovođa koje je objavio IFAC, kao i da svoje nacionalne programe edukacije

62  
za profesionalne računovođe usaglase sa odredbama Međunarodnih standarda edukacije.

### **Stav o članskim obavezama 3 -**

#### **Međunarodni standardi revizije**

**Organizacije članice trebaju da ažurno prevode i objavljuju Međunarodne standarde za reviziju. Takođe organizacije članice treba da rade na primeni i poštovanju Međunarodnih standarda revizije. U okviru ove članske obaveze zahteva se i adekvatna obuka i usavršavanje profesionalnih računovođa u oblasti revizije.**

### **Stav o članskim obavezama 4 -**

#### **Etički kodeks za profesionalne računovođe**

**Organizacije članice moraju da rade ka uvođenju i primeni IFAC-ovog Etičkog Kodeksa za profesionalne računovođe. U okviru ovih aktivnosti organizacija članica IFAC-a je u obavezi da redovno ažurira i objavljuje prevode Etičkog kodeksa i učini ga dostupnim svim svojim članovima.**

**IFAC-ov Etički Kodeks za profesionalne računovođe utvrđuje standarde ponašanja i fundamentalne principe rada koje treba da poštuju profesionalne računovođe. Nijednoj organizaciji-članici niti njihovim članovima profesionalnim računovođama nije dozvoljeno da primenjuju manje stroge standarde nego što su standardi definisani IFAC-ovim Etičkim Kodeksom.**

**Organizacije članice trebaju da ustanove sistem i procedure istraživanja**

slučajeva kršenja Etičkog kodeksa i da preuzmu odgovarajuće disciplinske aktivnosti u takvim slučajevima.

**Stav članskih obaveza 5 -**

**Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor**

Organizacije članice trebaju da ažurno prevode i objavljuju Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor. Takođe organizacije članice treba da rade na primeni i poštovanju Međunarodnih standarda revizije. U okviru ove članske obaveze zahteva se i adekvatna obuka i usavršavanje profesionalnih računovođa koji rade u javnom sektoru.

63

**Stav članskih obaveza 6 -**

**istraživanje i disciplinovanje**

Organizacije članice moraju da primene sistem i procedure istraživanje i primene disciplinskih postupaka u vezi slučajeva kršenja profesionalnih i etičkih standarda od strane pojedinačnih članova - profesionalnih računovođa. Naročito je važno da se ovim procedurama predvidi mogućnost gubljenja prava bavljenja strukom i pružanja profesionalnih usluga i isključivanje iz članstva. Postojanje ovakvog sistema štiti klijente i druge zainteresovane strane i javno demonstrira zaštitu javnog interesa od strane profesionalnih organizacija.

**Stav članskih obaveza 7 -**

**Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja**

Organizacije članice trebaju da podrže rad Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) tako što će ažurno prevoditi i objavljevati Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja. Takođe organizacije članice treba da rade na primeni i poštovanju Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja. U okviru ove članske obaveze zahteva se i adekvatna obuka i usavršavanje profesionalnih računovođa u oblasti finansijskog izveštavanja u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja. U nadležnosti je profesionalnih organizacija da organizuju efikasan nadzor za pridržavanje MSFI, pregledanjem finansijskih izveštaja za koje se tvrdi da se pridržavaju Standarda u meri u kojoj su te aktivnosti uključene u okvir programa kontrole kvaliteta koji je ustanovljen Stavom br. 1 - Kontrola kvaliteta

Pored opšte primene Stavova o članskim obavezama, ispunjenost zahteva definisanih članskim obavezama se razmatra prilikom ocenjivanje usklađenosti organizacija članica sa međunarodnom profesionalnom regulativom i praksom. Ispunjenje navedenih članskih obaveza je takođe uslov za međunarodno priznavanje kvalifikacija profesionalnih računovođa članova nacionalne profesionalne organizacije. Kada iskrsne takva situacija, organizacija članica mora biti spremna da opravda odstupanje. Odboru članice koji se ne bude pridržavao obaveza da sledi uslove ovih Stavova ili ne da zadovoljavajuće obrazloženje zašto je odstupio od njih, može pretiti suspenzija ili, čak, izbacivanje iz članstva.

64

## **Podsetnik**

### **za organe upravljanja entiteta - obveznika iz člana 1.**

### **Zakona o računovodstvu i reviziji**

**Profesionalna osposobljenost računovođa preduslov je kvaliteta i standardizacije finansijskog izveštavanja**

*Profesionalni računovođa iz ugla zakonske, profesionalne i interne regulative - čl. 2. i 16. Zakona o računovodstvu i reviziji*

*Profesionalna regulativa - IFAC-ov Etički Kodeks za profesionalne računovođe, zahteva osposobljene profesionalne računovođe – čl. 2. i 73. Zakona o računovodstvu i reviziji*

*Obavezno je profesionalno zvanje za računovođe - odgovorna lica za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja - ostali uslovi - član 16. Zakona o računovodstvu i reviziji*

Privredna društva, preduzetnici i drugi entiteti iz člana 1. Zakona o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik RS", br. 46/2006) shodno članu 2. Zakona dužni su da vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, reviziju finansijskih izveštaja, kao i internu reviziju vrše u skladu sa zakonskom, profesionalnom i internom regulativom, a prema članu 16. Zakona da internom regulativom utvrde uslove (školsku spremu, radno iskustvo i ostale uslove - odgovarajuće profesionalno zvanje, odnosno licencu o profesionalnoj osposobljenosti) koje moraju da ispunjavaju profesionalne računovođe-odgovorna lica za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, saglasno IFAC -ovom *Etičkom kodeksu za profesionalne računovođe*, propisan zakonom.

Ta zakonska obaveza odnosi se i na privredna društva i preduzetnike registrovane za pružanje računovodstvenih usluga u javnoj praksi (član 17. Zakona), kao i na sve entitete koji poveravaju vođenje svojih poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja tim privrednim društvima, odnosno preduzetnicima, te u tom smislu dužni su da pri sklapanju ugovora o pružanju računovodstvenih usluga, posebnu pažnju posvete tome da li profesionalni računovođa, zaposlen kod pružaoca usluga, kome se poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, ispunjava uslove propisane IFAC-ovim *Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe*.

Profesionalne računovođe-nosioci profesionalnih zvanja, stečenih po zakonu i nacionalnom računovodstvenom obrazovnom standardu ROS 31 zahteve iz IFAC-ovog *Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe* ostvaruju u skladu sa Međunarodnim standardima edukacije IES, kod Saveza računovođa i revizora Srbije - člana Međunarodne federacije računovođa (IFAC), što se

65

dokazuje odgovarajućom licencom o profesionalnoj osposobljenosti, a evidentira u Imeniku profesionalnih licenciranih računovođa.

Profesionalni računovođa koji ostvaruje kontinuiranu edukaciju svake godine, a profesionalnu praksu obavlja u skladu sa datom svečanom izjavom, stiče pravo na izdavanje licence o profesionalnoj osposobljenosti.

**Imenik profesionalnih licenciranih računovođa i imalaca licence o profesionalnoj osposobljenosti, vodi i ažurira Savez RR Srbije. Imenik se objavljuje u "Glasu računovođa", kao i na sajtu Saveza, [www.srrs.org.rs](http://www.srrs.org.rs). Propisivanje internim aktom i poveravanje vođenja poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, profesionalnom računovodi iz čl. 73 obaveza je entiteta iz člana 1, shodno čl. 2, 16. i 17. Zakona o računovodstvu i reviziji**

**Prema odredbi stav 1. člana 2. Zakona o računovodstvu i reviziji: "Pravna lica i preduzetnici dužni su da vođenje poslovnih knjiga, priznavanje i procenjivanje imovine i obaveza, prihoda i rashoda, sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje, obelodanjivanje i reviziju finansijskih izveštaja, kao i internu reviziju vrše u skladu sa zakonskom, profesionalnom i internom regulativom".**

**Odredbom stava 1. člana 16. Zakona o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik RS", br. 46/2006) propisano je da: "Pravno lice, odnosno preduzetnik opštim aktom uređuje školsku spremu, radno iskustvo i ostale uslove za lice koje vodi poslovne knjige i sastavlja finansijske izveštaje" (ostali uslovi proističu iz zahteva Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe).**

**Prema odredbi stava 1. člana 17. Zakona o računovodstvu i reviziji: "Vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja pravno lice, odnosno preduzetnik može poveriti ugovorom, u skladu sa ovim zakonom, privrednom društvu ili preduzetniku registrovanom za pružanje računovodstvenih usluga koji ima zaposlena lica kojima poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja i koji ispunjavaju uslove iz opšteg akta."**

**Odredbom stava 4. člana 2. Zakona propisano je sledeće: "Pod internom regulativom podrazumevaju se opšti akti koje donosi pravno lice, odnosno preduzetnik, a koji sadrže posebna uputstva i smernice za vođenje poslovnih knjiga, računovodstvenu politiku za priznavanje, procenjivanje imovine i obaveza, prihoda i rashoda, uputstva i smernice za usvajanje, dostavljanje i obelodanjivanje finansijskih izveštaja, kao i druga pitanja vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja za koja je ovim zakonom propisano da se uređuju opštim aktom pravnog lica, odnosno preduzetnika, u skladu sa zakonskom i profesionalnom regulativom."**

**66**

**Iz prethodno navedenog i citiranih odredbi Zakona nedvosmisleno proističe da je obaveza pravnih lica i preduzetnika da njihova interna računovodstvena regulativa, odnosno opšta akta koja donose, budu u skladu sa zakonskom i profesionalnom računovodstvenom regulativom.**

**Pod profesionalnom regulativom, u smislu važećeg Zakona o računovodstvu i reviziji, a saglasno odredbi stava 3. člana 2. Zakona, između ostalog, podrazumeva se i Etički kodeks za profesionalne računovođe (Code of Ethics for Professional Accountants).**

**U Republici Srbiji u primeni je IFAC-ov *Etički kodeks za profesionalne računovođe*, koji je 2003. godine Savez računovođa i revizora**

Srbije prihvatio, na osnovu člana 2. i 3. Zakona o računovodstvu i reviziji ("Službeni list SRJ", br. 71/2002) i neposredno se primenjuje na sve profesionalne računovođe.

Takva zakonska rešenja, koja podrazumevaju obaveznost primene profesionalne regulative, uključujući i Etički kodeks za profesionalne računovođe predstavljaju kontinuitet sa prethodnom važećom računovodstvenom regulativom koja se odnosi na osposobljavanje profesionalnih računovođa.

I u prethodnim zakonskim rešenjima (kao i u sada važećim) zakonska regulativa tesno i neraskidivo je povezana sa rešenjima iz profesionalne regulative i jedino zajedno, međusobnim dopunjavanjem i uspostavljanjem odgovarajućeg normativnog sklada, mogu činiti celovitu i sveobuhvatnu računovodstvenu regulativu, posebno u oblasti koja se odnosi na profesionalno osposobljavanje računovođa.

Etički kodeks za profesionalne računovođe propisuje potrebne uslove profesionalne osposobljenosti koje mora da ispunjava računovođa kome se poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja.

#### *Javni interes*

*Javni interes - kolektivno dobro zajednice ljudi i institucija kojima računovođe pružaju profesionalne usluge, kako na nacionalnom tako i na međunarodnom nivou.*

67

### **Izvod iz IFAC\_\_ IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe**

Paragrafom 100.4 IFAC -ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe ustanovljeni su osnovni principi koje profesionalni računovođa mora da poštuje, a to su: *Integritet; Objektivnost; Poverljivost; Profesionalno ponašanje; i Profesionalna osposobljenost i dužna pažnja.*

Odredbe (paragrafi 130.1 do 130.6) sadržane u **Odeljku 130** IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe "**Profesionalna osposobljenost i dužna pažnja**" glase:

130.1 Princip profesionalne osposobljenosti i dužne pažnje obavezuje profesionalne računovođe na:

(a) održavanje profesionalnog znanja i veština na nivou kojim se obezbeđuje kompetentne profesionalne usluge klijentima ili poslodavcima; i

(b) posvećen pažljiv rad prilikom pružanja profesionalnih usluga u skladu sa primenljivim tehničkim i profesionalnim standardima.

130.2 Kompetentna profesionalna usluga podrazumeva stručno prosuđivanje prilikom primene profesionalnog znanja i veština u izvršavanju takve usluge. Profesionalna osposobljenost je podeljena u dve faze:

(a) sticanje profesionalne osposobljenosti: (*podrazumeva stečen certifikat o odgovarajućem profesionalnom zvanju, kod nacionalne profesionalne organizacije članice IFAC-a*) i

(b) održavanje profesionalne osposobljenosti.

130.3 Održavanje profesionalne osposobljenosti zahteva kontinuirano praćenje i razumevanje relevantnog stručno profesionalnog i poslovnog razvoja. Kontinuiranim profesionalnim usavršavanjem se razvija i održava osposobljenost koja omogućava profesionalnom računovođi da u okviru svog profesionalnog okruženja radi na kompetentan način.

130.4 Posvećeni rad podrazumeva odgovornost pažljivog, detaljnog i pravovremenog delovanja u skladu sa zahtevima zadataka.

130.5 Profesionalni računovođa treba da preduzme korake u cilju obezbeđivanja da lica koja rade pod njegovom nadležnošću u profesionalnom pogledu imaju odgovarajući stepen obučenosti i nadzora.

130.6 Kad god je to prikladno, profesionalni računovođa treba da klijente, poslodavce ili druge korisnike profesionalnih usluga informiše o ograničenjima sadržanim uslugama kako se izražavanje mišljenja ne bi pogrešno tumačilo kao iznošenje činjeničnih tvrdnji.

68

Znači, prema Zakonu, odnosno IFAC-ovom Etičkom kodeksu za profesionalne računovođe, čiju obaveznu primenu nalaže Zakon o računovodstvu i reviziji, profesionalna osposobljenost računovođe podrazumeva:

1) stečeno **profesionalno zvanje ("računovođa", "samostalni računovođa", "ovlašćeni računovođa", ili "ovlašćeni javni računovođa")** po

zakonu, odnosno nacionalnom računovodstvenom obrazovnom standardu ROS 31<sub>1</sub> kod Saveza računovođa i revizora Srbije registrovane profesionalne organizacije, za obavljanje ove delatnosti - članice Međunarodne federacije računovođa (IFAC-a), i

2) ostvarenu **kontinuiranu edukaciju** - održavanje profesionalne osposobljenosti koja zahteva stalno profesionalno usavršavanje u skladu sa Međunarodnim standardom edukacije IES 7 (ostvarivanje 40 poena u toku jedne kalendarske godine ili 120 poena u toku tri godine), a usavršavanje je saglasno i članu 6. stav 2. Zakona o računovodstvu i reviziji, kao i članu 49. Zakona o radu.

To podrazumeva da su entiteti iz člana 1. Zakona, obavezni da internim aktom pod "ostalim uslovima" iz člana 16. Zakona propišu profesionalno zvanje u računovodstvu i ostvarenu kontinuiranu edukaciju za zaposleno, odgovorno lice na poslovima vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja, u skladu sa IFAC-ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe.

Uvažavajući princip kontinuiteta, odredbom stava 1. člana 73. sada važećeg Zakona o računovodstvu i reviziji propisano je da se licima koja su do dana stupanja na snagu ovog zakona stekla stručna zvanja u skladu sa Zakonom o računovodstvu ("Službeni list SRJ", br. 46/96, 74/99, 22/01 i 71/01) i Zakonom o računovodstvu i reviziji ("Službeni list SRJ", broj 71/02 i "Službeni glasnik RS", broj 55/04), priznaju ta zvanja.

Cilj ove odredbe nije formalno priznavanje profesionalnih zvanja, jer su ona već priznata, odnosno stečena saglasno prethodnoj regulativi, te

pravni značaj i domašaj i ove odredbe treba posmatrati u kontekstu odredbi člana 16. Zakona, jer u suprotnom ne bi imala nikakav pravni značaj. Saglasno svemu iznetom, obaveza pravnih lica i preduzetnika je da internom regulativom - opštim aktom utvrde posebne uslove, odgovarajuće profesionalno zvanje, za odgovorna lica kojima se poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja u svemu u skladu sa zakonskom i profesionalnom računovodstvenom regulativom, a što podrazumeva i obavezu Nacionalni računovodstveni obrazovni standard ROS 31 (raniji naziv JRS 31) donet je na osnovu člana 11. stav 2. Zakona o računovodstvu, "Službeni list SRJ", br. 18/93, revidiran i usklađen sa međunarodnim standardima edukacije IES i zahtevima iz IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe, u skladu sa čl. 2, 3, 21. i 32. Zakona o računovodstvu i reviziji, "Službeni list SRJ", br. 71/2002.

69

pravnih lica i preduzetnika da opštim aktom (internom regulativom) utvrde, polazeći od sopstvenih potreba, odgovarajući nivo profesionalnog zvanja iz člana 73. Zakona o računovodstvu i reviziji i profesionalne osposobljenosti, u skladu sa Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe, odgovarajuću školsku spremu i potrebno radno iskustvo za profesionalnog računovođu iz člana 16. Zakona, odnosno za lice kome se poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, uz uvažavanje činjenice da su poslovi koje obavlja profesionalni računovođa (rukovodilac računovodstva, šef računovodstva i sl.) izuzetno složeni, specifični i da zahtevaju posebnu stručnu profesionalnu osposobljenost izvršioca.

Shodno svemu iznetom, a saglasno čl. 2, 16, 17. i 73. Zakona, pravno lice, odnosno preduzetnik, iz člana 1. Zakona, obavezan je da vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, poverava:

1. **profesionalnom računovođi (zaposlenom** kod pravnog lica, odnosno kod preduzetnika čije se vode poslovne knjige) koji ima odgovarajuću školsku spremu i radno iskustvo i odgovarajuće profesionalno zvanje u računovodstvu i ostvarenu kontinuranu edukaciju, kako obavezuje Etički kodeks za profesionalne računovođe, odnosno \_\_\_\_\_ Zakon (navedene uslove pravno lice i preduzetnik utvrđuje internom regulativom – Pravilnikom o računovodstvu i Pravilnikom o organizaciji i sistematizaciji poslova); ili

2. **privrednom društvu ili preduzetniku**, u skladu sa članom 17.

Zakona, i to:

2.1. koje je registrovano za pružanje računovodstvenih usluga (šifra 74120 prema Zakonu o klasifikaciji delatnosti i o registru jedinica razvrstavanja);

2.2. koje ima zaposlene profesionalne računovođe (koje vode poslovne knjige i sastavljaju finansijske izveštaje, a ispunjavaju uslove utvrđene internom regulativom u pogledu školske spreme, radnog iskustva i licence o profesionalnoj osposobljenosti za pružanje usluga računovodstva, po osnovu stečenog profesionalnog zvanja i ostvarene kontinurane edukacije), u skladu

sa Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe; i

2.3. sa kojim ima zaključen ugovor o poveravanju vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja, odnosno pružanju računovodstvenih usluga.

70

**Raspoređivanje profesionalnog licenciranog računovođe kao odgovornog lica za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja u skladu sa internom i profesionalnom regulativom je zakonska obaveza iz čl. 2, 16, 17. i 73. Zakona o računovodstvu i reviziji**

Odredbom stava 2. člana 16. Zakona o računovodstvu i reviziji

propisano je da "pravno lice i preduzetnik opštim aktom određuje lice zaposleno kod pravnog lica i preduzetnika kome poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja".

Citirana odredba, slučajno ili namerno, svakako je nevešto

formulisana i kao takva teško primenljiva u praksi. U svakom slučaju, misli se na internu regulativu.

Iz ovakve formulacije bi se moglo zaključiti da je pravno lice,

odnosno preduzetnik dužan da opštim aktom odredi lice, po imenu i

prezimenom, kome poverava obavezu vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja.

Odmah se nameće pitanje šta sa preduzetnicima, s obzirom na to da je od-

redbom stava 5. člana 2. Zakona o računovodstvu i reviziji utvrđeno da

preduzetnik može, ali ne mora, da donosi opšta akta. Bez obzira na loše

zakonsko rešenje, imajući u vidu ostale odredbe Zakona, preduzetnik je ipak

dužan da internom regulativom uredi pitanja vezana za primenu čl. 2, 16. i 17.

Zakona o računovodstvu i reviziji.

Sa druge strane, u pravnoj teoriji i praksi, pod opštim aktom se

podrazumeva akt kojim se na opšti način regulišu određeni odnosi, odnosno

koji sadrži opšte pravne norme, na osnovu kojeg se ostvaraju, odnosno iz njega

izviru pojedinačni pravni akti.

U tom smislu, preferiramo stav, da internom regulativom treba

odrediti da se vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja

poverava licu zaposlenom na poslovima, na primer, šefa računovodstva, šefa

računovodstva i finansija, rukovodioca sektora, službi, odeljenja i sl., a

ugovorom o radu koji se zaključuje sa tim licem konkretizovaće se o kom se

zaposlenom licu radi (po imenu i prezimenom).

U suprotnom sa svakom promenom lica koje radi na poslovima vođenja

poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja, nužno bi se menjao i

opšti akt, što bi kod pravnih lica kod kojih je nadležni organ za donošenje

opštih akata (u smislu Zakona o računovodstvu i reviziji) skupština ili

upravni odbor (a što je u praksi čest slučaj) predstavljalo nepotrebno

opterećenje i suviše formalizovanje, koje bi znatno otežalo redovno

poslovanje ovih subjekata.

71

**Odgovornost organa upravljanja**

Pored navedenog, neophodno je posebno ukazati i na odgovornost uprave,

prema članu 28. Zakona o računovodstvu i reviziji. Organi upravljanja, odnosno članovi upravnih odbora, direktori, menadžeri i preduzetnici, saglasno pomenutoj odredbi, odgovorni su za istinito i pošteno sastavljanje i prikazivanje finansijskih izveštaja.

Članom 16. Zakona propisana je obaveza pravnih lica i preduzetnika da imaju zaposleno lice za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, a uprava internim aktom utvrđuje potrebnu profesionalnu stručnost lica iz člana 73. Zakona, kome poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, što dodatno uvećava odgovornost uprave.

**Time, u slučaju da uprava ne propiše internim aktom i ne poveri vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, profesionalno-stručnom licu-profesionalnom računovođi sa odgovarajućim profesionalnim zvanjem i licencom o profesionalnoj osposobljenosti, u skladu sa IFAC-ovim Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe, propisanim članom 2. stav 3. Zakona praktično svu odgovornost za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja preuzima na sebe.**

**Zbog toga je u interesu menadžmenta da profesionalno stručan i etički opredeljen profesionalni računovođa bude deo menadžerskog tima. U tom smislu, a shodno zakonskoj i profesionalnoj regulativi, obaveza organa upravljanja je da internom regulativom utvrdi potreban i odgovarajući nivo profesionalnog zvanja za lice odgovorno za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, koje ispunjava uslove iz IFAC-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe i koje će poverene poslove obavljati na najvišem nivou kvaliteta.**

**Obavezu poštovanja Zakona, a posebno Etičkog kodeksa, imaju pre svih profesionalne računovođe i u tom smislu neophodno je da upoznaju rukovodstvo pravnog lica i preduzetnike sa njihovom odgovornošću i posledicama, ukoliko vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja povere nestručnom ili nedovoljno osposobljenom licu. Posebnu odgovornost imaju i klijenti kojima se pružaju usluge vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja, jer kako profesionalni računovođa u javnoj praksi mora poštovati zakonske propise i etičke zahteve prilikom pružanja računovodstvenih usluga, takvu obavezu imaju i korisnici računovodstvenih usluga.**

**Poveravanje vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja, suprotno zakonskim odredbama, sankcionisano je u skladu sa odredbama člana 68. Zakona, novčanom kaznom od 100.000,00 do 3.000.000,00**

**72 dinara za pravno lice, odnosno od 5.000,00 do 150.000,00 dinara za odgovorno lice u pravnom licu, a za preduzetnika od 5.000,00 do 500.000,00 dinara.**

**Dužnost profesionalnih računovođa - članova Saveza RR Srbije je da upoznaju organe upravljanja sa obavezama pravnog lica i preduzetnika iz člana 1. Zakona, a koje proističu iz čl. 2, 16, 17. i 73. (po kom je priznati više desetina hiljada profesionalnih računovodstvenih zvanja) Zakona o računovodstvu i reviziji i da ih upozore na zakonsku obavezu poveravanja**

vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja profesionalnom licenciranom računovođi, kao i na posledice u slučaju nepostupanja u skladu sa zakonskom i profesionalnom regulativom.

### **Obaveza registrovanja računovodstvenih usluga**

Članom 17. Zakona, između ostalog, propisano je da vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja pravno lice, odnosno preduzetnik može poveriti privrednom društvu ili preduzetniku registrovanom za pružanje računovodstvenih usluga.

Kao što se vidi, zakonodavac insistira na tome da privredno društvo, odnosno preduzetnik koji pruža računovodstvene usluge, pored toga što mora imati zaposlenog profesionalnog računovođu, treba da ima i registrovanu delatnost za pružanje računovodstvenih usluga.

Kako se kod nadležnog organa, odnosno Agencije za privredne registre, registruje samo pretežna delatnost, iz toga jasno proističe da ove poslove (zbog svoje specifičnosti i važnosti uloge u privrednom sistemu jedne zemlje) mogu obavljati samo usko specijalizovani privredni subjekti (i to isključivo privredno društvo ili preduzetnik) čija je osnovna (registrovana) ili jedina delatnost pružanje računovodstvenih usluga (74120 – *Računovodstveni i knjigovodstveni poslovi, savetodavni poslovi u vezi s porezom i sl.*).

Posebno ističemo i da se vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja mogu poveriti isključivo preduzetniku ili privrednom društvu (preduzeću u širem smislu reči) registrovanom za pružanje računovodstvenih usluga koje ima kao zaposleno/a lice/a profesionalne računovođe sa odgovarajućim profesionalnim zvanjem i odgovarajućom licencom o profesionalnoj osposobljenosti, što privredno društvo i preduzetnik propisuje internim aktom, prema čl. 16. i 17. Zakona.

Na tržištu računovodstvenih, revizorskih i konsalting usluga posebnu obavezu i odgovornost za kvalitet finansijskog izveštavanja imaju profesionalne računovođe u javnoj praksi, što znači da profesionalne računovođe osnivači privrednih društava, odnosno zaposleni kod privrednih društava i preduzetnici registrovani za pružanje računovodstvenih usluga imaju najveću

### **73 odgovornost**

za doslednu primenu zakonskih propisa, prilikom pružanja usluga vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja. Stoga, zaposlene profesionalne računovođe kod entiteta iz člana 17. Zakona moraju ispoštovati zakonske odredbe, a naročito zahteve IFAC-ovog *Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe*.

### **Zadruga računovođa ne mogu pružati usluge**

#### **vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja**

Vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja ne mogu se poveriti drugim oblicima organizovanja, niti se ovi poslovi mogu obavljati preko "zadruga računovođa".

Eventualno takvo obavljanje ove delatnosti ili poveravanje vođenja

poslovnih knjiga zadruzi suprotno je Zakonu i sankcionisano članom 68. stav 1. tačka 6) Zakona, kao privredni prestup za koji je zaprećena novčana kazna od 100.000,00 do 3.000.000,00 dinara za pravno lice, odnosno od 100.000,00 do 150.000,00 dinara za odgovorno lice u pravnom licu, a za preduzetnika zaprećena je novčana kazna za prekršaj u iznosu od 5.000,00 do 500.000,00 dinara.

### **Vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja ne može se obavljati po osnovu ugovora o delu**

Kao što smo na početku istakli, pravno lice, odnosno preduzetnik može vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja poveriti **zaposlenom** licu (kod tog pravnog lica) ili privrednom društvu, odnosno preduzetniku koji ima lice zaposleno za poslove vođenja poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja.

To **podrazumeva radni odnos**, osim kada računovodstvene usluge neposredno pruža preduzetnik, koji kao fizičko lice, radi sticanja dobiti, u vidu zanimanja, obavlja registrovanu delatnost, bez zasnivanja radnog odnosa u formalno-pravnom smislu.

Znači, poslovi vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja, s obzirom na to da nisu privremenog, odnosno povremenog karaktera, **ne mogu se obavljati po osnovu ugovora o privremeno-povremenim poslovima, kao ni po osnovu ugovora o delu**, jer se ne radi o određenom-konkretnom poslu, već o poslovima koji su trajnog karaktera i iziskuju stalno radno angažovanje. Kazne propisane članom 68. Zakona o računovodstvu i reviziji, bliže označene u prethodnom podglavlju, odnose se i na ove slučajeve.

### **Zaključivanje ugovora**

#### **o pružanju računovodstvenih usluga**

Odredbom stav 1. člana 17. Zakona o računovodstvu i reviziji, između ostalog, propisano je da vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih

74  
izveštaja pravno lice, odnosno preduzetnik **može poveriti ugovorom**, u skladu sa Zakonom, preduzetniku ili privrednom društvu registrovanom za pružanje računovodstvenih usluga, koji ima zaposlena lica kojima poverava vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja i koji ispunjavaju prethodno navedene uslove, u vezi sa profesionalnom osposobljenošću.

I ova odredba, kao i mnoge druge u Zakonu o računovodstvu i reviziji, nedorečena je i konfuzna, pa unosi pravnu nesigurnost, u smislu njenog pravnog značenja i domašaja. Ukoliko je zakonodavac imao nameru da se ugovori o pružanju računovodstvenih usluga zaključuju u pismenoj formi, u skladu sa tim je morao i da formuliše pomenutu odredbu, jer da bi ovaj tip ugovora bio takozvani "formalni ugovor", neophodno je to predmetnom odredbom i jasno definisati (formalni ugovori su ugovori za čije se zaključenje, pored ostalih uslova potrebnih za nastanak, zakonom zahteva i ispunjenje određene forme-najčešće pismene).

Prema sada važećoj odredbi, s obzirom na to da Zakon ne zahteva pismenu formu, ugovor o pružanju računovodstvenih usluga može biti zaključen i u

usmenoj formi, odnosno dovoljna je samo saglasnost volja dvaju ili više lica, o bitnim elementima ugovora (prema odredbi člana 67. Zakona o obligacionim odnosima, zaključenje ugovora ne podleže nikakvoj formi, osim ako je zakonom drukčije određeno, a prema članu 26. istog zakona, ugovor je zaključen kada se ugovorne strane saglase u vezi sa bitnim sastojcima ugovora).

U svakom slučaju, bez obzira na nedorečenost i nejasnošću, odnosno lošu formulaciju mnogih odredaba Zakona, pa i ove odredbe, imajući u vidu specifičnost računovodstvenih poslova i odgovornost koja iz tih poslova proističe, **preporuka Saveza računovođa i revizora Srbije je da se ugovor o pružanju računovodstvenih usluga obavezno zaključuje u pismenoj formi.**  
*Raniji prevodi Međunarodnih računovodstvenih standarda*

75

## **KLJUČNE DEFINICIJE**

U IFAC-ovom Etičkom kodeksu za profesionalne računovođe sledeći izrazi imaju sledeća značenja koja su im data:

### **Profesionalni računovođa**

Pojedinac koji je član IFAC-ove organizacije članica.

### **Zaposleni profesionalni računovođa**

Profesionalni računovođa zaposlen ili angažovan na izvršnom ili neizvršnom radnom mestu u oblastima kao što su trgovina, privreda, usluge, javni sektor, obrazovanje, neprofitni sektor, regulativna tela ili profesionalna tela, ili profesionalni računovođa koji radi po ugovoru sa takvim pravnim licima.

### **Profesionalni računovođa u javnoj praksi**

Profesionalni računovođa, bez obzira na njegovu funkcionalnu klasifikaciju (npr. revizija, porez, ili konsultovanje) u firmi koji pruža profesionalne usluge. Ovaj termin se takođe koristi kada se misli na firmu profesionalnih računovođa u javnoj praksi. Profesionalna usluga, Usluge u kojima se zahteva računovostvo ili slične tehnike koje obavlja profesionalni računovođa a uključuju usluge računovostva, revizije, poreskog i menadžmenta konsaltinga i usluge finansijskog menadžmenta.

### **Sadašnji računovođa**

Profesionalni računovođa zaposlen u javnoj praksi koji je trenutno na mestu revizora ili obavlja računovodstvene, poreske, konsultanske ili slične profesionalne usluge za klijenta.

### **Angažovanje revizije finansijskog izveštaja**

Razumno angažovanje na osnovu koga se pruža uveravanje u kome profesionalni računovođa zaposlen u javnoj praksi izražava mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji pripremljeni u svim značajnim aspektima u skladu sa utvrđenim okvirom finansijskog izveštavanja, kao što je angažovanje vođeno u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Ovo uključuje i Statutarnu reviziju, što predstavlja reviziju finansijskog izveštaja a koja se zahteva zakonski ili po drugoj regulativi.

### **Računovodstvena firma**

Računovodstvena firma (privredno društvo, preduzetnik) je \_\_\_\_\_ skup koga čine pojedinac, partnerstvo ili korporacija profesionalnih računovođa, entitet koji kontroliše takve strane i entitet koga takve strane kontrolišu.

76

## **SAVEZ RAČUNOVOĐA I REVIZORA SRBIJE**

### **ODLUKA O PRIMENI**

### **IFAC-ovog ETIČKOGI KODEKSA**

## **ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE**

**– SAOPŠTENJE POLITIKE –**

**Izvršni odbor Saveza računovođa i revizora Srbije je, 2002. godine, doneo odluku da prihvata tekst IFAC–ovog *Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe* i sve promene koje usvoji IFAC–ov Komitet za etiku. S tim u vezi, Izvršni odbor Saveza saopštava da su svi članovi Saveza računovođa i revizora Srbije obavezni da ovaj revidirani kodeks, odobren od strane nadležnog komiteta IFAC–a, primenjuju prilikom vršenja profesionalnih usluga (računovodstvo, revizija, finansijski i poreski konsalting) koje obavljaju u Srbiji, počev od 30.06.2006. godine.**

**Uvođenje i sprovođenje etičkih zahteva**

**1. Savez računovođa i revizora Srbije, sprovodeći misiju Međunarodne federacije računovođa, definisanu u tački 2 njenog Statuta, odnosno "jačanje i razvoj računovodstvene profesije u čitavom svetu, sposobne da pruža usluge dosledno visokog kvaliteta i u javnom interesu", prihvatio je profesionalnu obavezu uvođenja i sprovođenja međunarodne profesionalne regulative, kako bi profesionalne računovođe u Srbiji, članovi Saveza, bili nosioci ostvarivanja citirane misije, u opštem interesu. Radi ostvarenja tog cilja, Savez se opredelio za objavljivanje svih dokumenata koje IFAC objavi, edukujući svoje članstvo za njihovu primenu.**

**2. Savez smatra da jedan od segmenata međunarodne profesionalne regulative, IFAC–ov *Etički kodeks za profesionalne računovođe*, čija je primena obavezujuća i prema Zakonu o računovodstvu i reviziji ("Službeni glasnik" RS br.46/06), predstavlja dokument od izuzetnog značaja za računovodstvenu profesiju. U tom smislu, ovaj dokument se uvodi u računovodstvenu praksu, kao obavezujući za sve profesionalne računovođe, članove Saveza, sa svim posledicama njegovog nepoštovanja.**

**3. Prihvatanjem etičkih zahteva Međunarodne federacije računovođa, Savez je prihvatio obavezu potpunog upoznavanja svih članova pojedinačno, sa svim zahtevima iz Kodeksa i to čini putem ovog izdanja, infomativnih glasila, određenih tehničkih saopštenja i programa kontinuiranih obrazovnih aktivnosti.**

**4. Za primenu etičkih standarda, u Savezu računovođa i revizora Srbije zaduženi su članovi izvršnih organa, čiju obavezu predstavljaju tumačenja,**

**77**

**pružanje saveta i konsultacije povodom\_\_**

dilema koje nastanu u vezi sa

(ne)poštovanjem etičkih zahteva.

**5. U procesu praćenja primene etičkih standarda, posebno mesto ima Disciplinski odbor, čija ovlašćenja i postupak rada su propisani Pravilnikom o disciplinskoj odgovornosti.**

**6. Većina računovođa, članova Saveza, će se pridržavati etičkih zahteva koji se na njih odnose, bez bilo kakve potrebe za prinudom ili sankcijama. Ipak, biće slučajeva kada će se od tih zahteva odstupiti zbog greške, previda ili nedovoljnog razumevanja, pa profesionalne računovođe neće uspeti da ih se pridržavaju. U interesu je profesije i svih njenih članova da šira javnost**

veruje da će za propust u pridržavanju etičkih zahteva, u okviru profesije, biti sprovedena istraga i, kada bude potrebno, preduzete disciplinske mere.

7. Pojedinačni članovi računovodstvene profesije treba da budu spremni da opravdaju svako odstupanje od etičkih zahteva. Propust u ponašanju u skladu sa etičkim zahtevima, ili nemogućnost da se opravda odstupanje od tih zahteva, smatraju se neprofesionalnim ponašanjem koje može da dovede do preduzimanja disciplinskih mera.

8. Ovlašćenje za pokretanje disciplinskih mera, u Savezu računovođa i revizora Srbije, ima Disciplinski odbor Saveza, na osnovu zahteva za pokretanjem disciplinskog postupka, koji mogu da podnesu: članovi organa Saveza, organi Saveza, organi Društava računovođa i revizora, poslodavci, klijenti, državni organi i druge profesionalne računovođe.

9. Disciplinske mere se preduzimaju u vezi sa:

- propustima vezanim za pridržavanje utvrđenih standarda o profesionalnoj odgovornosti, kvalifikacijama ili osposobljenosti;
- nepridržavanjem zakona i etičkih pravila;
- ponašanjem koje diskredituje profesiju i
- nepoštenim ponašanjem.

10. Na osnovu prijave i zahteva za pokretanjem disciplinskog postupka, protiv profesionalnog računovođe Disciplinski odbor pokreće disciplinski postupak, u skladu sa Pravilnikom o disciplinskoj odgovornosti profesionalnih računovođa Saveza računovođa i revizora Srbije. Na osnovu prijave, Disciplinski odbor, najpre pokreće istražni postupak. Istrage se mogu sprovoditi usmeno ili putem prepiske. Prilikom sprovođenja istrage navodi se ime člana profesije protiv koga postoji prijava, kao i subjekta koji je podneo prijavu.

11. Na osnovu rezultata pokrenute istrage, Disciplinski odbor odlučuju da li će pokrenuti disciplinski postupak. Disciplinski odbor  
78

može, ako ima dovoljno elemenata, pokrenuti disciplinski postupak i bez prethodne istrage. Disciplinski postupak je uvek hitan.

12. Disciplinski postupak vodi Disciplinski odbor, na način utvrđen Pravilnikom.

13. Sankcije koje proizilaze iz disciplinskog postupka mogu biti sledeće:

- interna opomena,
- javna opomena,
- novčana kazna,
- privremena zabrana obavljanja profesionalne delatnosti u trajanju do tri godine (neizdavanje profesionalne licence),
- isključenje iz Saveza i stavljanje van snage sertifikata i profesionalne licence.

14. Pravo žalbe u utvrđenom roku imaju i podnosilac prijave i profesionalni računovođa protiv koga se vodi disciplinski postupak. Žalba se podnosi Izvršnom odboru Saveza, kao drugostepenom organu.

15. Organi koji odlučuju o disciplinskoj odgovornosti odlučuju i o objavljivanju svojih odluka u glasilima Saveza.