

*Др Радиша Радовановић,
професор Економског факултета, Београд*

Измене закона о ревизији

Закон о ревизији рачуноводствених исказа је донела Савезна скупштина на седници Већа грађана од 18. јуна 1996. године и на седници Већа Република од 27. јуна 1996. године, а објављен је у "Службеном листу СРЈ" бр 30/96. Припреме за доношење овог Закона су трајале око пет година.

Закон о изменама и допунама Закона о ревизији рачуноводствених исказа је усвојила Савезна Скупштина на седницама својих већа које су одржане 24. децембра 1999. године, а објављен је у "Службеном листу СРЈ" бр. 74/99. Полазећи од Закона о рачуноводству ("Службени лист СРЈ бр. 46/96) у коме се не користи реч "исказ" већ "извештај" промењен је и назив Закона о ревизији рачуноводствених исказа тако да гласи Закон о ревизији рачуноводствених извештаја.

Највеће измене овог законског прописа односе се на (1) увођење управног надзора над радом предузећа за ревизију, (2) звања у ревизији и (3) мишљење овлашћеног ревизора.

(1) Савезни орган надлежан за послове финансија, односно Савезно министарство за финансије, издаје предузећима за ревизију дозволу за обављање послова ревизије и, истовремено, врши управни надзор над спровођењем Закона о ревизији рачуноводствених извештаја, тј. над радом предузећа за ревизију. На тај начин елиминише се правна празнина из Закона о ревизији рачуноводствених исказа из 1996. године. Управни надзор над радом предузећа за ревизију је уређен са нових пет чланова (31а, 31б, 31в, 31г, 31д) у посебно издвојеном одељку (4а) Закона о изменама и допунама Закона о ревизији рачуноводствених исказа. Уколико савезни орган који је надлежан за послове финансија утврди да је предузеће за ревизију сво-

јим општим или појединачним актом или предузетом радњом повредило одредбе закона и на закону заснованих прописа има обавезу и овлашћење да:

"1) предложи предузимање превентивних и других мера ради спречавања, односно отклањања повреде закона и других прописа и одреди рок за њихово спровођење;

2) поднесе пријаву надлежном органу за учињени привредни преступ и захтева покретање прекршајног поступка;

3) изрекне управну меру, односно одузме дозволу за рад ." (члан 31в).

(2) Звања у ревизији су уређена у посебној глави (3) Закона о изменама и допунама Закона о ревизији рачуноводствених исказа. Према члану 13. овог Закона звања у ревизији су : овлашћени ревизор и ревизор. Овлашћени ревизор је независно стручно лице које обавља ревизију и одговара за правилност обављања ревизије, састављање извештаја о ревизији и изражавање мишљења да ли су рачуноводствени извештаји састављени објективно и истинито . Ревизор је независно стручно лице које обавља ревизију у складу са стандардима ревизије, под надзором овлашћеног ревизора."

Звање овлашћеног ревизора може да стекне лице које испуњава опште услове (кумулативно) --1) да је југословенски држављанин , 2) да има високу стручну спрему економско - финансијске струке, 3) да није осуђивано за кривична дела која га чине недостојним за обављање ревизије и посебне услове (алтернативно)--1) да је положио испит за овлашћеног ревизора и има најмање две године радног искуства на пословима ревизије у звању ревизора, 2) да има докторат економских наука из области ревизије и објављене радове из области теорије и праксе ревизије, 3) да је оспособљено за обављање послова ревизије уз поседовање одговарајуће исправе код ревизорских организација у иностранству, које утврђује Савезна влада.

Звање ревизора може да стекне лице које испуњава наведене опште услове (кумулативно) за стицање звања овлашћеног ревизора и, такође, посебне услове (алтернативно) --1) да је положио испит за ревизора и има најмање две године радног искуства у предузећу за ревизију, 2) да је положио испит за ревизора и има три године радног искуства на пословима: а) инспекције и контроле у Служби друштвеног књиговодства, Служби за платни промет и финансијски надзор, Народној банци Југославије - Заводу за обрачун и плаћања, б) стручне унутрашње контроле рачуноводствених извештаја односно интерне ревизије правног лица, в) инспекције јавних прихода, г) девизне инспекције, д) буџетске инспекције, ђ) банкарске контроле или инспекције, е) задружне ревизије или ж) процене вредности имовине и капитала, 3) да има магистратуру економских наука из области ревизије и објављене радове из области теорије и праксе ревизије, 4) да је стекао звање овлашћеног рачуновође у складу са Законом о рачуноводству.

Савезна влада доноси програм за полагање испита за стицање звања у ревизији а Савезни орган надлежан за послове финансија односно Савезно министарство

за финансије образује комисију пред којом се полажу испити за стицање звања у ревизији.

Иначе, програм за полагање испита за стицање звања у ревизији садржи називе предмета, начин и рокове полагања испита.

(3) Мишљење овлашћеног ревизора је у Закону о изменама и допунама Закона о ревизији рачуноводствених исказа у потпуности усаглашено са Међународним стандардима ревизије, који се од децембра 1997. године непосредно примењују у нашој земљи. Према члану 25. овог закона мишљење овлашћеног ревизора може бити:

- 1) позитивно - да су рачуноводствени извештаји објективни и истинити;
- 2) мишљење са резервом - да се овлашћени ревизор не слаже са исказивањем одређених позиција у рачуноводственим извештајима;
- 3) уздржавајуће - да постоје пословни догађаји или потенцијалне обавезе чији је исход неизвесан или ограничења у обиму ревизије, због којих се мишљење не може изразити;

негативно - да рачуноводствени извештаји нису објективни и истинити."

У односу на Закон о ревизији рачуноводствених исказа из 1996. године (који је прописивао позитивно, уздржавајуће и негативно мишљење овлашћеног ревизора) Законом о изменама и допунама Закона о ревизији рачуноводствених исказа из 1999. године предвиђено је и изражавање мишљења овлашћеног ревизора са резервом, које је, иначе веома често заступљено у пракси ревизије (поготово када је реч о првој години ревизије код неког клијента).

Поред наведених и експлицираних највећих измена овог законског прописа које се односе на увођење управног надзора над радом предузећа за ревизију, звања у ревизији и (врсте, модалитете) мишљења овлашћеног ревизора бројне су и друге измене и допуне Закона о ревизији рачуноводствених исказа које ћемо у наставку изложити.

Обвезници ревизије рачуноводствених извештаја су велика и средња предузећа (разврстана у складу са Законом о рачуноводству), банке и друге финансијске организације, организације за осигурање, берзе и берзански посредници и то за сваку пословну годину. У односу на досадашње законске одредбе нови обвезници ревизије рачуноводствених извештаја су друге финансијске организације и берзански посредници, док код малих предузећа не постоји обавеза вршења ревизије по овом закону. Наиме, мала предузећа могу бити обвезници ревизије рачуноводствених извештаја по захтеву неког другог закона и по потреби тих предузећа (члан 3).

Оснивач предузећа за ревизију је дужан да у року од 30 дана од дана добијања дозволе за рад поднесе захтев за упис предузећа за ревизију у судски регистар. У року од 30 дана, такође, али од дана добијања решења о упису у судски регистар предузеће за ревизију подноси захтев за упис у регистар предузећа за ревизију (који води Савезни орган надлежан за послове финансија) и доставља доказе о запослености на неодређено радно време овлашћених ревизора и ревизора - оверене

фотокопије уговора о раду, радне књижице и пријаве пензионом, социјалном и здравственом осигурању (члан 10).

Предузеће за ревизију може да ангажује овлашћеног ревизора и ревизора у допунски рад и о томе је дужно да у року од 30 дана од дана ангажовања достави доказе (оверене фотокопије уговора о раду и пријаве пензионом, социјалном и здравственом осигурању) Савезном органу надлежном за послове финансија. Овлашћени ревизор и ревизор могу да заснују допунски радни однос само у једном предузећу за ревизију - иначе, такав рад им се рачуна у стаж ревизије (члан 20 а).

У циљу обезбеђења независности ревизора прецизирани су још неки случајеви у којима предузеће за ревизију не може да обавља ревизију - код правног лица чији је оснивач истовремено и оснивач предузећа за ревизију, код оних правних лица са којима су предузеће за ревизију, или овлашћени ревизор или ревизор повезани путем капитала или другим уговорним односом (члан 21).

Прецизирано је време почетка осигурања од одговорности за могућу штету коју предузеће за ревизију, тј. овлашћени ревизор као потписник извештаја о ревизији, могу да нанесу трећим лицима односно корисницима извештаја о ревизији - то време је "...најдоцније до момента давања мишљења овлашћеног ревизора правном лицу" (члан 19).

Средња предузећа немају обавезу ревизије рачуноводствених извештаја за 2000. и 2001. годину изузев предузећа у која су иностранна лица уложила капитал и то најмање у износу од један милион САД долара (или у противвредности других страних средстава плаћања) као и предузећа која су трајно уложила капитал у иностранство (члан 37 а).

Подзаконски и други прописи за спровођење Закона о изменама и допунама Закона о ревизији рачуноводствених исказа донеће се у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог Закона - то значи до 3. јула 2000. године (члан 38 а). Предузећа за ревизију су, такође, дужна да у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог Закона усагласе своја општа акта и пословање са одредбама овог закона - у супротном тим предузећима за ревизију биће одузета дозвола за рад, она престају са радом и надлежни суд ће их након спроведеног поступка ликвидације брисати из одговарајућег судског регистра. Исто тако, започети поступак оснивања предузећа за ревизију на дан ступања на снагу овог Закона биће окончан по одредбама овог Закона (члан 39а).

Због терминолошке хармонизације са Законом о рачуноводству, као што смо већ напоменули, реч "исказ" у различитим падежима се замењује речју "извештај" у одговарајућим падежима и то у целом тексту Закона о изменама и допунама Закона о ревизији рачуноводствених исказа, односно Закона о ревизији рачуноводствених извештаја (члан 34).

Коначно, овај Закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у "Службеном листу СРЈ", а то значи од 3. јануара 2000. године.

* *

*

Измене и допуне Закона о ревизији рачуноводствених исказа, о којима је било речи у овом напису, су настале под утицајем праксе ревизије у нашој земљи у прошле три године његове примене. Овим изменама и допунама створене су претпоставке за даљи развој ревизије код нас и учињени су значајни кораци у правцу хармонизације наше законске регулативе из ове области са законском регулативом тржишно развијених земаља и Међународним стандардима ревизије.