

др Љубиша ДАБИЋ
редовни професор Економског факултета Универзитета у Београду

ХАРМОНИЗАЦИЈА ПРОПИСА СРБИЈЕ СА ПРОПИСИМА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ У ОБЛАСТИ РЕВИЗИЈЕ

Резиме

У раду аутор анализира новодонећа законска решења о ревизији у Србији и ставиен њихове хармонизације са релевантним прописима Европске уније, првенствено са Директивом 2006/43/ЕУ. У овом израживању засиуљен је ујореднојравни присиуи, јер се пореде домаћа решења са решењима Европске уније и земаља у окружењу (Словенија, Хрвајска, Македонија, Црна Гора и Рејублика Срјска).

У раду се јодробније разматра више релевантних иишања, и то: законска ревизија, професионална звања у области ревизије, да ли је законска ревизија комерцијална делатност или слободна професија, самостални ревизор, контрола квалитета рада друштва за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора и, на крају, одбор за јавни надзор над обављањем ревизије.

У закључку аутор истиче да је у постиуику доношења Закона о ревизији у праву Србије првенствено стручна јавност била критички насиројена према већем броју понуђених решења, али и самом концепту на којем је тај закон израђен. Једна од концептуалних поставки за доношење предметног закона била је свеобухватна и једнокрајна хармонизација прописа Србије у области ревизије са релевантном леислашвом Европске уније.

Кључне речи: ревизија, законска ревизија, Директива 2006/43/ЕУ, хармонизација прописа, слободне професије.

I Увод

Доношење Закона о ревизији (2013) у Србији¹ имало је, најпре, за непосредну последицу раздвајање законске материје о ревизији и о рачуноводству у два посебна закона. Затим, по први пут је остварен висок степен усклађености домаћег законодавства у овој области са законодавством Европске уније (ЕУ). Даље, овим законом је на свеобухватнији начин уређена материја обављања обавезне законске ревизије финансијских извештаја и њено хармонизовање са прописима ЕУ, посебно везано за следећа питања: лиценцирање ревизора; увођење самосталног ревизора; контрола квалитета обављања ревизије; надзор над радом Коморе овлашћених ревизора, друштва за ревизију и лиценцираног овлашћеног ревизора и др. Надаље, творци посебног Закона о ревизији очекују да се применом његових решења подигне квалитет и поверење у ревизорске извештаје у Србији, а што треба позитивно да се одрази на све привредне субјекте, државне органе и институције, али и на стране и домаће инвеститоре. Законска решења по први пут омогућавају спровођење контроле квалитета над радом лиценцираног овлашћеног ревизора, друштва за ревизију и самосталног ревизора, у складу са захтевима Директиве 2006/43/ЕУ.² Такође, на нивоу ЕУ дошло је до појачаног захтева да представници државе учествују у надзирању ревизорске професије (вршење јавног надзора) ради стварања уверења да ова професија делује у јавном интересу. Ради хармонизације наших прописа са одговарајућом директивом ЕУ, наш законодавац је предвидео образовање посебног тела – Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије, који ће обављати други ниво јавног надзора над радом лиценцираних овлашћених ревизора, друштва за ревизију, као и над радом Коморе овлашћених ревизора. На крају, новим законом се уводе комбиновани критеријуми за утврђивање обвезника ревизије.

У поступку доношења Закона о ревизији (и Закона о рачуноводству³) било је критичара предложених и усвојених решења. Били су мишљења да ће предложена решења довести до већег урушавања и онако урушеног система финансијског извештавања, која ће додатно оптеретити привреду, пореске обвезнике и грађане. Шта више, тражили

1 Закон о ревизији, *Сл. гласник РС*, бр. 62/2013 (даље у фуснотама: ЗОРев).

2 Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, *OJ L 157/87–107* (даље у фуснотама: Директива 2006/43/ЕУ).

3 Закон о рачуноводству, *Сл. гласник РС*, бр. 62/2013 (даље у фуснотама: ЗОР).

су од надлежног министарства да оба предложена закона повуче из поступка доношења.⁴

II Законска ревизија

Предмет регулисања Директиве 2006/43/ЕУ јесу и правила која се тичу законске ревизије годишњих и консолидованих финансијских извештаја.⁵ Сагласно поступку хармонизације наших прописа са наведеном директивом ЕУ, законодавац Србије по први пут употребљава израз „законска ревизија“ уместо „ревизија финансијских извештаја“. Законска ревизија је обавезна, а овај израз означава ревизију редовних годишњих и консолидованих финансијских извештаја, који су састављени у складу са Законом о рачуноводству.⁶

Полазећи од критеријума законске обавезе да се привредни субјект подвргне обавези законске ревизије, у праву Србије она може бити обавезна и добровољна (нпр. у праву Македоније прави се разлика између законске и уговорне ревизије⁷). Обавезна је за редовне финансијске извештаје: 1) великих и средњих привредних друштава; 2) јавних друштава, независно од њихове величине; 3) свих друштава, односно предузетника чији пословни приход остварен у претходној пословној години прелази 4.400.000 евра (обавезна законска ревизија). Такође, законска ревизија је обавезна за консолидоване финансијске извештаје матичних привредних друштава. Сва друга привредна друштва и други субјекти, који нису напред наведени, могу да врше законску ревизију својих финансијских извештаја (добровољна законска ревизија).⁸

Законска ревизија се још назива екстерна ревизија, која се према својој функцији и значају у великој мери разликује од интерне ревизије. Најпре, прва врста ревизије предмет је детаљног уређења у Закону о ревизији, док је друга врста уређена у наведеном закону само преко правног статуса интерног ревизора и примене међународних стандарда, а да је детаљније уређена у Закону о привредним друштвима и унутрашњим актима друштва. Такође, прва врста ревизије је предмет регулисања

4 Саопштење Уније послодаваца Србије, Удружења пружалаца рачуноводствених услуга и Савеза рачуновођа и ревизора Србије (3.4.2013).

5 Директива 2006/43/ЕУ, чл. 1.

6 ЗОРев, чл. 2, ст. 1, тач. 2. „Законска ревизија“ у праву ЕУ означава ревизију годишњих и консолидованих финансијских извештаја привредних друштава коју захтева компанијско право.

7 Закон за ревизија (Сл. весник на РМ, бр. 158/2010 и 135/2011), чл. 4, ст. 1, тач. 2 и 3.

8 ЗОРев, чл. 21.

Директиве 2006/43/ЕУ, а друга није. Затим, прву врсту ревизије у праву Србије врше друштва за ревизију и самостални ревизори предузетници, а другу интерни ревизори. Даље, овлашћени ревизори врше прву врсту ревизије и обавезно се лиценцирају од стране Министарства финансија, а интерни ревизори врше другу врсту ревизије и обавезно се сертификају од стране Коморе овлашћених ревизора. На крају, законска ревизија годишњих и консолидованих финансијских извештаја обавља се у складу са законом, међународним стандардима ревизије (МСР) и Кодексом професионалне етике ревизора, а добровољна ревизија обавља се сходном применом закона и других напред наведених аката.

III Професионална звања у области ревизије

Питања правног регулисања услова за обављање послова ревизије у ЕУ била су предмет регулисања Осме директиве 84/253/ЕЕЗ.⁹ Њоме су регулисани услови које су морали да испуне физичка и правна лица за обављање послова ревизије годишњих и консолидованих финансијских извештаја, с тим да је препуштено да овлашћење за обављање тих послова даје надлежни орган држава чланица ЕУ.¹⁰ Данас су ова питања на нивоу ЕУ регулисана Директивом 2006/43/ЕУ, а „законски ревизор“ се дефинише као физичко лице које је овлашћено, у складу са одредбама предметне директиве, од стране надлежних органа државе чланице ЕУ да врши законске ревизије.¹¹ У земљама у окружењу ова питања су детаљно регулисана законом о ревизији, односно законом о рачуноводству и ревизији. На пример, законодавац Словеније познаје два стручна звања у области ревизије, а регулише три стручна звања: овлашћени ревизор, самостални ревизор и овлашћени проценитељ вредности.¹² У праву Македоније постоје три професионална звања: ревизор, овлашћени ревизор и овлашћени ревизор – трговац појединац,¹³ у праву Хрватске два: овлашћени ревизор и самостални ревизор,¹⁴ у праву Црне Горе два:

9 Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents, *OJ L 126/ 20–26*.

10 Ближе о овим условима видети: М. Павић, „Услови за бављење пословима ревизије у Европској унији“, *Евројско законодавство*, бр. 6/2003, стр. 55–57.

11 Директива 2006/43/ЕУ, чл. 2, ст. 1, тач. 2.

12 Закон о ревидирању (*Урадни лист РС*, бр. 65//2008 и 63/2013), чл. 3, ст. 1, тач. 8, 10 и 31.

13 Закон за ревизија, чл. 4, ст. 1, тач. 6, 8 и 11.

14 Закон о ревизији (*Народне новине Хрвајске*, бр. 146/2005, 139/2008 и 144/2012), чл. 7–8.

овлашћени ревизор и интерни ревизор,¹⁵ а у Републици Српској једно: овлашћени ревизор.¹⁶

Ради заштите јавног интереса, а у вези са законском ревизијом финансијских извештаја, у праву Србије утврђена су четири професионална звања: овлашћени ревизор, лиценцирани овлашћени ревизор, самостални ревизор и овлашћени интерни ревизор, а у одређеном контексту и ревизор државе чланице¹⁷ и ревизор треће земље.¹⁸ Полази се од звања „овлашћени ревизор“, који се дефинише као физичко лице које је положило испит за стицање тог звања, али које није стекло важећу лиценцу за обављање послова ревизије. „Лиценцирани овлашћени ревизор“ је физичко лице са статусом овлашћеног ревизора, али и које има важећу лиценцу за обављање ревизије. „Самостални ревизор“ је лиценцирани овлашћени ревизор који има, осим важеће лиценце, и важећу дозволу за обављање ревизије у форми предузетника. „Овлашћени интерни ревизор“ је физичко лице које има одговарајуће стручно звање стечено у складу са законом, тј. које има сертификат (а не лиценцу!) Коморе овлашћених ревизора о том стеченом звању.

На основу изнетих законских дефиниција и теоријских знања могу се извући заједничка својства лица која врше послове ревизије у статусу лиценцираног овлашћеног ревизора. Наиме, ревизор је: физичко лице; независно лице; професионално лице; лице које обавља ревизију, саставља извештаје о ревизији и изражава ревизорско мишљење; лице које послове ревизије врши у складу са законом, МСР и етичким кодексом; лице које подлеже професионалној одговорности за правилност вршења ревизије; лице које се обавезно осигурава за учињену професионалну грешку; лице које послове ревизије врши у форми индивидуалног предузетника или друштва за ревизију и др.

Законодавац Србије експлицитно не регулише услове за стицање звања „овлашћени ревизор“, осим за „овлашћеног интерног ревизора“.¹⁹ Међутим, на основну систематског тумачења одредаба закона ти услови могу се утврдити. Наиме, професионална звања у области ревизије може да стекне само физичко лице које претходно испуни одређене услове,

15 Закон о рачуноводству и ревизији (*Сл. лист РЦГ*, бр. 69/2008. и 32/2011), чл. 2, ст. 1, алин. 13 и 16х.

16 Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске (*Сл. гласник Републике Српске*, бр. 36/2009), чл. 2, ст. 1, тач. ј).

17 „Ревизор државе чланице ЕУ“ је физичко лице које има важећу исправу надлежног органа државе чланице за обављање законске ревизије.

18 „Ревизор треће земље“ је физичко лице које има важећу исправу надлежног органа треће земље за обављање законске ревизије, искључујући држављане Србије који су ту исправу стекли у бившим чланицама СФРЈ, а које нису чланице ЕУ.

19 ЗОРев, чл. 44, ст. 2.

и то да има: 1) високу школску спрему; 2) радно искуство; 3) положен испит за стицање професионалног звања, и 4) које није осуђивано за кривична дела која га чине недостојним за обављање послова ревизије. Упоредујући услове за стицање професионалних звања из нашег законодавства са условима из француског и енглеског законодавства, може се констатовати да се у свим правима траже као основни услови национално држављанство, професионална оспособљеност и радно искуство, као и доказ о моралним квалитетима.²⁰ Отуда је претпоставка да су физичка лица која стичу професионална звања у области ревизије пословно способна и да су по правилу држављани Србије.

На нивоу ЕУ законске ревизије треба да врше само законски ревизори (или ревизорска друштва) који имају лиценцу државе чланице ЕУ у којој врше законску ревизију. Утврђени су минимални услови, који су различити, за лиценцирање законских ревизора и ревизорских друштва, ради обављања законске ревизије. Држави чланици је остављено да именује надлежне органе који су одговорни за давање овлашћења законским ревизорима (и ревизорским друштвима). Ти органи могу бити професионална удружења ревизора, под условом да су у систему јавног надзора.²¹ За овлашћене ревизоре на нивоу ЕУ захтевају се следећи минимални услови, и то: 1) да физичка лица којима надлежни орган државе чланице издаје овлашћење буду са добром репутацијом; 2) да физичка лица задовољавају критеријуме за упис на факултет, да су одслушала предавања из низа теоријских предмета, прошли практичну обуку и положили формални испит професионалне стручности на нивоу завршног универзитетског или еквивалентног испита који се организује или признаје од стране односне државе чланице; 3) кандидат за стицање звања овлашћеног законског ревизора мора да има најмање три године праксе у ревизији годишњих и консолидованих финансијских извештаја или сличних финансијских извештаја, од чега бар две трећине времена у служби законског ревизора.²²

Да би физичка лица у праву Србије могла да обављају послове ревизије, нужно је, између осталог, да стекну лиценцу. Лиценца за обављање послова ревизије је јавна исправа коју издаје Министарство финансија.²³ За разлику од изнетог важећег законског решења, у претходно важећем Закону о рачуноводству и ревизији (2006), Комора овлашћених ревизора била је овлашћена за издавање, продужавање и одузимање лиценце.

20 Н. Суботић-Константиновић, „Правни статус ревизора у нашем и упоредном праву“, *Економски анали*, бр. 130/1996, стр. 72.

21 Директива 2006/43/ЕУ, чл. 3, ст. 1–2.

22 Директива 2006/43/ЕУ, чл. 4–14.

23 ЗОРев, чл. 6, ст. 1.

Лиценца се издаје физичком лицу које испуњава следеће услове: 1) да има положен испит за звање овлашћени ревизор; 2) да има стечено високо образовање на студијама другог степена, односно на основним студијама у трајању од најмање четири године; 3) да има најмање три године практичног радног искуства на законским ревизијама, од којих најмање две године уз надзор лиценцираног овлашћеног ревизора;²⁴ 4) да не постоји забрана издавања нове лиценце, за случај да му је лиценца раније одузета – до истека периода у коме постоји забрана издавања нове лиценце; 5) да није правоснажно осуђивано за кривична дела која га чине недостојним за обављање послова ревизије.²⁵ Лица која су правоснажно осуђена за кривична дела утврђена законом,²⁶ не могу да обављају ревизију, стичу лиценце и звања, као и да обављају друге послове у области ревизије.

Под законом утврђеним условима, лиценца за обављање ревизије може бити издата ревизору државе чланице ЕУ и ревизору треће земље. Такође, они су дужни да положи допунски испит из познавања прописа Србије.

Лиценца се издаје на период од три године и продужава се на захтев лиценцираног овлашћеног ревизора, уз доказ да је обавио континуирано професионално усавршавање. Захтев за продужење лиценце може поднети заинтересовано лице најраније три месеца пре истека рока важења лиценце. Лиценца престаје да важи истеком три године од дана њеног издавања. Лиценца се може одузети у случајевима, на начин и по поступку утврђеним законом. Решењем о одузимању лиценце утврђује се и период у коме се не може издати нова лиценца, а који не може бити дужи од пет година од дана доношења тог решења. Министарство је дужно да по службеној дужности, без одлагања достави Комори примерак решења о издавању, односно продужењу и одузимању лиценце ради уписа у одговарајући регистар.

Испит за стицање звања овлашћеног ревизора организује Комора, која доноси и програм за полагање испита, уз претходну сагласност Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије и Министарства финансија. Тај испит обухвата потребан ниво теоријског знања (из

24 Под практичним радним искуством на законским ревизијама сматра се радно искуство, на неодређено или на одређено време, стечено у радном односу у друштву за ревизију, односно код самосталног ревизора на пословима законске ревизије.

25 ЗОРев, чл. 6, ст. 2.

26 Кривична дела која одређена лица чине недостојним за обављање послова у вези са ревизијом јесу кривична дела против права по основу рада, привреде, имовине, правосуђа, прања новца, финансирања тероризма, јавног реда и мира, правног саобраћаја и службене дужности.

предмета релевантних за законску ревизију) и практичних знања (способност да се теоријска знања примене у пракси).²⁷

Лиценцирани овлашћени ревизор је дужан да обавља континуирано професионално усавршавање ради одржавања и унапређења теоријског знања, професионалних вештина и професионалних вредности, у складу са захтевима Међународних стандарда едукације. Програм континуираног професионалног усавршавања доноси Комора, која по завршетку сваке појединачне обуке лиценцираном овлашћеном ревизору издаје потврдну.

IV Да ли је законска ревизија комерцијална делатност или слободна професија?

У европско континенталном праву је неспорно да друштва за ревизију и самостални ревизори предузетници теже да послују на профитном принципу, али у томе немају неограничену слободу као други привредни субјекти који су регистровани за обављање привредних делатности. Због природе делатности коју обављају друштва за ревизију и самостални ревизори, они су у поступку уговарања накнаде за ревизију ограничени унапред утврђеном тарифом од стране професионалног удружења или надлежног државног органа. Основна разлика између делатности слободне професије и привредне делатности може се уочити и на питању профита.²⁸ За разлику од привредних друштава, као привредних субјеката, чија је циљна функција стицање профита, обављање законске ревизије као слободне професије је у стицању профита ограничено одређеним правилима у облику тарифе (на коју сагласност даје

27 Испит за стицање звања овлашћени ревизор обухвата следеће области у целини: 1) општа теорија и принципи рачуноводства; 2) законски оквир у вези са припремањем годишњих и консолидованих финансијских извештаја; 3) МСФИ; 4) финансијска анализа; 5) управљачко рачуноводство; 6) управљање ризицима и интерна контрола; 7) ревизија и професионалне вештине; 8) МСР; 9) професионална етика и независност. Такође, овај испит обухвата и области у делу који је релевантан за законску ревизију: 1) познавање прописа Србије, и то: (1) право привредних друштава и корпоративно управљање; (2) облигационо право; (3) прописи који регулишу вршење домаћег и међународног платног промета и преноса капитала; (4) прописи који уређују тржиште капитала и хартија од вредности; (5) стечај и ликвидација; (6) порески систем; (7) грађанско и трговинско право, као и прописи који регулишу пословање банака, друштава за осигурање и осталих финансијских институција; (8) радно право; 2) информационе технологије и рачунарске системи; 3) микроекономија, општа и финансијска економија; 4) финансијска математика и статистика; 5) основни принципи финансијског менаџмента привредних друштава. ЗОРев, чл. 8.

28 Видети: М. Петровић, „Рачуноводствена ревизија као облик слободне професије“, *Финансије*, бр. 9–10/2002, стр. 516–519.

надлежни државни орган а у неким правним системима је доноси за одређене слободне професије). Наиме, за извршену професионалну услугу њеном носиоцу припада накнада на основу утврђене тарифе. Због тога се у правној литератури истиче да „слободни професионалац представља равнотежу између императива профита и императива етике“,²⁹ а у економској литератури да сврха ревизије „није и не може бити богаћење, без обзира на неопходност примерене надокнаде“.³⁰ На пример, у праву Србије адвокату припада право на награду и накнаду трошкова за свој рад, у складу са тарифом коју доноси Адвокатска комора Србије.³¹ У Италији се наплаћивању хонорара за извршену интелектуалну услугу у облику слободне професије (укључујући услуге ревизије) посвећује пуна пажња. Законом (1961) су биле прописане тарифе за професионалне услуге, које су могле бити различите, у зависности од природе услуге. Затим је држава (1973) прописала систем утврђивања накнада за различите интелектуалне услуге, који је допуњен и осавремењен (1987), при чему је одређен низ вредносних скала за услуге које се пружају, а међу којима су и услуге ревизије.³²

Да ли је вршење законске ревизије добитна или недобитна делатност? Исто се питање поставља и код других слободних професија, с тим да давање одговора на постављено питање није једноставно, једнозначно и лако. Неспорно је да се законска ревизија врши уз накнаду. На нивоу ЕУ успостављено је начелно правило у погледу ревизорске накнаде. Захтева се од држава чланица да успоставе одговарајућа правила којима ће се предвидети да накнаде за вршење законске ревизије, с једне стране, нису одређене или под утицајем пружања додатних услуга субјектима који су предмет ревизије и, с друге стране, не смеју да буду условљене на било који начин.³³ Већ смо изнели пример из законодавне праксе у Италији. Од земаља у окружењу, ово питање је било предмет различитог регулисања у законодавству Хрватске. На основу Закона о ревизији (1992), био је предвиђено да се за обављену ревизију плаћа накнада и да се висина накнаде утврђује уговором.³⁴ Доношењем новог Закона о ревизији (2005), законодавац је успоставио додатна правила у погледу плаћања накнаде за обављену ревизију, уз обавезу да она буде

29 С. Cambonnaud, *Rapport général de synthèse*, Exercice an groupe, стр. 92. Наведено према: Д. Кнежић-Поповић, „Увођење друштва капитала у свет слободних професија“, *Правни живоић*, бр. 10/1997, стр. 993.

30 М. Петровић, *нав. чланак*, стр. 519.

31 Закон о адвокатури, *Сл. гласник РС*, бр. 31/2011, чл. 23, ст. 1.

32 Б. Виторовић, „Законско и професионално институционализовање рачуноводствене ревизије у Италији“, *Ревизија*, бр. 6/1998, стр. 10 и 11.

33 Директива 2006/43/ЕУ, чл. 25.

34 Закон о ревизији (*Народне новине Хрватске*, бр. 90/1992), чл. 9–10.

утврђена у сагласности са тарифом. Прво, задржано је основно правило из претходног закона, да се за обављену ревизију плаћа накнада и да се износ накнаде одређује уговором. Друго, ревизорско друштво и самостални ревизор имају право на накнаду за обављену ревизију, која не може бити нижа од тарифе ревизорских услуга. Треће, тарифу ревизорских услуга утврђује и доноси Хрватска ревизорска комора. Четврто, тарифом ревизорских услуга утврђују се најнижи износи накнада за обављену ревизију. Пето, тарифа ревизорских услуга се мора објавити у службеном гласилу Хрватске.³⁵ На основу наведеног закона и статута Хрватске ревизорске коморе, уз сагласност Министарства финансија, скупштина Хрватске ревизорске коморе донела је прву Тарифу ревизорских услуга (2006),³⁶ а следеће године нову Тарифу о ревизорским услугама.³⁷ И једна и друга Тарифа је почивала на истим правилима, уз незнатне разлике. Прво, Тарифом ревизорских услуга одређиване су две врсте накнада, и то: 1) најнижи износ накнада за ревизорске услуге и 2) накнада трошкова које су имали право да наплате ревизорско друштво, самостални ревизор, односно заједнички ревизорски уред. Друго, ревизорским друштвима, самосталном ревизору и заједничком ревизорском уреду није било допуштено да са корисницима ревизорских услуга уговарају накнаду која није у складу са Тарифом. Треће, били су забрањени склопљени споразуми уз уговор о ревизији или накнадно, којима би се коначна накнада за ревизорску услугу наплаћивала супротно Тарифи. Четврто, успостављена су правила, односно критеријуми и вредности за одређивање накнаде за ревизију финансијских извештаја трговачких друштава и лизинг друштава. Пето, најнижа накнада за ревизију финансијских извештаја трговачких друштава и лизинг друштава (банака и осигуравајућих друштава, стамбених штедионица, инвестиционих фондова, пензионих фондова и друштава за пензионо осигурање, посебне ревизије на основу Закона о трговачким друштвима) утврђивала се производом збира бодова и вредности бодова одређених Тарифом. Шесто, све ревизорске услуге наведене у Тарифи, које су се обављале изван седишта ревизорског друштва, самосталног ревизора односно заједничког ревизорског уреда, уговорена накнада могла је бити увећана само за стварно настале материјалне трошкове (дневнице, трошкови преноћишта и трошкови превоза за службени пут). Међутим, доношењем Закона о изменама и допунама Закона о ревизији (2008), дошло је до промене правила о накнади за обављену ревизију и укидање тарифе ревизорских услуга. Прво, задржано је основно правило из

35 Закон о ревизији (*Народне новине Хрватске*, бр. 146/2005), чл. 20, 32, ст. 2, тач. 3 и чл. 36, ст. 1, тач. 3.

36 Тарифа ревизорских услуга, *Народне новине Хрватске*, бр. 63/2006.

37 Тарифа ревизорских услуга, *Народне новине Хрватске*, бр. 80/2007.

претходног закона, да се за обављену ревизију плаћа накнада и да се износ накнаде одређује уговором. Друго, уговорени износ накнаде не сме бити подложен никаквом облику условљавања, не сме зависити нити бити повезан с пружањем додатних услуга субјекту над којим се врши ревизија. Треће, даном ступања на снагу предметног закона престаје да важи Тарифа ревизорских услуга донета 2007. године.³⁸ У Хрватској је на снази Закон о ревизији (2005, са изменама и допунама 2008. и 2012.) који не познаје тарифу ревизорских услуга, већ се накнада за ревизорске услуге утврђује на тржишту.

Трагање за одговором на питање да ли нам је потребна тарифа ревизорских услуга било је предмет и научних истраживања. Такво једно истраживање је извршено у Хрватској. Аутор у свом раду долази и до следећих закључака: искључиво слободно тржишно одређивање цена ревизорских услуга свакако има одређене мањкавости, које се првенствено огледају у конкурентности цена; конкуренција цена на тржишту ревизорских услуга, заправо, значи изједначавање ревизорског мишљења с било којим другим производом или услугом која има своју цену; зато је утврђивање тарифе ревизорских услуга као минимум који би спречио деградирање дигнитета ревизорске професије само један, иако по мишљењу аутора, у овој фази достигнутог развика веома значајан фактор одржања и унапређења квалитета ревизије финансијских извештаја.³⁹

Законодавац Словеније, сагласно Директиви 2006/43/ЕУ, само одређује да цена целокупне услуге ревизије не сме бити условљена вршењем додатних услуга у субјекту ревизије или зависна од било каквих других услова.⁴⁰ И законодавац Македоније у важећем Закону о ревизији регулише питање ревизорске накнаде са две лапидарне одредбе. Прво, одредио је да накнада за законску ревизију не може да буде под утицајем на/или заснована у вези са одредбама о обезбеђивању допунских услуга субјекта ревизије. Друго, накнада за законску ревизију треба да буде јасно одређена у уговору о ревизији.⁴¹ Законодавац Републике Српске у Закону о рачуноводству и ревизији начелним одредбама регулише предметно питање на следећи начин: прво, Савет за рачуноводство и ревизију утврђује критеријуме за образовање цена ре-

38 Закон о измена и допунама Закона о ревизији (*Народне новине Хрвајске*, бр. 139/2008), чл. 13 и 36, ст. 6–7.

39 Роберт Зензеровић, „Је ли нам потребна тарифа ревизијских услуга – осврт на постојеће стање и перспективе у будућности“, *Економски њрејед*, Загреб, бр. 12/2011, стр. 725–726.

40 Закон о ревидирању, чл. 47, ст. 4.

41 Закон за ревизија, чл. 36.

визорских услуга; друго, привредно друштво за ревизију има право на накнаду за обављену ревизију а износ накнаде се утврђује уговором о ревизији.⁴²

У праву Србије питање накнаде за обављену ревизију није на јасан, потпун и поуздан начин било уређено Законом о рачуноводству и ревизији (2006). Наведеним законом није посебно регулисано питање цене ревизорских услуга, осим што је у оквиру послова Коморе овлашћених ревизора било предвиђено да она „утврђује критеријуме за образовање цена ревизорских услуга предузећа за ревизију“.⁴³ Доношењем Закона о изменама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији (2009) није се дирало у предметно питање. Међутим, у сада важећем Закону о ревизији, по узору на словеначко и хрватско законодавство, то питање је на експлицитан начин уређено: „износ накнаде за обављену ревизију одређује се уговором“. Ово законско решење има још два основна правила: за обављену ревизију плаћа се накнада и уговорени износ накнаде не може зависити и не може бити повезан са пружањем додатних услуга субјекту ревизије.⁴⁴ Таквим приступом наш законодавац се определио за англосаксонски, а не за европско континентални приступ регулисању овог питања.

Законом о рачуноводству и ревизији Црне Горе ово питање није регулисано.

V Самостални ревизор

Традиционално су се слободне професије обављале индивидуално, тј. њих су обављала искључиво физичка лица (адвокати, јавни бележници, лекари, ветеринари и др.). Временом, дошло је до заједничког обављања слободних професија у форми грађанских друштава.⁴⁵ Такође, њихово обављање се није квалификовало као обављање трговинске делатности. У Европи се слободне професије и данас доминантно обављају као индивидуалне делатности од стране физичких лица, што представља једно од њихових обележја. Међутим, савремене друштвене промене у политичкој, економској и правној сфери довеле су до значајних промена

42 Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 25, ст. 1, тач. е) и чл. 29, ст. 12.

43 Закон о рачуноводству и ревизији (*Сл. гласник РС*, бр. 46/2006), чл. 51, ст. 1, тач. 9.

44 ЗОРев, чл. 32.

45 Крајем XVIII века у Енглеској се наилази на почетке ревизорске службе у савременом смислу. Временом, дошло је до оснивања института и завода, а најпознатији је онај основан у Енглеској и Шкотској (а нешто касније и у Велсу) под називом Институт овлашћених ревизора (*Institute of Chartered Accountants*).

у правном положају слободних професија, начину њиховог обављања и правним облицима у којима се обављају.⁴⁶

У правним системима тржишне привреде послове ревизије финансијских извештаја врше ревизори, који су правно организовани као индивидуални трговци (индивидуално предузетништво) или те послове обављају организовани у неки од облика трговачког друштва (колективно предузетништво). Осмом директивом 84/253/ЕЕЗ било је предвиђено да законску ревизију могу обављати физичка лица као овлашћени ревизори, који су уписани у регистар и правна лица организована у неки од облика трговачких друштва.⁴⁷ За разлику од решења у праву ЕУ, у нашем Закону о рачуноводству и ревизији (2006) било је предвиђено да делатност ревизије могу обављати само предузећа за ревизију, са својством правног лица. Овакво законско решење није било у сагласности са одредбама предметне директиве. Оно је било нееластично, јер није имало у виду да је ревизија слободна професија, онемогућавало је samozapošljavanje физичких лица која су имала професионално звање овлашћеног ревизора и штитило је у пракси монопол четири велике ревизорске куће.

И Директивом 2006/43/ЕУ, којом су уређена правила која се одnose на законску ревизију годишњих и консолидованих финансијских извештаја, предвиђено је да ревизију могу обављати физичка лица као „законски ревизори“, који су уписани у одговарајући регистар, и „ревизорска друштва“, као правна лица или било који други субјект, независно од његове правне форме, која су овлашћена од стране надлежног органа државе чланице ЕУ да врше законску ревизију.⁴⁸ Битно је да се истакне да законску ревизију могу да обављају само законски ревизори и ревизорска друштва који имају лиценцу државе чланице у којој врше законску ревизију, а одређивање лица која могу да обављају послове законске ревизије је препуштено унутрашњим прописима држава чланица ЕУ.⁴⁹ Важеће законско решење у нашем праву је по питању обављања

46 Развој технике и технологије није утицао непосредно на пружање услуга, али је омогућио нова сазнања у одређеним струкама и њиховом свеукупном развоју. Настале промене су у одређеним професијама довеле до специјализације (нпр. медицина, право, економија) и до повезивања сродних специјалности, али и различитих струка (нпр. пореско право – компанијско право, право – економија). Б. Корже, *Здружевање носилцев слободних йоклицев заради скуйнега извајања дејавности*, Правник, Љубљана, шт. 9–10/2000, стр. 718.

47 Осма директива 84/253/ЕЕЗ, чл. 1, ст. 2.

48 Директива 2006/43/ЕУ, чл. 2, ст. 1, тач. 2 и 3.

49 На пример, у Немачкој привредни испитивачи (овлашћени ревизори) и заклетни ревизори књига своју професију (делатност) могу да обављају на три начина: 1) као појединци, у форми индивидуалног предузетништва; 2) када се удружују са другим носиоцима слободне професије – у правној форми индивидуалног предузетништ-

послова ревизије усаглашено са решењима из Директиве 2006/43/EУ, јер по први пут омогућава да послове ревизије обавља и самостални ревизор који се организује у правној форми предузетника.⁵⁰

У Србији Министарство финансија решењем издаје дозволу за обављање ревизије самосталном ревизору у својству предузетника. Њему је допуштено да истовремено има само једну овакву дозволу. Такође, допуштено му је да обавља послове ревизије и додатне услуге уз обављање ревизије.⁵¹ Међутим, није му допуштено да обавља законску ревизију друштава од јавног интереса⁵² и ревизију консолидованих финансијских извештаја. Такође, њему је забрањено да обавља друге делатности, осим ревизије и додатне услуге уз обављање ревизије. Затим, њему није допуштено да буде оснивач друштва за ревизију или другог привредног друштва. Даље, не може бити у радном односу код другог послодавца, не може имати друге регистроване самосталне делатности или статус законског заступника, директора, члана или председника надзорног одбора и извршног одбора у правном лицу и др.⁵³

На самосталног ревизора се сходно примењују одредбе закона које се односе на друштво за ревизију. У том смислу, нпр. он има законску обавезу да се осигура од одговорности за штету коју причини субјекту ревизије. Такође, законодавац му намеће обавезу да са другим самосталним ревизором или друштвом за ревизију закључи уговор о сарадњи на основу кога ће, за случај да самостални ревизор не буде могао због неспособности за рад да испуни своје обавезе из закљученог

ва (канцеларија, уред и сл.); 3) оснивањем привредних друштава привредних испитивача и привредних друштава заклетих ревизора књига – у форми колективног предузетништва. Б. Виторовић, „Законска регулатива независне рачуноводствене ревизије у Немачкој“, *Књиговодство*, бр. 6/1995, стр. 21.

50 У Србији Комора овлашћених ревизора води Регистар друштава за ревизију и самосталних ревизора. По протеклу шест месеци од ступања на снагу Закона о ревизији, још увек није регистрован ниједан самостални ревизор предузетник. Од укупно регистрованих 60 субјеката, сви су регистровани као предузећа (друштва), са својством правног лица, у правној форми друштва са ограниченом одговорношћу, са седиштем у Београду, са изузетком шест друштава са седиштем у Новом Саду, два у Крагујевцу, по једно у Врњачкој Бањи, Шапцу, Панчеву, Зрењанину и Старој Пазови. Доступно на адреси: www.kor.rs.

51 То су: услуге из области финансија и рачуноводства; услуге финансијских анализа и контрола; услуге пореског и других врста пословног саветовања; услуге процене вредности капитала, имовине и обавеза; услуге судског вештачења; услуге израде и економске оцене инвестиционих пројеката; и друге средње услуге.

52 „Друштвима од јавног интереса“ сматрају се: 1) велика правна лица разврстана у складу са Законом о рачуноводству; 2) правна лица која се сматрају јавним друштвима у складу са Законом о тржишту капитала; 3) сва правна лица које Влада на предлог надлежног министарства прогласи правним лицима од јавног интереса за Србију, независно од њихове величине. ЗОРев, чл. 2, ст. 1, тач. 20.

53 ЗОРев, чл. 16.

уговора о ревизији, то учинити друга уговорна страна на основу уговора о сарадњи.⁵⁴

Каква су искуства земаља у окружењу у вези са самосталним ревизором? Словеначки законодавац у прводонетом Закону о ревизији (1993) није познавао самосталног ревизора.⁵⁵ Међутим, у касније донетом Закону о ревизији (2001) уводи „самосталног ревизора“ и дефинише га као овлашћеног ревизора који самостално обавља услуге ревизије као своју делатност и који је за њихово обављање добио дозволу Института.⁵⁶ А важећим Законом о ревизији (2008) самосталног ревизора дефинише као овлашћеног ревизора или овлашћену ревизорку, који самостално обављају услуге ревизије као самостални предузетници појединци и имају важећу дозволу Словеначког института за ревизију.⁵⁷

Хрватски законодавац није познавао самосталног ревизора у прводонетом Закону о ревизији (1992), јер је предвиђао да ревизију обављају искључиво „правне особе регистроване за обављање ревизије – ревизорске твртке“.⁵⁸ Са доношењем новог Закона о ревизији (2005) хрватски законодавац уводи самосталног ревизора. Реч је о физичком лицу које обавља услуге ревизије као своју делатност, мора бити искључиво у статусу овлашћеног ревизора и да за обављање тих услуга добије дозволу Хрватске ревизорске коморе.⁵⁹

Законодавац Македоније је познавао „овлашћеног ревизора – трговца појединца“ у Закону о ревизији (2005), а познаје и у важећем Закону о ревизији (2010), као физичко лице које је регистровано сагласно Закону о ревизији и Закону о трговачким друштвима и које поседује лиценцу за овлашћеног ревизора.⁶⁰

Законодавац Црне Горе познаје самосталног ревизора („овлашћени ревизор“), али га недовољно јасно регулише у Закону о рачуноводству и ревизији.⁶¹

Законодавац Републике Српске не познаје самосталног ревизора, јер предвиђа да све облике ревизије у Републици обављају „привредна друштва за ревизију која поседују лиценцу издату од Министарства“.⁶²

54 ЗОРев, чл. 17–19.

55 Закон о ревидирању (*Урадни лист РС*, бр. 32/1993 и 65/1993), чл. 4.

56 Закон о ревидирању (*Урадни лист РС*, бр. 11/2001), чл. 4, ст. 1, тач. 2.

57 Закон о ревидирању, чл. 3, ст. 1, тач. 10, алинеја 2.

58 Закон о ревизији (*Народне новине Хрватске*, бр. 90/1992), чл. 3, ст. 1.

59 Закон о ревизији, чл. 3–9.

60 Закон за ревизија, чл. 4, ст. 1, тач. 8, 23 и др.

61 Закон о рачуноводству и ревизији, чл. 2, ст. 1, алинеја 14 и чл. 13 и 15.

62 Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 30, ст. 2.

VI Контрола квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора

Све чланице ЕУ су на основу Директиве 2006/43/ЕУ у обавези да успоставе систем контроле квалитета рада законских ревизора и ревизорских друштава, уз препоруке на којим критеријумима треба да буде успостављен тај систем. Такође, од држава чланица се захтева да предвиде ефикасне механизме истраге и санкција ради откривања, кориговања и спречавања неодговарајућег вршења законске ревизије. Предвиђене санкције треба да укључе и могућност одузимања лиценце законском ревизору и друштву за ревизију.⁶³

Доношењем посебног Закона о ревизији у праву Србије, по први пут је успостављена „контрола квалитета рада“⁶⁴ друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора, утврђен је њен предмет, одређен је субјект који је надлежан за њено спровођење, утврђени су услови за њено обављање и предузимање законом одређених мера у поступку вршења контроле.⁶⁵ Ова врста контроле финансира се средствима Коморе, која се посебно издвајају за ову намену. За случај вршења „ванредне контроле квалитета рада“, која се врши по налогу Министарства финансија а на предлог Одбора за јавни надзор, она се финансира из буџета Србије. Оваквим приступом Србија се својим решењима о овом питању максимално хармонизовала са успостављеним основним критеријумима из Директиве 2006/43/ЕУ европског система контроле квалитета.

Комора овлашћених ревизора је законом овлашћена за вршење контроле квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора, ради провере да ли се при обављању ревизије поступа у складу са законом, МСР и другим правилима ревизорске струке. Она ту контролу врши преко овлашћених лица, тј. контролора који имају професионално звање лиценцирани овлашћени ревизор, са најмање пет година радног искуства на пословима ревизије, који су у радном односу са Комором (запослена лица на неодређено време, са пуним радним временом) и испуњавају друге законом одређене услове (да су завршила додатну обуку према програму

63 Директива 2006/43/ЕУ, чл. 29–30.

64 Тачније, ова врста контроле била је само фрагментарно најављена у Закону о изменама и допунама Закона о рачуноводству и ревизију (*Сл. гласник РС*, бр. 111/2009). Тада је само било предвиђено да Комора овлашћених ревизора „врши проверу квалитета обављених ревизија у складу са Кодексом етике за професионалне рачуновође и у складу са Методологијом коју утврди Комора“ (чл. 33).

65 ЗОРев, чл. 71–88.

који утврди Комора). Контролори се образују по посебном програму Коморе.

У праву Србије успостављена је законска обавеза да се контрола квалитета рада врши најмање једном у шест година код друштава за ревизију и самосталних ревизора, а код друштва за ревизију које обавља ревизију друштава од јавног интереса најмање једном у три године.⁶⁶ Ова контрола се може обављати и чешће, нарочито у оним друштвима за ревизију или над самосталним ревизорима који су били предмет изрицања мера у поступку контроле.

Контрола квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора коју врши Комора овлашћених ревизора преко овлашћених контролора мора бити објективна (непристрасна), стручна (професионална) и спроведена у складу са законом.

Поступак контроле квалитета рада је посебна врста управног поступка, јер се спроводи на основу општих правила управног поступка и посебних правила садржаних у Закону о ревизији. Комора је дужна да о вршењу контроле квалитета рада писаним путем обавести друштво за ревизију и то, најкасније 15 дана пре почетка контроле. Такође, она је дужна да у вршењу контроле квалитета рада поштује два начела, и то: да контролу врши на објективан начин и да у њеном вршењу искључи сукоб интереса између лица која обављају проверу квалитета рада и друштва за ревизију, самосталног ревизора и лиценцираног овлашћеног ревизора. Тако извршена контрола подлеже надзору који обавља Одбор за јавни надзор.

На који начин се врши контрола квалитета? У спровођењу овог поступка користе се различите методе и средства, предузимају одређене радње и изричу одређене мере. Врши се провера квалитета обављених ревизија, свих кадровских, организационих и техничких могућности контролисаних лица у вези са обављањем ревизије, вредност и врста уговорених ревизорских накнада, као и провера свих извештаја и података који се достављају Комори.

Законом се посебно уређују права и обавезе у вези са вршењем контроле квалитета, с једне стране контролисаних лица, а с друге стране и контролора. Основне обавезе контролисаног лица су да на захтев овлашћеног лица Коморе омогући контролу квалитета у свом седишту и омогући преглед ревизорских извештаја, радне документације, као и друге документације на основу које су ревизорски извештаји састављени. Овлашћено лице Коморе дужно је да након обављене контроле квалитета рада састави извештај који мора да садржи значајне налазе и

66 ЗОРев, чл. 73.

закључке и да га достави Комисији за контролу квалитета, друштву за ревизију, односно самосталном ревизору код којег је вршена контрола. Само за случај да је извршена ванредна контрола, овај извештај се доставља и Министарству финансија и Одбору за јавни надзор. По претходно прибављеном мишљењу Одбора за јавни надзор, Комора је дужна да једном годишње објави, на својој интернет страници, укупне резултате провере квалитета рада друштава за ревизију и самосталних ревизора.⁶⁷

Утврђени су услови за изрицање законом предвиђених мера и врсте мера које се могу предузети према друштву за ревизију, самосталним ревизорима и лиценцираним овлашћеним ревизорима, у поступку вршења контроле квалитета. Полазећи од критеријума тежине учињених повреда, законодавац је предвидео различите мере које се могу предузети, с једне стране према друштвима за ревизију и самосталним ревизорима,⁶⁸ а с друге стране према лиценцираним овлашћеним ревизорима.⁶⁹ Ове мере је овлашћено да изриче Министарство финансија на предлог Одбора за јавни надзор, а на основу извештаја о обављеној контроли квалитета рада и препоруке Коморе овлашћених ревизора. Министарство меру изриче у форми решења,⁷⁰ против којег се не може изјавити жалба, али се може покренути управни спор. Решење о изрицању мере доставља се Комори наредног дана од дана када је постало извршно. Након тога је Комора дужна да решење без одлагања упише у Регистар изречених мера и тиме га учини доступним јавности.

Кад је реч о земљама у окружењу, у Словенији „надзор над квалитетом ревизије“ врше Институт за ревизију и Агенција за јавни надзор над вршењем ревизије, сагласно њиховим надлежностима.⁷¹ У Хрватској

67 ЗОРев, чл. 76.

68 Под условима и на начин одређеним законом, Министарство може према друштвима за ревизију, односно самосталним ревизорима да предузме четири законом одређене мере: 1) наложи отклањање утврђених неправилности; 2) одреди додатне мере; 3) условно одузме дозволу за обављање ревизије; 4) одузме дозволу за обављање ревизије. ЗОРев, чл. 77.

69 Под условима и на начин одређеним законом, Министарство може према лиценцираним овлашћеним ревизорима да предузме четири законом одређене мере: 1) изда налог за отклањање неправилности; 2) изрекне јавну опомену; 3) условно одузме лиценцу; 4) одузме лиценцу. ЗОРев, чл. 85.

70 Решење којим се налаже отклањање неправилности мора да садржи: 1) опис неправилности чије је отклањање утврђено решењем; 2) рок у коме је друштво за ревизију, односно самостални ревизор дужан да отклони неправилности и да достави извештај о отклањању неправилности; 3) начин отклањања неправилности; 4) доказе о отклањању неправилности које је друштво за ревизију, односно самостални ревизор дужан да достави Комори. ЗОРев, чл. 79.

71 Закон о ревидирању, чл. 6.

постоји слично решење као у Закону о ревизији Србије, јер је Законом о ревизији (2005) успостављен у посебном поглављу систем „надзора и провере квалитета рада ревизорских друштава, самосталних ревизора и овлашћених ревизора“, а затим је у Закону о изменама и допунама Закона о ревизији (2008) незнатно измењен и допуњен, све у циљу његовог прецизирања и даље хармонизације са одредбама Директиве 2006/43/ЕУ.⁷² Хрватска ревизорска комора донела је посебан Правилник (2011) ради ближег регулисања контроле квалитета рада.⁷³ У праву Македоније је контрола квалитета успостављена Законом о ревизији (2005), а незнатно прецизирана Законом о ревизији (2010). Законом је стављено у дужност Институту овлашћених ревизора да врши контролу квалитета над радом овлашћених ревизора, друштава за ревизију и овлашћених ревизора – трговаца појединаца.⁷⁴ Законодавци Црне Горе и Републике Српске немају успостављен посебан систем контроле квалитета.

VII Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије

После великих финансијских скандала који су се догодили у свету, и на нивоу ЕУ долази до појачаног захтева да представници јавног интереса, тј. надлежни државни органи узму веће учешће у вршењу надзора над ревизорском професијом, односно над друженом ревизорском услугом. Овај механизам јавног надзора треба да доведе до уверења да ревизорска професије делује у јавном интересу. Све државе чланице ЕУ су, сагласно Директиви 2006/43/ЕУ, дужне да успоставе ефикасан систем јавног надзора законских ревизора и ревизорских друштава, који ће поживати на утврђеним принципима из предметне директиве.⁷⁵

Кад је реч о земљама у окружењу, у Хрватској постоји слично решење као у Закону о ревизији Србије (тело образује Влада), у Словенији је основана посебна Агенција за јавни надзор над вршењем ревизије, а у Македонији је основан Савет за унапређење и надзор над ревизијом.

У праву Србије је по први пут предвиђено постојање Одбора за јавни надзор, на основу важећег Закона о ревизији.⁷⁶ Њега формира

72 Закон о ревизији, чл. 43–53.

73 Правилник о надзору и провјери квалитете рада ревизорских друштава, самосталних ревизора, заједничких ревизорских уреда и овлаштених ревизора, *Народне новине Хрватске*, бр. 62/2011 и 49/2012.

74 Закон за ревизија, чл. 19, ст. 1, алин. 11.

75 Директива 2006/43/ЕУ, чл. 31–34.

76 Законодавац Србије „Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије“ појмовно одређује као „тело које оснива (формира, образује – Љ. Д.) Влада са надлежности-ма утврђеним (овим) законом“. ЗОРЕв, чл. 2, ст. 1, тач. 27.

влада Србије ради заштите јавног интереса у раду Коморе овлашћених ревизора, друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора. У погледу правног статуса Одбора, он нема својство правног лица. За разлику од оваквог решења, законодавац Словеније је основао Агенцију за јавни надзор над вршењем ревизије, као самосталне и независне организације са својством правног лица.⁷⁷ А законодавац Македоније је у Закону о ревизији (2005) најпре успоставио „Савет за унапређење и надзор над ревизијом“, без својства правног лица,⁷⁸ а затим га је разрадио и прецизирао у Закону о ревизији (2010).⁷⁹ У Хрватској је Законом о ревизији (2005) уређена претеча предметног правног института, путем вршења „јавног надзора Коморе“ од стране министарства финансија.⁸⁰ Изменама и допунама Закона о ревизији (2008), наведени правни институт је замењен новим – „Одбором за јавни надзор ревизије“ (детаљније регулисан и начелно се сажински поклапа са Одбором за јавни надзор над обављањем ревизије из српског законодавства⁸¹), који је српском законодавцу послужио као узор. У црногорском Закону о рачуноводству и ревизији, односно у Закону о рачуноводству и ревизији Републике Српске предметни институт се наслућује само у траговима у „Савјету за рачуноводство и ревизију“,⁸² односно у „Савјету за рачуноводство и ревизију Републике Српске“.⁸³

Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије у праву Србије има председника и шест чланова.⁸⁴ Чланове одбора именује и разрешава Влада, на предлог Министарства финансија (председника и четири члана), НБС (један члан) и Комисије за хартије од вредности (један члан). Бирају се на период од четири године (у Македонији се чланови Савета бирају на пет година), уз могућност да поново буду бирани највише још један мандат. Они одлучују самостално и независно, иако

77 Закон о ревидирању, чл. 18

78 Закон за ревизија (2005), чл. 7–9.

79 Ради унапређења и надзора над вршењем ревизије Савет оснива влада Македоније на предлог министра финансија, као самостално и независно регулаторно тело, са јавним овлашћењима утврђеним законом. Стиче својство правног лица уписом у одговарајући регистар. За своје пословање одговоран је влади Македоније. Сматра се да постоји кворум за рад и одлучивање и да се одлуке доносе ако седници присуствује, односно ако за предлог одлуке гласа већина од укупног броја чланова Савета. Закон за ревизија, чл. 6 и 14.

80 Закон о ревизији (2005), чл. 42.

81 Закон о изменама и допунама Закона о ревизији (2008), чл. 26–27.

82 Закон о рачуноводству и ревизији, чл. 17а–17д.

83 Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 25–27.

84 Законом је стављено у дужност Влади да у року од 90 дана од дана ступања на снагу Закона о ревизији образује Одбор за јавни надзор именовањем његових чланова. ЗОРев, чл. 107, ст. 1.

већи број законских решења указује да су зависни и одговорни влади Србије (нпр. доставља Влади годишњи извештај о раду, висину накнаде за њихов рад одређује Влада на предлог Министарства финансија). Стручне и административне послове за потребе Одбора обавља Министарство финансија.

Имајући у виду значај послова које обавља Одбор, од његових чланова се захтева да испуњавају посебне услове за именовање, и то два позитивна и два негативна. Први, за кандидата могу бити предложена лица која су стекла високо образовање на основним студијама у трајању од најмање четири године из научне области економске или правне науке. Други, да имају најмање пет година радног искуства на руководећем положају оствареног у областима релевантним за обављање послова из надлежности Одбора (рачуноводство, ревизија, финансије или право) или имају осам година радног искуства у овим областима. Треће, да кандидат није запослен у Комори и није члан органа Коморе. Захтева се да ова лица буду независна како од лица која пружају ревизорске услуге, тако и од Коморе која, између осталог, врши контролу квалитета рада ревизорских друштава и лиценцираних овлашћених ревизора. Значи, радом Одбора за јавни надзор морају да управљају „непрактичари“⁸⁵ односно да његову већину чине стручњаци „непрактичари“. Четврти, да није осуђивано за кривична дела која га чине недостојним за обављање послова јавног надзора над обављањем ревизије.

Одбор за јавни надзор пословником уређује начин свог рада, објављује годишњи програм рада и годишњи извештај о раду на интернет страници Министарства финансија и доставља влади Србије годишњи извештај о свом раду. У праву Македоније Савет за унапређење и надзор над ревизијом доноси статут на који сагласност даје Влада, којим се уређује унутрашња организација, управљање и руковођење, поступак за доношење аката, начин и услови за пословање Савета, као и друга питања од значаја за његов рад. Статут и други подзаконски акти Савета објављују се у службеном гласилу Македоније.⁸⁶

Одбор врши надзор над спровођењем контроле квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора. Обавља надзор над: 1) спровођењем програма за полагање, признавање и организовање испита за звање овлашћени ревизор; 2) утврђивањем и спровођењем програма континуираног професионал-

85 Сагласно Закону о ревизији и Директиви 2006/43/ЕУ под „непрактичарем“ се води физичко лице које најмање три године пре чланства у Одбору за јавни надзор над обављањем ревизије није вршило ревизију, није имало право гласа у друштву за ревизију, није било директор, односно члан органа управљања или надзора друштва за ревизију и није било запослено у друштву за ревизију.

86 Закон за ревизија, чл. 7.

ног усавршавања лиценцираних овлашћених ревизора; 3) издавањем, продужењем и одузимањем лиценци овлашћеним ревизорима; 4) издавањем и одузимањем дозвола за обављање ревизије друштвима за ревизију и самосталним ревизорима; 5) применом МСР; 6) применом Кодекса професионалне етике ревизора; 7) спровођењем дисциплинских поступака и других мера у циљу отклањања и санкционисања неправилности. Такође, Одбор даје мишљење на превод МСР, сарађује са Комором, надзорним органима држава чланица и са надзорним органима трећих земаља, обавља и друге послове, у складу са законом.⁸⁷

У праву Србије предвиђено је више механизма за спровођење јавног надзора од стране Одбора. Спроводи јавни надзор тако што: даје сагласност и мишљења на опште акте Коморе, прати спровођење тих акта и предлаже њихову измену; даје мишљење на годишњи план провере квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора; даје предлог за ванредне провере квалитета; разматра годишњи извештај о раду Коморе, који она мора да достави у року од 30 дана од усвајања на својој скупштини; предлаже мере за које је законом овлашћен.

Одбору за јавни надзор дата је могућност да предузме законом одређене мере, за случај да оцени да у поступку надзора над обављањем ревизије постоји основана сумња да су учињене одређене незаконитости и неправилности у раду Коморе. Он може да затражи извештај и друге податке као доказ о уоченим неправилностима, као и да предложи мере ради уклањања уочених неправилности. Такође, може да покрене иницијативу за утврђивање одговорности чланова органа и запослених у Комори, као и да предложи сазивање скупштине Коморе, односно да предузме друге мере из своје надлежности.

Одбор за јавни надзор има значајно месту и улогу у остваривању међународне сарадње, с једне стране према државама чланицама ЕУ, а с друге стране према трећим земљама. Одбору је стављено у дужност да, преко Министарства финансија, пружа помоћ, доставља информације и сарађује са надлежним органима држава чланица ЕУ одговорним за одобрење, регистрацију, проверу квалитета рада и надзор овлашћених ревизора, односно друштава за ревизију. Такође, он може да дозволи да се, под законом утврђеним условима, радна документација или други документи које поседују лиценцирани овлашћени ревизори, самостални ревизори и друштва за ревизију доставе надлежним органима треће земље.⁸⁸

87 ЗОРев, чл. 90.

88 ЗОРев, чл. 96, ст. 1 и чл. 98, ст. 1.

VIII Закључак

У поступку доношења Закона о ревизији у праву Србије првенствено стручна јавност била је критички настројена према већем броју понуђених решења, али и самом концепту на којем је тај закон израђен. Једна од концептуалних поставки за доношење предметног закона била је свеобухватна и једнократна, односно једнофазна хармонизација прописа Србије у области ревизије са релевантном легислативом ЕУ, првенствено са Директивом 2006/43/ЕУ.

Једно од питања које се тада наметало а и данас намеће, и након доношења Закона о ревизији, јесте да ли је наш законодавац требало да се у потпуности и једнократно хармонизује са решењима предметне директиве ЕУ? Даље, да ли су таквим приступом наш законодавац и пословна пракса више добили или су понешто и изгубили? Затим, шта би се догодило у пословној пракси да се наш законодавац определио за европски приступ хармонизацији прописа – у више фаза и у одређеним временским интервалима? На крају, да ли смо у хармонизацији ове законске материје више наступали политички и емоционално, а мање професионално и разложно?

Одређене критике стручне јавности биле су оправдане, што ће и време пред нама показати. Те критике првенствено се тичу усвојеног концепта на коме је почивало доношење Закона о ревизији. Требало је у приступу хармонизације прописа о ревизији са правом ЕУ поћи од њеног фазног одвијања, у одређеним временским интервалима. На тај начин би у овом значајном, комплексном и одговорном поступку доношења прописа о ревизији наступали максимално трезвено, разложно, професионално, ефикасно и ефективно.

Увођење самосталног ревизора у право ревизије Србије треба поздравити као пожељно и добро решење, иако је реч о неоправдано закаснелој хармонизацији са легислативом ЕУ. Њега је требало увести у наш правни систем доношењем Закона о рачуноводству и ревизији из 2006. године. Треба очекивати да ће увођење овог правног института допринети јачању интегритета ове професије, повећању конкуренције у области ревизије и незнатном сламању вишегодишњег монопола четири ревизорске куће, снижењу цена ревизорских услуга и повећању самозапослених лица.

Код креатора законодавства о ревизији Србије још увек постоје одређена лутања, недоумице и неразумевања у одређивању правне природе законске ревизије. Због тога је и у овом раду постављено питање: да ли је законска ревизија комерцијална (привредна) делатност или слободна професија?

Ljubiša DABIĆ, PhD

Professor at the Faculty of Economics University of Belgrade

SERBIAN HARMONIZATION OF REGULATIONS WITH EU LEGISLATION IN THE AREA OF AUDIT

Summary

In his work, the author analyzes the newly enacted legislation on auditing in Serbia and the degree of their harmonization with the relevant EU legislation, especially with the Directive 2006/43/EC. In this research comparative legal approach is represented due to comparison of domestic solutions to solutions of EU and neighboring countries (Slovenia, Croatia, Macedonia, Montenegro and the Republic of Srpska).

This research examines several relevant issues such as: statutory audit, occupational titles in the field of audit, whether the statutory audit is commercial occupation or free profession, independent auditor, control of the quality of auditing firms, independent auditors and licensed certified auditors, and finally, the board of public oversight over the conduct of the audit.

In conclusion, the author highlights that in the process of adoption of Audit Law in Serbia, primarily professional community was critical of a larger number of offered solutions and with regards to the concept on which the law was created. One of the conceptual premises for the adoption of the law was comprehensive and one-time harmonization of Serbian legislation in the area of audit with the relevant EU legislation.

Key words: *audit, statutory audit, Directive 2006/43/EU, harmonization, free professions.*