
СТЕЧАЈНО ПРАВО

Др Љубиша ДАБИЋ,
Професор Економског факултета Универзитета у Београду
E-mail: ljadic@ekof.bg.ac.rs

РЕВИЗИЈА У ПОСТУПКУ УСВАЈАЊА УНАПРЕД ПРИПРЕМЉЕНОГ ПЛАНА РЕОРГАНИЗАЦИЈЕ

Резиме

У стечајном праву Србије постоје две врсте реорганизације: план реорганизације и унапред припремљени план реорганизације – УППР (pre pack). За наш предмет истраживања од значаја је УППР. Да би могли да објаснимо и разумемо ревизију у поступку усвајања УППР било је потребно да у најкраћем објаснимо УППР, појмовно одређење ревизије и њене врсте.

У контексту овог истраживања од посебног значаја је подела ревизије на редовну и ванредну. Редовна произлази из општег закона о ревизији, а ванредна из неког посебног закона, нпр. Закона о стечају, у поступку усвајања УППР. Осим одређених сличности, ове две врсте ревизија се разликују у низу елемената, што их чини посебним.

За потребе спровођења поступка усвајања УППР подносилац плана мора да ангажује ревизора за вршење ванредне ревизије и за састављање ванредног ревизорског извештаја. Предметни извештај представља обавезну законску садржину поднетог УППР пред надлежним стечајним судом.

Ванредна ревизија врши се ради утврђивања евентуалних одступања у односу на стање исказано у пословним књигама стечајног дужника, или ради потврђивања да таква одступања не постоје.

Ванредни извештај независног ревизора је документ који прати УППР и не сме бити старији од 90 дана од дана подношења унапред припремљеног плана суду. Везано за његову садржину, законодавац захтева да

он обухвати преглед свих потраживања поверилаца и процентуално учешће сваког од њих у одговарајућој класи плана реорганизације.

Кључне речи: ванредна ревизија, ванредни извештај ревизора, унапред припремљени план реорганизације

Увод

Током свог пословања привредно друштво може да западне у инсолвентно стање. У упоредном праву прописани су начини решавања, односно превазилажења такве ситуације, са циљем обавезног покушај избегавања отварања и спровођења поступка стечаја (банкротства). Пре спровођења поступка стечаја обавезно се мора учинити покушај спровођења реорганизације, ради избегавања последица које изазива банкротство на имовину дужника, на његове повериоце, али и на запослене код стечајног дужника.

У стечајном праву Србије стечај почива на начелу обезбеђивања најповољнијег намирена поверилаца, утврђујући два могућна правца ка остварењу тог циља: 1) план реорганизације – у случају када је опоравак стечајног дужника могућ¹ и 2) банкротство – у случају када опоравак стечајног дужника није реалан.

План реорганизације може се дефинисати као писани правни акт који могу поднети законом овлашћена лица, чију садржину усаглашавају стечајни дужник и квалификована већина његових поверилаца о мерама реорганизације дужника, чију садржину потврђује стечајни суд. Он је сложен правно-економски институт, којим се замењује стечајни поступак, а уједно мења правни статус дужника и других учесника у поступку реорганизације. План има снагу извршног наслова.

Реорганизација представља алтернативу стечају, а њој се може приступити кад су испуњени услови за отварање стечајног поступка². Под реорганизацијом се подразумева „намирена поверилаца према усвојеном плану реорганизације и то редефинисањем дужничко-поверилачких односа, статусним проме-

1 У економској теорији подобност за реорганизацију је потребан, али не и довољан услов да се она спроведе. Због тога се сматра да су само она предузећа подобна за реорганизацију “... која још послују, или послују макар неки од њихових делова, која имају приносну снагу која може бити ојачана предузимањем одређених мера од стране власника и поверилаца и чији губици нису значајно већи од нерасподељене добити предузећа и резерви, ...”. Ката Шкарић Јовановић, *Финансијско извештавање предузећа у банкротству*, *Acta Economica*, бр. 14/2011, стр. 13.

2 Мирко Васиљевић, *Компанијско право*, Београд 2013, стр. 551.

нама дужника или на други начин који је предвиђен планом реорганизације³, а спроводи се ако се тиме обезбеђује повољније намирeње поверилаца у односу на банкротство, а посебно ако постоје економско оправдани услови за наставак дужниковог пословања. Правни систем Србије познаје две врсте реорганизације: план реорганизације и унапред припремљени план реорганизације – УППР (*pre pack*). Реч је о два формална поступка реорганизације. У међународној пословној пракси присутни су тзв. неформални (добровољни) поступци реорганизације. Они нису уређени стечајним законодавством, али се у највећој мери на њега ослањају.

За наш предмет истраживања од значаја је УППР. Овај поступак реорганизације је хибрид два метода реорганизације, јер комбинује ниске трошкове вансудског договора са предностима формалне реорганизације⁴. По неким ауторима, УППР комбинује предности два модела реорганизације – поравнања и стечајне реорганизације, а искључује њихове мане. Због тога је реч о хибридном поступку, пошто га карактерише и неформална и формална правна природа. Суштина овог поступка јесте да се започета неформална реорганизација дугова завршава формалним поступком којим се потврђују детаљи споразума о поравнању. Значи, код УППР иницијални корак се огледа у неформалној реорганизацији, а финални у формалној реорганизацији⁵.

УППР представља у суштини економски механизам за којим треба да посегну сви стечајни дужници који процене да могу да очувају пословање, радна места запослених, правни субјективитет, а да у исто време обезбеде повериоцима потпуно или делимично измирење њихових потраживања у унапред предвиђеном року.

УППР је посебна врста стечајног поступка који се заснива на брзини, нижим трошковима⁶, ефикасности, због чега је у правном и економском смислу у значајној мери прихватљивији за стечајног дужника и за његове повериоце, него што је то случај са спровођењем класичног (обичног) плана реорганизације или стечаја.

3 Закон о стечају („Сл. гласник РС“, бр. 104/2009 и 83/2014), чл. 1. став 4.

4 Слободан Спасић, *Pre Pack као шанса за српску привреду*, Право и привреда, бр. 7-9/2010, стр. 243.

5 Тодор Ж. Спарисос, *Теоријска и емпиријска анализа ефикасности стечајног процеса* (докторска дисертација), Универзитет у Београду Економски факултет, Београд 2016, стр. 70.

6 „... Дакле, кад се узму у обзир и предстечајни трошкови подносиоца *prepack*-а – укупни трошкови оба модела реорганизације се приближавају“. Немања Николић, *Prepack: америчко и српско решење*, Право и привреда, бр. 1-3/2011, стр. 89.

Постојање стечајног разлога представља у стечајном праву Србије претходни услов за покретање поступка реорганизације по УППР. Такође, УППР није могуће поднети без подношења предлога за покретање стечајног поступка, нити се он може поднети након подношења предлога за покретање стечајног поступка. Предлог може поднети једино дужник, ако постоји стечајни разлог, уз прилагање докумената које законодавац захтева. Покретање стечајног поступка уз УППР подразумева посебан, значајно скраћени поступак, који се завршава усвајањем или одбацивањем плана. Заснован је на сагласности и подршци већинских поверилаца. Законодавац је утврдио додатну садржину за ову врсту плана реорганизације. Усвајањем УППР стечајни судија истовремено, истим решењем, отвара стечајни поступак, потврђује усвајање овог плана и обуставља стечајни поступак. Његова специфичност се огледа у томе да се спроводи у фази претходног поступка стечаја, чиме се предупређује и могућност наступања правних последица стечаја, уз очување правног субјективитета стечајног дужника и задовољење интереса његових поверилаца. Трошкове састављања и подношења УППР сноси његов предлагач.

Законодавац Србије је на јединствен начин прописао садржину „обичног“ плана реорганизације и УППР, али и посебне елементе само за УППР⁷, нашао за потребно да створи правни основ за доношење два подзаконска акта – правилника, којима је ближе утврђена садржина УППР⁸ и утврђен национални стандард о подацима које треба да садржи план реорганизације⁹. Недостатак неког од законских елемената чини план реорганизације незаконитим.

Како би могли да објаснимо и разумемо ревизију у поступку усвајања УППР, потребно је да у наставку рада у најкраћем објаснимо појмовно одређење ревизије и њене врсте, полазећи од различитих критеријума за њихову класификацију.

Појам и врсте ревизије

Етимолошки реч „ревизија“ потиче од латинског глагола *revidere*, који значи поново видети (још једном видети, прегледати, извршити преглед) и од новолатинске речи *revisio*, која значи поново виђење, поно-

7 Закон о стечају, чл. 156. став 4.

8 Правилник о начину спровођења реорганизације унапред припремљеним планом реорганизације и садржина тог плана („Сл. гласник РС“, бр. 37/2010), чл. 1.

9 Правилник о утврђивању националних стандарда за управљање стечајном масом, Национални стандард бр. 6.

во гледање ради испитивања и просуђивања. Такав смисао ревизија је задржала до данас¹⁰.

У странијој и домаћој литератури постоје бројне дефиниције појма ревизије. Поједини законодавци дају дефиницију ревизије, што чини и законодавац Србије. Ревизија је поступак провере и оцене финансијских извештаја, као и података и метода који се примењују при састављању финансијских извештаја, на основу којих се даје независно стручно мишљење о томе да ли финансијски извештаји у свим материјално значајним аспектима дају истинит и поштен приказ финансијског стања и резултата пословања правног лица у складу са одговарајућом регулативом за израду финансијских извештаја¹¹.

У већем броју земаља ревизија је организована као професионална делатност, којом се баве квалификовани појединци – ревизори, који припадају одговарајућим ревизорским друштвима, заводима или институтима¹².

Подела ревизије може се вршити на основу различитих критеријума. Тако, примера ради, полазећи од критеријума области у којој се врши ревизија, она се може поделити на: државну, која се врши у јавном сектору, екстерну (законску), која се врши у приватном сектору и задружну, која се врши у задружном сектору.

Полазећи од критеријума статуса лица које врши ревизију, она се може поделити на интерну и екстерну ревизију. Интерну обављају лица која су запослена у привредном друштву које је субјект (интерне) ревизије, а екстерну врше лица запослена у друштву за ревизију или samozапослена лица у правној форми за индивидуалног предузетника. У законодавству Србије се с разлогом непосредно и детаљније уређује екстерна (законска) ревизија, а само посредно интерна ревизија, у контексту овлашћеног интерног ревизора.

10 „Ревизија - (енгл. *auditing*) преглед и испитивање финансијских извештаја и пословних књига које спроводе независни рачуноводствени стручњаци – ревизори са циљем изражавања мишљења у форми ревизорског извештавања о томе да ли су ови извештаји поуздани и објективни, у складу са законским прописима и општеприхваћеним рачуноводственим принципима, тј. да ли верно презентирају финансијски положај и рентабилитетну способност предузећа“. – Економски речник, Економски факултет у Београду, Београд, 2010, стр. 799.

11 Закон о ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 62/2013), чл. 2. ст. 1. тач. 1.

12 Славољуб Мартић, *Контрола и ревизија*, Економски факултет у Београду, Београд 1987, стр. 21.

Полазећи од критеријума правног основа за вршење ревизије, она се може вршити као обавезна (принудна), јер се обавља по сили закона, или се врши као добровољна (факултативна), јер се обавља на основу одлуке надлежног органа привредног друштва, када он нађе да је то целисходно.

Полазећи од критеријума начина спровођења ревизије и циља који се жели постићи, она се може поделити на директну и индиректну. Спровођењем директне ревизије непосредно се испитује свака пословна промена у привредном друштву, његовом делу или се прати обављање појединих пословних функција у друштву. Ова врста ревизије је поуздана али је скупа и дуготрајна. Индиректна ревизија тиче се испитивања сличних појава у привредном друштву и њихово упоређивање у поступку спровођења ревизије.

Полазећи од критеријума обима вршења ревизије, она се може поделити на потпуну и делимичну. Потпуна ревизија обухвата све пословне промене на средствима и изворима средстава привредног друштва које су се догодиле у периоду кад је вршена ревизија. Непотпуна ревизија испитује одређени број узорака (потпуно или делимично) и доноси закључак за појаву у целини.

Полазећи од критеријума субјекта који вршу ревизију, она може бити појединачна (индивидуална), кад ревизију врши један ревизор и која се тиче једног подручја (нпр. рачуноводствена) и колективна (комплексна), коју врше лица која су стручњаци за различите области.

Полазећи од критеријума објекта ревизије, она може бити ревизија завршних рачуна и ревизија укупног пословања привредног друштва.

За наш предмет истраживања од посебног значаја је подела ревизије на редовну и ванредну. У ревизијском праву Србије, до поменути класификације се долази на основу следећег критеријума: који законодавац наређује вршење ревизије? Редовна произлази из општег закона о ревизији, а ванредна из неког посебног закона, нпр. Закона о стечају, у поступку усвајања УППР. Осим одређених међусобних сличности, ове две врсте ревизија се разликују у низу елемената, што их чини посебним. Њихове сличности се огледају и у следећим елементима: за обе врсте ревизија правни основ се налази у закону; обе врсте су обавезне, јер их налаже законодавац; правни инструменти за њихово вршење је пуноважно закључени уговор о пружању услуга ревизије и др. Њихове разлике се огледају и у следећим елементима: прва је редовна, јер се врши једном годишње, а друга је ван-

редна, јер се врши по потреби, на захтев законом овлашћених субјеката; прва је претходна у односу на другу која је накнадна; прва је по обиму шира у односу на другу која је ужа, односно прва је потпуна у односу на другу која је делимична (парцијална); прва може бити и колективна и индивидуална а друга је по правилу индивидуална и др.

Обавезни елементи садржине унапред припремљеног плана реорганизације

Још је у Закону о стечајном поступку (2004) била уређена садржина „обичног“ плана реорганизације, а у контексту УППР овај закон је садржавао само једну одредбу: „План реорганизације се може поднети истовремено са подношењем предлога за покретање стечајног поступка, под условом да су испуњени остали услови из овог закона“¹³. Доношењем Закона о стечају (2009), законодавац је детаљније уредио УППР¹⁴, а нашао је за потребно да посебно пропише додатне елементе које УППР мора да садржи у односу на обичан план реорганизације¹⁵. Једна од значајнијих елемената те садржине био је и „ванредни извештај ревизора са стањем пословних књига утврђеним најкасније 60 дана пре дана подношења унапред припремљеног плана реорганизације суду, са прегледом свих потраживања и процентуалним учешћем сваког повериоца у одговарајућој класи плана“. Овакво законско решење, у контексту тада важећег Закона о рачуноводству и ревизији (2006), индиректно је указивало да је посту-

13 Закон о стечајном поступку („Сл. гласник РС“, бр. 84/2004), чл. 127.

14 Видети: Закон о стечају, посебно чл. 155, 156, 158, 159 и 160.

15 Унапред припремљен план реорганизације поред елемената које обавезно обухвата тзв. обичан план реорганизације, додатно садржи и: 1) одредбу којом се одређује да ће потраживање повериоца које није обухваћено одредбама плана о намирењу поверилаца бити намирено на исти начин и под истим условима као потраживања других поверилаца његове класе; 2) потписану изјаву већинских поверилаца по вредности потраживања сваке планом предвиђене класе да су упознати са садржином плана реорганизације и спремни да приступе на рочиште за гласање о плану реорганизације или гласају писаним путем; 3) изјаву стечајног дужника о веродостојности података и информација наведених у плану; 4) податке о поступку припреме плана реорганизације, укључујући и податке о послатим обавештењима, доступности информација повериоцима и току преговора; 5) ванредни извештај ревизора са стањем пословних књига утврђеним најкасније 90 дана пре дана подношења унапред припремљеног плана реорганизације суду, са прегледом свих потраживања и процентуалним учешћем сваког повериоца у одговарајућој класи плана; 6) изјаву ревизора или лиценцираног стечајног управника да је унапред припремљен план реорганизације изводљив; 7) кратак извештај о очекиваним битним догађајима у пословању након дана сачињавања плана и преглед обавеза чије се доспеће очекује у наредних 90 дана, као и начина намирења тих обавеза. Закон о стечају, члан 156. став 3.

пак УППР био могућ само код стечајних дужника који су по тадашњим прописима о рачуноводству и ревизији били обвезници ревизије финансијских извештаја¹⁶ – средња и велика привредна друштва. Такав став је био присутан и теорији¹⁷. У судској пракси је постављено следеће питање (2010): да ли постоји обавеза подношења ванредног извештаја ревизора уз УППР и за стечајног дужника који није обвезник ревизије финансијских извештаја? Судска пракса је стала на становиште да је такав стечајни дужник дужан да достави ванредан извештај ревизора¹⁸.

Измене и допуне Закона о стечају из 2014. године¹⁹ донеле су већи број новина у стечајном праву Србије. Одговарајуће новеле биле су непосредно или посредно од утицаја и на УППР. Најпре, законодавац је додатну пажњу посветио одредбама о информисаности поверилаца и других учесника у овом поступку ради обезбеђивања примене у пословној пракси законских начела јавности и информисаности и једнаког третмана и равноправности код УППР. Како запажа теорија, циљ ових законских решења био је да се превазиђе „асиметрија информација у погледу садржаја самог плана“, која се може појавити, првенствено код његове изводљивости. Међутим, она се може јавити и током припреме УППР, али и у периоду од његовог доношења до његовог усвајања²⁰. Затим, продужен је крајњи рок стања пословних књига стечајног дужника за израду ванредног извештаја ревизора са 60 на 90 дана²¹. Даље, успостављена је право и обавеза за стечајног судију да наложи израду и достављање новог

16 „Ревизија редовних годишњих финансијских извештаја обавезна је за велика и средња правна лица, као и за мала правна лица која јавном понудом издају хартије од вредности или чим се хартијама тргује на организованом тржишту хартија од вредности“. Закон о рачуноводству и ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 46/06 и 111/09), чл. 37. став 1.

17 „... такво законско решење јасно указује на интенцију да се институт УППР примењује само за оне дужнике који су обвезници ревизије финансијских извештаја, ...“. Бранко Радуловић, *Унапред припремљени планови реорганизације и проблем негативне селекције*, у Зборнику радова (ур. Вук Радовић) „Усклађивање пословног права Србије са правом Европске уније“, Београд 2013, стр. 86.

18 Одговор утврђен на седницама Одељења Привредног апелационог суда од 9. и 10. 11. 2010. године – Судска пракса привредних судова – Билтен бр. 3/2010.

19 Закон о изменама и допунама Закона о стечају, „Сл. гласник РС“, бр. 83/2014.

20 Бранко Радуловић, *Унапред припремљени планови реорганизације и проблем негативне селекције*, стр. 86.

21 У судској пракси се појавио занимљив став, у оквиру једне одлуке Привредног апелационог суда, да „несачињавање ванредног извештаја ревизора са стањем пословних књига утврђеним најкасније 60 дана пре дана подношења измењеног и допуњеног УППР суду, не чини УППР незаконитим“. Решење Привредног апелационог суда, Пвж. 499/14 од 14.10.2014.

ванредног ревизијског извештаја, који мора бити израђен од стране независног ревизора, са стањем на последњи дан месеца који претходи месецу у којем је дат тај налог, ради утврђивања тачности података.

Осим што је законодавац прописао минималне, обавезне и заједничке елементе за тзв. обични план и УППР, нашао је за потребно да за УППР пропише и додатне обавезне елементе његове садржине. Они су одређени императивним одредбама, а један од њих је да УППР мора да садржи „ванредан извештај ревизора са стањем пословних књига утврђеним најкасније 90 дана пре дана подношења унапред припремљеног плана реорганизације суду, са прегледом свих потраживања и процентуалним учешћем сваког повериоца у одговарајућој класи плана“²². Други елемент је да УППР мора да садржи и „изјаву ревизора или лиценцираног стечајног управника да је унапред припремљен план реорганизације изводљив“. За потребе гласања о предлогу за покретање поступка у складу са УППР, законодавац је успоставио законску претпоставку (фикцију) „да су све обавезе стечајног дужника настале пре подношења УППР доспеле на дан одржавања рочишта о гласању за план“²³. Значи, овде постоји правна фикција да ће се потраживања поверилаца према стечајном дужнику у поступку УППР сматрати доспелим искључиво у контексту и за потребе гласања о плану, а фактичка (стварна) доспелост потраживања поверилаца према дужнику предмет је самог плана реорганизације као новог договора између стечајног дужника и поверилаца.

У поступку реорганизације класе поверилаца се формирају са стањем обавеза на дан пресека, тј. на онај дан на који се утврђују обавезе стечајног дужника. Дан пресека није законски израз, већ је њега изнедрила пракса. Стечајни законодавац само на посредан начин утврђује дан на који се утврђује стање обавеза стечајног дужника, у делу у коме уређује да ванредни извештај независног ревизора мора бити документ који прати УППР и да тај извештај не сме бити старији од 90 дана од дана подношења УППР суду. Посматрано у односу на дан подношења УППР, дан пресека увек претходи, собзиром да је стечајном дужнику потребно да припреми план и обезбеди законом захтевану документацију.

22 Закон о стечају, чл. 156. ст. 4. тач. 5.

23 Закон о стечају, чл. 160. став 1. Како правилно запажају поједини аутори, иако је ова законска одредба систематизована у оквирима УППР, исту треба тумачити као начелно правило у поступку реорганизације, због чега њу треба примењивати и у поступку реорганизације током стечајног поступка. Иван Тодоровић, *Правне последице усвајања плана реорганизације* (докторска дисертација), Правни факултет у Београду, Београд 2015, стр. 199.

Изјава ревизора о изводљивост УППР требало би да уследи ако је реч о стечајном дужнику који подлеже обавезној законској ревизији, а изјава лиценцираног стечајног управника ако је реч о стечајном дужнику који не подлеже обавезној законској ревизији. Уколико ревизор односно лиценцирани стечајни управник изјаве да израђени УППР није изводљив, у том случају за такав предложени план стечајни судија може дати налог за поновно уређење његове садржине у примереном року или ће по службеној дужности решењем одбацити предлог УППР из разлога што не садржи један од законом захтеваних докумената са позитивном изјавом законом овлашћеног лица²⁴. Против решења о одбацавању плана реорганизације допуштено је да жалбу изјави само подносилац плана.

Како је запажено у стручној литератури, „изјава стечајног управника да је план реорганизације економски изводљив требало би да се изрази у облику елабората“²⁵. Нажалост, у пракси стечајни управници најчешће напишу само једну реченицу и констатују да је по њиховом мишљењу поднети план реорганизације изводљив. Уствари, они би требало да избегавају да дају начелна мишљења, која немају садржинску вредност. Нужно је да се поставе у улози активног субјекта и да садржајно образложе своје мишљење на разумљив начин за све учеснике у поступку²⁶.

Дужност достављања новог ванредног извештаја ревизора

У стечајном праву Србије новелама Закона о стечају из 2014. унета је још једна дужност за стечајног дужника у спровођењу поступка УППР – достављање новог ванредног извештаја ревизора. Наиме, уколико од утврђеног датума стања пословних књига у ванредном извештају ревизора до датума одржавања рочишта протекне више од девет месеци, стечајни судија ће по службеној дужности наложити привременом стечајном управнику или другом стручном лицу ангажованом у циљу утврђивања тачности података да достави нови ванредни извештај, израђен од стране другог независног ревизора, са стањем на последњи дан месеца који претходи месецу у којем је дат тај налог²⁷. Како је запажено у домаћој ли-

24 Закон о стечају, чл. 163. став 2.

25 Наталија Пејић Кордић, заменик председника Привредног суда у Београду, *Неки аспекти института реорганизације*, стр. 17. Website: www.alus.gov.rs.

26 *Ibidem*.

27 Закон о стечају, чл. 160. став 3.

тератури²⁸, овакво законско решење је креирала судска пракса²⁹. Дакле, уколико дође до суштинских измена УППР у погледу његове садржине или предложених мера, стечајни судија има право и дужност (*ex officio*), да у сваком конкретном случају цени да ли је потребно да се достави нови ванредни извештај ревизора са стањем пословних књига на последњи дан месеца који претходи месецу у којем је дат налог за нови ванредни извештај. Акцент је на чињеници да ли је дошло до суштински битних промена у плану. Затим, реч је о „новом“, односно поново израђеном извештају ревизора. Даље, реч је о извештају израђеном од другог ревизора који мора бити независан³⁰.

Ангажовање ревизора за вршење ванредне ревизије ради израде ванредног извештаја

За потребе спровођења поступка усвајања УППР подносилац плана мора да ангажује ревизора за вршење ванредне ревизије и за састављање ванредног извештаја. Предметни извештај представља обавезну законску садржину поднетог УППР пред надлежним стечајним судом.

У правним системима тржишне привреде послове ревизије финансијских извештаја врше ревизори, који су правно организовани у форми за индивидуално предузетништво или те послове обављају организовани у неки од облика за колективно предузетништво.

Директивом 2006/43/ЕУ, којом су уређена правила која се односе 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 Европ-

28 Марко Томић, *Новеле Закона о стечају и унапред припремљени план реорганизације*, Право и привреда, бр. 4-6/2016, стр. 265.

29 У решењу Привредног апелационог суда било је одређено и следеће: „Првобитно поднети УППР је садржао пресек обавеза на дан 31.12.2013. године, који је од стране предлагача мењан. Имајући у виду да жалиоци оспоравају висине унетих потраживања у изгласаном УППР-у, то је изискивало потребу да стечајни судија наложи предлагачу и привременом стечајном управнику, а у циљу ажурирања података да се достави нови ванредни извештај израђен од стране другог независног ревизора са стањем на последњи дан месеца који претходи месецу у којем је издат тај налог“.

30 Видети: Билтен судске праксе привредних судова, бр. 4/15 – питање бр. 76 и бр. 4/2016 – питање бр. 71.

ске уније - ЕУ да врше законску ревизију³¹. 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 препуштено је унутрашњим прописима држава чланица ЕУ.

Важеће решење у нашем Закону о ревизији (2013) по питању обављања послова ревизије усаглашено је са решењима из Директиве 2006/43/ЕУ, јер је по први пут омогућено да послове ревизије обавља и самостални ревизор који се организује у правној форми индивидуалног предузетника.

Полазећи од критеријума правног облика у којем се врши законска ревизија, она се може поделити на законску ревизију која се врши у некој од правних форми за колективно предузетништво – ревизорско друштво и законску ревизију која се врши у правној форми за индивидуално предузетништво – самостални ревизор. Док је ревизорским друштвима у праву Србије допуштено да врше законску ревизију годишњих и консолидованих финансијских извештаја, дотле је самосталним ревизорима допуштено да врше законску ревизију само годишњих финансијских извештаја, али не и да обављају законску ревизију друштва од јавног интереса и ревизију консолидованих финансијских извештаја.

На основу напред констатованог, подносилац УППР може да ангажује друштво за ревизију или самосталног ревизора организованог у форми предузетника за вршење ванредне ревизије над стечајним дужником и за састављање ванредног извештаја, који чини саставни део плана. Ванредна ревизија се врши у складу са Законом о стечају, Законом о ревизији, Међународним стандардима ревизије - МСР и кодексом етике за ревизоре.

Правни инструмент за вршење услуга ревизије у упоредном праву је уговор о ревизији, који се закључује између субјекта који врши ревизију (индивидуални предузетник регистрован за обављање послова ревизије, заједничка канцеларија, друштво за ревизију) и правног лица код кога се врши ревизија, тј. субјект ревизије. Закључењу уговора претходи избор субјекта који ће вршити ревизију. Уговор се закључује у писаној форми, а његови битни елементи су предмет (пружање услуге ревизије), и прови-

31 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 (Директива 2006/43/ЕУ), чл. 2. ст. 1. тач. 2. и 3.

зија (накнада) коју плаћа субјект ревизије. И у нашем праву међусобна права и обавезе друштва за ревизију и субјекта ревизије уређују се уговором о ревизији. Тај уговор је формалан, јер мора бити закључен у писаној форми. Законодавац утврђује минимум обавезних елемената за предметни уговор, као и питање његовог раскида.

За вршење ванредне ревизије, за потребе поступка у коме се усваја УППР, сходно се примењују напред наведена правила за вршење законске ревизије финансијских извештаја. Подносилац УППР, пре његовог подношења стечајном суду, има законску обавезу да саставни део његове садржине буде ванредни извештај ревизора. Да би ову законску обавезу реализовао, подносилац УППР мора да закључи уговор са неким од овлашћених субјеката за вршење ревизије ради вршења ванредне ревизије стечајног дужника и састављања ванредног извештаја ревизора. Тим уговором ће се ближе уредити његов предмет (врста ревизије, њен обим и садржина, рок и сл.), накнада и друга питања од значаја за ванредни извештај ревизора³².

У теорији је присутан став да стечајни дужник, ипак, може да избегне трошкове сачињавања ванредног извештаја ревизора, тако што би покренуо поступак УППР након окончане редовне ревизије финансијских извештаја. У том случају би додатни трошак био само допунски извештај односно преглед свих потраживања и процентуално учешће сваког од поверилаца³³. Мишљења смо да ће се ова ситуација у пословној пракси појављивати као изузетак.

Поступак вршења ванредне ревизије

Ванредна ревизија је по својој суштини обавезна, посебна (специјална), накнадна, а по обиму делимична. Њено вршење представља претпоставку за израду ванредног извештаја ревизора. У поступку вршења ванредне ревизије врши се провера чињеница везано за потраживања поверилаца у УППР, односно да ли су ове чињенице сагласне подацима из пословних књига стечајног дужника. Ванредна ревизија има за предмет, с једне стране, преглед свих потраживања поверилаца стечајног ду-

32 Пример из пословне праксе: На основу Уговора закљученог са привредним друштвом Х из Крагујевца, „Rosh audit доо Београд“ је ангажован да припреми ванредан извештај ревизора са стањем пословних књига утврђених најкасније 90 дана пре подношења УППР стечајном суду, у складу са чл. 156. Закона о стечају.

33 Бранко Радуловић, *Унапред припремљени планови реорганизације и проблем негативне селекције*, стр. 86.

жника, а с друге стране, процентуално учешће сваког повериоца у одговарајућој класи УППР. Ванредна ревизија се ради на дан састављања УППР, који не мора бити 31. децембар³⁴.

Поступак ванредне ревизије врши се у складу са МСР, који налажу ревизору да у вршењу ревизије поступа у складу са кодексом етике за ревизоре, да ревизију планира и изврши на начин којим се омогућава да се у разумној мери трећа лица увере да предметни преглед потраживања поверилаца стечајног дужника и њихово процентуално учешће не садржи/садржи материјално значајна одступања у односу на стање пословних књига стечајног дужника. Овај поступак се спроводи ради прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у прегледу свих потраживања поверилаца стечајног дужника. Избор поступка се врши на основу ревизорског просуђивања, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у прегледу потраживања поверилаца насталих услед криминалних радњи или пуке грешке. У поступку процене ризика ревизор разматра интерне контроле које су од значаја за припрему прегледа потраживања поверилаца. Ванредна ревизија укључује и оцену примењених рачуноводствених политика и значајнијих процена извршених од стране менаџмента стечајног дужника у поступку УППР, као и оцену датог прегледа потраживања поверилаца.

Ванредна ревизија врши се ради утврђивања евентуалних одступања у односу на стање исказано у пословним књигама стечајног дужника, или ради потврђивања да таква одступања не постоје. Такође, у поступку ванредне ревизије треба проверити да ли стечајни дужник има судске спорове у вези потраживања за која нису извршена резервисања, као и проценти или износи који су усаглашени односно неусаглашени. Даље, потребно је да се изврши усаглашавање обавеза стечајног дужника према пореској управи, као и да се провери да ли су укалкулисане у УППР све обавезе по разним основима – порези, доприноси, камате и др. Међутим у поступку ванредне ревизије не врши се провера преосталих позиција биланса (нпр. актива, приходи) и не даје се мишљење по том основу.

34 Пример из пословне праксе: “Наш аранжман засновали смо на билансу стања на дан 31. август 2016. године, екстерним конфирмацијама стања потраживања и обавеза, интерним актима, бруто билансу, књиговодственим аналитичким евиденцијама, уговорима и другим документима“.

Независност ревизора и забрана сукоба интереса

Питања независности ревизора и забране сукоба интереса су од непосредног значаја за вршење ванредне ревизије као и за израду ванредних извештаја од стране ревизора у поступку усвајања УППР. У стечајном законодавству Србије независност ревизора приликом подношења „ванредног извештаја“ и „новог ванредног извештаја“ у поступку усвајања УППР није предмет регулације, због чега се мора разматрати у контексту општих законских решења о ревизији која важе за друштво за ревизију и лиценцираног овлашћеног ревизора.

У ревизијском праву Србије се на детаљнији начин регулишу питања сукоба интереса и независности вршења ревизије, односно независности ревизора у вршењу послова ревизије. Најпре, законом је забрањено друштву за ревизију да обавља ревизију код следећих субјеката: 1) у којем има уделе или акције; 2) које је власник удела или акција друштва за ревизију; 3) ако је друштво за ревизију, односно било која организациона јединица у мрежи којој припада, односно повезано лице са друштвом за ревизију пружало субјекту ревизије у години за коју се обавља ревизија, законом набројане услуге³⁵; 4) ако је повезано са правним лицем на други начин, тако да таква повезаност може да утиче на независност и непристрасност обављања ревизије³⁶. Акционар, односно члан друштва за ревизију има дужност да без одлагања обавести друштво за ревизију о наступању неке од напред наведених околности.

Од држава чланица ЕУ се захтева да њихова ревизорска друштва буду независна у вршењу законске ревизије. Овим друштвима је допуштено да обавештавају субјекта ревизије о питањима која се појављују у поступку вршења ревизије, али морају да се уздржавају од мешања у њихове интерне поступке доношења одлука. Директивом 2006/43/ЕУ се зах-

35 Реч је о следећим услугама: припрема и вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја; процена вредности капитала, имовине и/или обавеза која ће бити рефлектована у финансијским извештајима, односно у којима постоји очигледан сукоб интереса; заступање у судским поступцима у вези са пореским предметима; обрачун пореза и подношење пореских пријава за физичка лица руководиоце у сектору финансија у привредном друштву; савете у вези са рачуноводственим књижењем пореских обавеза; дизајнирање система интерне ревизије и интерне контроле као и њихово спровођење; дизајнирање и примену информационих система у рачуноводственој области; актуарске услуге; друге услуге које би, у конкретним околностима, могле да угрозе независност лиценцираног овлашћеног ревизора или друштва за ревизију и/или да утичу на вредновање позиција у финансијским извештајима.

36 Закон о ревизији, чл. 35.

тева да прекину ревизију или да уопште не закључе уговор о пружању услуга ревизије, уколико западну у ситуацију у којој су ризици по њихову независност исувише високи, чак и кад примене мере којима се ти ризици умањују. Такође, независност ревизорског друштва могу да угрозе висина накнаде за вршење послова ревизије која се прима од појединачног субјекта ревизије и/или структура ревизорских накнада. Мере које државама чланицама Уније стоје на располагању ради предострожности, а које примењују ради ублажавања или елиминисања напред наведених претњи могу да обухвате: забране, ограничења, друге политике и поступке и обелодањивање. Даље, друштва за ревизију треба да одбију вршење свих додатних („неревизорских“) услуга које могу да компромитују њихову независност³⁷.

Општи циљ доношења Директиве 2014/56/ЕУ о измени Директиве 2006/43/ЕУ о законским ревизијама годишњих финансијских извештаја и консолидованих финансијских извештаја³⁸ огледа се у јачању поверења инвеститора у истинитост и праведност финансијских извештаја које су предузетници објавили на начин да се додатно побољша квалитет законских ревизија које се врше у ЕУ. Ради остварења тог циља, ЕУ може да донесе мере у складу с начелом супсидијарности³⁹. Њено доношење уследило је и због потребе даљег усклађивања правила на нивоу ЕУ како би се омогућила већа транспарентност и предвидљивост захтева који се односе на лица која врше законске ревизије и како би се оснажила њихова независност и објективност у вршењу послова ревизије. Такође, захтева се да овлашћени ревизори и ревизорска друштва избегавају сукоб интереса⁴⁰.

Такође, у ревизијском праву Србије забрањује се лиценцираном овлашћеном ревизору да обавља ревизију код одређених субјеката, и то: 1) у којем је власник удела или акција; 2) у којем је директор, односно члан органа управљања или надзора, прокурисит и пуномоћник; 3) у којем је директор, односно члан органа управљања или надзора или прокурисит, његов крвни сродник у правој линији, крвни сродник у побочној линији закључно са трећим степеном сродства и супружник; 4) у којем је пружао услуге законом одређене за годину за коју се обавља ревизија; 5) уколико

37 Директива 2006/43/ЕУ, тач. 10 и 10а.

38 Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, OJ L/158, п. 196–226 (Директива 2014/56/ЕУ).

39 Директива 2014/56/ЕУ, Преамбула, тач. 31.

40 Директива 2014/56/ЕУ, Преамбула, тач. 1, 6, 7, 8.

наступе друге околности које могу да утичу на независност лиценцираног овлашћеног ревизора⁴¹. Лиценцирани овлашћени ревизор има дужност да без одлагања обавести друштво за ревизију код којег је запослен о наступању неке од напред наведених околности.

Даље, забрањује се власницима, односно акционарима друштва за ревизију, као и директору, односно члановима органа управљања и надзора тог друштва или повезаним лицима да утичу на обављање ревизије и изражавање ревизорског мишљења и тиме угрозе независност и објективност лиценцираног овлашћеног ревизора у обављању ревизије⁴².

Затим, самосталном ревизору је забрањено да обавља друге делатности, осим ревизије и додатне услуге уз обављање ревизије. Њему није допуштено да буде оснивач друштва за ревизију или другог привредног друштва. Самостални ревизор 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.⁴³. Напред набројане законске забране и ограничења произлазе, с једне стране, из природе ревизије као професионалне делатности, јер она у континентално-европском праву има својства слободне професије, а с друге стране, из статуса самосталног ревизора који обавља ревизију у правној форми индивидуалног предузетника.

На крају, стављено је у дужност друштву за ревизију, које обавља ревизију код друштава од јавног интереса, да једном годишње, у писаном облику, потврди своју независност према друштву чију ревизију финансијских извештаја обавља и обавести Комисију за ревизију о додатним услугама код тог друштва, као и да расправља о могућим претњама његовој независности и заштитним механизмима против тих претњи⁴⁴.

Ванредни извештај ревизора

Да би објаснили ванредни извештај ревизора као обавезан елемент садржине УППР у стечајном поступку, који је предвиђен и уређен Законом о стечају, нужно је да пођемо од редовних и ванредних финансијских извештаја привредних субјеката, који су уређени Законом о рачу-

41 Закон о ревизији, чл. 34.

42 Закон о ревизији, чл. 38.

43 Закон о ревизији, чл. 16.

44 Закон о ревизији, чл. 42. став 2.

новодству⁴⁵. Најпре, треба указати да је реч о различитим стварима, јер је у првом случају реч о „ванредном извештају ревизора“ а у другом случају о „ванредним финансијским извештајима“ привредних субјеката. Друго, први извештај не садржи атрибут „финансијски“ а други садржи. Треће, ови извештаји се разлику у погледу обавезних елемената, њихове структуре и обима. Четврто, први извештај саставља ревизор, а друге извештаје по правилу запослена и овлашћена лица у привредном субјекту, али и друга овлашћена лица на основу закљученог уговора о пружању рачуноводствених услуга.

У рачуноводственом праву Србије, правна лица и предузетници састављају и приказују редовне финансијске извештаје о свом пословању за текућу пословну годину, са стањем на дан 31. децембра текуће године. До састављања ванредних финансијских извештаја долази само ако је дошло до: 1) статусних промена (спајање, подела и одвајање); 2) отварања, односно закључења стечаја, односно поступка ликвидације привредног субјекта⁴⁶. Редовни годишњи финансијски извештаји правних лица која примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ) односно Међународне стандарде финансијског извештавања за мала и средња предузећа (МСФИ за МСП) обухватају: 1) биланс стања; 2) биланс успеха; 3) извештај о осталом резултату; 4) извештај о променама на капиталу; 5) извештај о токовима готовине; 6) напомене уз финансијске извештаје. Редовни годишњи финансијски извештаји микро правних лица и предузетника обухватају: 1) биланс стања и 2) биланс успеха. И ванредни финансијски извештај обухватају само биланс стања и биланс успеха.

У праву Србије се сагласно одредбама Четврте и Седме директиве ЕУ, ревизија редовних годишњих и консолидованих годишњих финансијских извештаја обавља у складу са Законом о ревизији. Сагласно поступку хармонизације наших прописа са наведеним директивама ЕУ, законодавац Србије у Закону о ревизији (2013) по први пут користи израз „законска ревизија“ уместо израза „ревизија финансијских извештаја“. Законска ревизија се још назива и екстерна ревизија. Она обухвата ревизију редовних годишњих и консолидованих финансијских извештаја, који су састављени у складу са Законом о рачуноводству⁴⁷.

45 Закон о рачуноводству, „Сл. гласник РС“, бр. 63/2013.

46 Закон о рачуноводству, чл. 2. и 25.

47 Закон о ревизији, чл. 2. ст. 1. тач. 2.

Полазећи од критеријума законске обавезе да се привредни субјект подвргне законској ревизији, у праву Србије она може бити обавезна и добровољна. 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 („не морају“) да врше законску ревизију својих финансијских извештаја (добровољна законска ревизија)⁴⁸. У економској теорији се истиче да су данас скоро у целом свету мала предузећа ослобођена обавезне ревизије, иако су многа од њих често предмет ревизије по захтеву власника капитала⁴⁹. И у нашем законодавству она нису предмет обавезне ревизије.

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.

Полазећи од критеријума коју врсту финансијских извештаја ревизија има за предмет, можемо је поделити на ревизију редовних и на ревизију ванредних финансијских извештаја. Ревизија ванредних финансијских извештаја има за предмет ванредне финансијске извештаје, може се вршити као обавезна, ако се наређење за њено вршење налази у закону, или као добровољна, када наређење за њено вршење почива на аутономији воље привредног субјекта. По спроведеном поступку ревизије ванредних финансијских извештаја ревизори састављају (редован) ревизорски извештај. С друге стране, у спровођењу поступка стечаја по УППР законодавац Србије налаже састављање ванредног ревизорског извештаја, на начин и под законом утврђеним условима.

У праву Србије ревизорски извештај се саставља у складу са МСР и мора да садржи минимум законских елемената⁵⁰. Потписује га кључни

48 Закон о ревизији, чл. 21.

49 Детаљније видети: Богољуб Виторовић, *Ревизија малих предузећа са посебним освртом на саопштење Међународне федерације рачуновођа*, Ревизија, бр. 24/2004, стр. 4-11.

50 Ревизорски извештај садржи: 1) увод у којем се наводе финансијски извештаји који су предмет ревизије, заједно са рачуноводственим политикама које су коришћене за њихово саста-

ревизорски партнер, саставља се и објављује на српском језику. Уз њега се прилажу финансијски извештаји који су били предмет ревизије.

За ванредне извештај ревизора у поступку УППР законодавац прописује минимум његове садржине, јер начелно утврђује неке од његових елемената. Због тога ће ревизори у пословној пракси незнатно бити аутономнији у његовом обликовању, али увек полазећи од одредаба Закона о стечају, Закона о ревизији, МСР и етичког кодекс ревизора. Ванредни извештај независног ревизора је документ који прати УППР и не сме бити старији од 90 дана од дана подношења унапред припремљеног плана суду. Везано за његову садржину, законодавац захтева да он обухвати преглед свих потраживања поверилаца и процентуално учешће сваког од њих у одговарајућој класи плана реорганизације⁵¹.

Ванредни извештај ревизора је документ који ревизор саставља у писаној форми, након извршене ванредне ревизије код стечајног дужника у поступку УППР. Извештај обухвата преглед свих потраживања поверилаца и процентуално учешће сваког од њих у одговарајућој класи УППР. У њему ревизор изражава ревизорско мишљење. Реч је о професионалном мишљењу ревизора до кога долази на основу извршене ванредне ревизије стечајног дужника. Ревизорско мишљење ревизор износи након што у поступку ванредне ревизије прибави довољно одговарајућих доказа који обезбеђују основу за његово изношење. Овај извештај представља обавезну законску садржину поднетог УППР пред надлежним стечајним судом, наменски се сачињава, због чега је и његов домент лимитиран⁵².

вљање; 2) опис сврхе и обима ревизије, уз навођење стандарда ревизије у складу са којима је извршена ревизија; 3) мишљење лиценцираног овлашћеног ревизора којим се јасно изражава да ли финансијски извештаји пружају истинит и поштен преглед финансијског положаја правног лица у складу са релевантним законским оквиром, као и да ли су годишњи финансијски извештаји у складу са посебним прописима који уређују пословање правног лица, ако је то предвиђено тим прописима. Мишљење ревизора може бити позитивно, мишљење са резервом, негативно или се овлашћени ревизор може уздржати од изражавања мишљења ако није у могућности да га изрази; 4) посебна упозорења и проблеме на које лиценцирани овлашћени ревизор жели да укаже, али без изражавања мишљења са резервом; 5) мишљење о усклађености извештаја о пословању са финансијским извештајима за исту пословну годину. Закон о ревизији, чл. 30.

- 51 Пример из пословне праксе: „Ванредни извештај ревизора са стањем пословних књига и прегледом обавеза на дан 31. август 2016. године“ садржи: увод, кључни налази, биланс стања, напомене уз биланс стања и преглед класа поверилаца.
- 52 Овлашћени ревизор Ревизорског друштво „Rosh audit доо Београд“ је сачинило „Ванредни извештај ревизора са стањем пословних књига и прегледом обавеза на дан 31. август 2016. године“, искључиво ради стицања увида од стране стечајног дужника Х и од стране стечајног судије у ста-

У судској пракси је постављено питање да ли се поднети УППР, са приложеним ванредним извештајем ревизора у коме је дато „мишљење са резервом“⁵³, може сматрати садржински потпуним и да ли се може приступити његовом изгласавању. Привредни апелациони суд је стао на становиште да законска одредба о обавезној садржини УППР не прописује да мишљење ревизора мора да буде одговарајућег квалитета, због чега треба узети да је овако поднет план потпун. Мишљење ревизора са резервом цениће повериоци стечајног дужника при опредељивању у поступку доношења одлуке о усвајању УППР⁵⁴.

Закључак

План реорганизације представља основ за реорганизацију, тј. основ за продужење живота стечајног дужника. Он је сложен правно-економски институт, којим се замењује стечајни поступак, а уједно мења правни статус дужника и других учесника у поступку реорганизације. Циљ плана је да се побољша имовинскоправни положај стечајног дужника а повериоци намире у целини или у одређеном проценту.

У стечајном праву Србије постоје две врсте реорганизације: план реорганизације и УППР. Реч је о два формална поступка реорганизације. За наш предмет истраживања од значаја је УППР.

Да би могли да објаснимо и разумемо ревизију у поступку усвајања УППР било је потребно да у најкраћем објаснимо УППР, појмовно одређење ревизије и њене врсте, полазећи од различитих критеријума за њихову класификацију.

За наш предмет истраживања од посебног значаја је подела ревизије на редовну и ванредну. Редовна произлази из општег закона о ревизији, а ванредна из неког посебног закона, у нашем предметном случају из Закона о стечају, у поступку усвајања УППР. Осим одређених сличности, ове две врсте ревизија се разликују у низу елемената, што их чини посебним.

ње обавеза исказаних у пословним књигама субјекта ванредне ревизије (стечајни дужник X) у поступку израде, подношења и усвајања УППР прописаног чл. 156. Закона о стечају.

53 Због неадекватног тока документације није усаглашено стање обавеза у пословним књигама стечајног дужника и није књиговодствено евидентирано стање обавеза по основу одређених пословних трансакција и да није било могуће поуздано утврдити да ли пословне књиге садрже исправне и потпуне износе обавеза према свим повериоцима на дан сачињавања поднетог УППР.

54 Привредни апелациони суд – Питања и одговори – радни материја са XXIII саветовање привредних судова Републике Србије, Златибор, септембар 2015. године – са веб сајта: www.pa.sud.rs

За потребе спровођења поступка усвајања УППР подносилац плана мора да ангажује ревизора за вршење ванредне ревизије и за састављање ванредног ревизорског извештаја. Предметни извештај представља обавезну законску садржину поднетог УППР пред надлежним стечајним судом.

У поступку вршења ванредне ревизије врши се провера чињеница везано за потраживања поверилаца у УППР, односно да ли се ове чињенице сагласне подацима из пословних књига стечајног дужника. Ванредна ревизија врши се ради утврђивања евентуалних одступања у односу на стање исказано у пословним књигама стечајног дужника, или ради потврђивања да таква одступања не постоје.

Ванредни извештај независног ревизора је документ који прати УППР и не сме бити старији од 90 дана од дана подношења унапред припремљеног плана суду. Везано за његову садржину, законодавац захтева да он обухвати преглед свих потраживања и процентуално учешће сваког повериоца у одговарајућој класи УППР. Ванредни извештај ревизора је документ који ревизор саставља у писаној форми, након извршене ванредне ревизије код стечајног дужника у поступку УППР. Извештај обухвата преглед свих потраживања поверилаца и процентуално учешће сваког од њих у одговарајућој класи УППР. У њему ревизор изражава ревизорско мишљење. Реч је о професионалном мишљењу ревизора до кога долази на основу извршене ванредне ревизије стечајног дужника. Овај извештај представља обавезну законску садржину поднетог УППР пред надлежним стечајним судом.

Dr Ljubiša DABIĆ,
Professor of Faculty of Economics at University of Belgrade
E-mail: ljadic@ekof.bg.ac.rs

AUDIT IN THE PROCESS OF ADOPTION OF PRE-PREPARED PLAN OF REORGANIZATION

Summary

In Serbian bankruptcy law, there are two types of reorganization: reorganization plan and pre-prepared plan of reorganization – (PPPR). For our purpose of study PPPR is of significance. To be able to explain and understand the audit in the process of adoption of pre-prepared plan of reorganization, it was necessary to briefly explain PPPR, conceptual definition of audit and its types.

In the context of this research is of a significant importance the division of audit on ordinary and extraordinary type. Ordinary audit stems from the general audit law and extraordinary audit from any bill, for example Bankruptcy Act in the process of adopting the PPPR. In addition to certain similarities, these two types of audit vary in number of elements, which makes them unique.

For purpose of conducting the process of adoption of PPPR, applicant needs to engage an auditor to perform extraordinary audit and to generate extraordinary audit report. The above stated report represents a mandatory legal content of PPPR filed before the competent bankruptcy court.

Extraordinary audit is carried out to identify any deviations from the facts shown in company records of the debtor, or to confirm that such deviations do not exist.

Extraordinary report of independent auditor is a document that accompanies PPPR and must not be older than 90 days from the day of submission of pre-prepared plan to court. Regarding its content, the legislator requires that it include the review of all claims of creditors and the percentage of each of them in the appropriate class of the reorganization plan.

Key words: *extraordinary audit, extraordinary audit report, pre-prepared plan of reorganization.*