



**РЕПУБЛИКА СРПСКА  
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА**

**ПРОГРАМ И АКЦИОНИ ПЛАН  
УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ  
ПРОФЕСИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРПскоЈ ОД 2015. ДО 2020. ГОДИНЕ**

**Бања Лука, децембар 2015. године**

## САДРЖАЈ

<b>ПРОГРАМ И АКЦИОНИ ПЛАН УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ ОД 2015. ДО 2020. ГОДИНЕ</b>	<b>1</b>
<b>1 УВОД</b>	<b>5</b>
<b>2 АНАЛИЗА ЗАКОНОДАВНО-ПРАВНОГ ОКВИРА И ПРАКСЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ</b>	<b>9</b>
2.1 РЕАЛИЗАЦИЈА ПЛАНА АКТИВНОСТИ	9
2.2 УНАПРЕЂИВАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА	14
2.3 РЕГУЛАТОРНИ ОКВИР РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ	16
2.3.1 Основне рачуноводствене и ревизорске директиве	16
2.4 ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА	18
2.4.1 Примјена стандарда у Републици Српској	18
2.4.2 Рачуноводствени стандарди	19
2.4.3 Примјена МСФИ од стране малих и средњих ентитета	20
2.4.4 Стандарди ревизије	20
2.5 ЗАХТЈЕВИ ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ	21
2.5.1 Финансијско извјештавање привредних друштава, задруга, других правних лица и предузетника	21
2.5.2 Финансијско извјештавање банака	25
2.5.3 Финансијско извјештавање осигуравајућих друштава	26
2.5.4 Финансијско извјештавање инвестиционих фондова	27
2.5.5 Извјештавање корисника прихода буџета Републике, општина и градова и фондова	27
2.6 РАЧУНОВОДСТВО БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА	29
2.7 ПОСЛОВНИ И ПОРЕСКИ БИЛАНСИ	31
2.8 РЕВИЗИЈА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА	33
2.9 ПРОФЕСИЈА И ЕТИКА	35
2.10 СИСТЕМ ЈАВНОГ НАДЗОРА И КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА	36
2.10.1. Јавни надзор над рачуноводственом и ревизорском професијом	36
2.10.1 Контрола квалитета	38
2.11. САВЈЕТ ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ	40
2.12. ЈАВНА ПРЕЗЕНТАЦИЈА И КОНТРОЛА ИСПРАВНОСТИ ПРЕЗЕНТОВАНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА	41
2.13 ОБРАЗОВАЊЕ И РАЗВОЈ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ	43

<b>3</b>	<b>ПРОГРАМ УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ</b>	<b>45</b>
3.1	<i>ДЕФИНИСАЊЕ ЦИЉЕВА И РАЗВОЈ ПРОГРАМА</i>	45
3.1.1	Дефинисање циљева	45
3.1.2	Развој програма	46
3.2	<i>ПЛАН АКТИВНОСТИ НА ОСТВАРЕЊУ ДЕФИНИСАНИХ ПРОГРАМА</i>	47
3.2.1	Доградња нормативно-правног оквира	47
3.2.2	Унапређивање система јавног надзора и контроле квалитета	48
3.2.3	Јачање професионалних способности рачуновођа и ревизора у јавном и приватном сектору	48
3.2.4	Развијање добре праксе сарадње са релевантним домаћим и међународним тијелима и институцијама	49
<b>4</b>	<b>ЗАКЉУЧАК</b>	<b>51</b>

## ПРЕГЛЕД КОРИШЋЕНИХ СКРАЋЕНИЦА

<i>МФ РС</i>	<i>Министарство финансија Републике Српске</i>
<i>ЕФ</i>	<i>Економски факултет</i>
<i>АБРС</i>	<i>Агенција за банкарство Републике Српске</i>
<i>АЗОРС</i>	<i>Агенција за осигурање Републике Српске</i>
<i>КХОВРС</i>	<i>Комисија за хартије од вриједности Републике Српске</i>
<i>АПИФ</i>	<i>Агенција за посредничке, информатичке и финансијске услуге а.д. Бања Лука</i>
<i>СРРРС</i>	<i>Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске</i>
<i>ММФ</i>	<i>Међународни монетарни фонд</i>
<i>IAASB</i>	<i>International Auditing and Assurance Standards Board – Одбор за међународне стандарде ревизије и осигурања</i>
<i>IAESB</i>	<i>International Accounting Education Standards Board – Одбор за међународне стандарде рачуноводствене едукације</i>
<i>IASB</i>	<i>International Accounting Standards Board – Одбор за међународне рачуноводствене стандарде</i>
<i>IASC</i>	<i>International Accounting Standards Committee – Комитет за међународне рачуноводствене стандарде</i>
<i>IFAC</i>	<i>International Federation of Accountants – Међународна федерација рачуновођа</i>
<i>МРС</i>	<i>Међународни рачуноводствени стандарди</i>
<i>МСФИ</i>	<i>Међународни стандарди финансијског извјештавања</i>
<i>МСР</i>	<i>Међународни стандарди ревизије</i>
<i>МРС-ЈС</i>	<i>Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор</i>
<i>МСФИ за МСЕ</i>	<i>Међународни стандарди финансијског извјештавања за мале и средње ентитете</i>
<i>МСЕ</i>	<i>Мале и средњи ентитети (привредна друштва, осим субјеката од јавног интереса, дефинисаних законом)</i>
<i>REPARIS</i>	<i>Road to Europe – Program of Accounting Reform and Institutional Strengthening – Пут у Европу – Програм рачуноводствене реформе и јачања институција</i>
<i>A&amp;A ROSC</i>	<i>A&amp;A Reports on the Observance and Standards of Codes – Извјештај о поштивању рачуноводствених и ревизорских стандарда и кодекса</i>

## 1 УВОД

Документом Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској у периоду од 2015. до 2020. године (у даљем тексту: Програм и акциони план) обезбјеђује се континуитет започетих реформских активности у области рачуноводства и ревизије у Републици Српској. Наведеним документом су утврђени визија, мисија, основне вриједности, начела и принципи, те стратешки и оперативни циљеви и активности који треба да омогуће реализацију зацртаних циљева, односно остварење утврђене визије развоја рачуноводства и ревизије у Републици Српској. Имплементација предложених активности захтијева заједнички напор свих релевантних тијела и институција у Републици Српској са циљем даљег развоја рачуноводствене и ревизорске професије.

Овом документу претходио је документ Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској у периоду од 2012. до 2014 године. Полазну основу за израду наведеног документа представљао је Други извјештај о поштивању стандарда и кодекса рачуноводства и ревизије за Босну и Херцеговину (A&A ROSC), сачињен од стране Свјетске банке – Центра за реформу финансијског извјештавања, уз активно учешће свих релевантних тијела и институција у Републици Српској. Влада Републике Српске (у даљем тексту: Влада) је у току 2011. године Свјетској банци дала сагласност да изврши објављивање и дистрибуцију поменутог извјештаја и утврдила закључак према којем препоруке садржане у овом извјештају релевантним институцијама и тијелима у Републици Српској могу да послуже као основ за утврђивање политика и активности са циљем даљег усаглашавања законодавства Републике Српске које се односи на област корпоративног финансијског извјештавања са законодавством Европске уније.

Почетак вишегодишњег процеса реформе у области рачуноводства у Републици Српској означен је усвајањем Закона о рачуноводству из 1999. године којим су у примјену први пут уведени Међународни рачуноводствени стандарди (MPC). У односу на до тада важеће прописе у области рачуноводства, битна новина за рачуновође, као и кориснике финансијских извјештаја, огледала се поред осталог и у напуштању функционалног и преласку на билансни контни оквир. Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске из 2005. године који је донесен у складу са оквирним Законом о рачуноводству и ревизији БиХ из 2004. године, уређен је значајно шири круг питања важних за функционисање рачуноводствене и ревизорске професије. Овим законом је подржано и додатно ојачано одређење да се у Републици Српској и даље примјењују MPC, укључујући Међународне стандарде финансијског извјештавања (МСФИ), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (MPC-JC) те пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) и сва пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Међународна федерација рачуновођа (IFAC). Поред осталог, Законом су обухваћена прецизно одређења звања у рачуноводственој професији, критеријуми који одређују јавну одговорност правних лица, услови и начин стицања звања у професији, признавања страних

квалификација и узајамног признавања квалификација стечених у другим дијеловима БиХ, овлашћења и одговорности лица која пружају рачуноводствене услуге и друго.

Трећи по реду реформски Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 36/09), којим се продужава успостављени континуитет у тежњи да домаће законодавство у области рачуноводства задржи предзнак међународно признатог, примјењује се од почетка 2010. године. Истовремено, преузете обавезе из Споразума о стабилизацији и придруживању са Европском унијом (ССП) наметнуле су потребу да се ради на усаглашавању законске и професионалне регулативе за захтјевима европског законодавства. Током 2011. године овај тренд је настављен усвајањем Закона о измјенама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 52/11). Закон је генерално усаглашен са захтјевима Европске уније. Уложени су напори да се његове одредбе максимално усагласе са релевантним директивама и политикама Европске уније.

Новим Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 94/15) који је ступио на снагу 24. новембра 2015. године, омогућено је додатно усаглашавање домаћег са законодавством Европске уније, а посебан значај посвећен је функционалнијем систему јавног надзора и контроле квалитета рачуноводствене и ревизорске професије у циљу повећања квалитета ревизије и финансијског извјештавања. Закон је конципиран ка генералном одређењу да се привредним субјектима у максималној мјери поједностави пословање, али и унапређивању и развоју рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској.

У току 2013. и 2014. године Европски парламент је усвојио нову Директиву 2013/34/ЕУ о годишњим финансијским извјештајима, консолидованим финансијским извјештајима и повезаним извјештајима за одређене врсте предузећа, о измјени Директиве 2006/43/ЕЗ Европског парламента и Савјета и о стављању изван снаге директива Савјета 78/660/ЕЕЗ и 83/349/ЕЕЗ, Директиву 2014/56/ЕУ о измјени Директиве 2006/43/ЕЗ о законским ревизијама годишњих финансијских извјештаја и консолидованих финансијских извјештаја и нову Уредбу број 537/2014 Европског парламента и Савјета од 16. априла 2014. о посебним захтјевима у вези законске ревизије субјеката од јавног интереса и стављању изван снаге Одлуке Комисије 2005/909/ЕЗ којим се постављају нови захтјеви у области рачуноводства и ревизије. Наведене прописе државе чланице треба да примјењују од 1. јануара 2016. године. Уредба ЕУ 537/2014 од 16. априла 2014. године о посебним захтјевима у вези законске ревизије субјеката од јавног интереса је ступила на снагу у јуну 2014. године, а примјена треба да почне од 17.6.2016. осим чл. 16.6. (забрана ограничења при одабиру ревизора која се примјењује од 17.6.2017. године. Директиву 2014/56/ЕУ од 16. априла 2014. године државе чланице треба да примјењују од 17. јуна 2016. године. У извјештају Европске уније о напретку за БиХ за 2014. годину, који је објављен у октобру 2014. године, наведено је да је законодавство о корпоративном рачуноводству и ревизији углавном усклађено са *acquisem* (али још није у потпуности у складу са најновијим законодавством ЕУ) и скоро у потпуности усклађено

између ентитета. При оцјени (не)усаглашености, свакако, у обзир треба узети чињенице да су директиве и политике Европске уније израђене за земље чланице које, претежно, већ годинама послују у складу са принципима тржишне економије, да су рачуноводствена и ревизорска пракса у тим земљама обично врло развијене, али и то да се и европско законодавство у овој области континуирано мијења.

Како би се одржао успостављени континуитет у тежњи да домаће законодавство у области рачуноводства и ревизије задржи предзнак међународно признатог и у наредном периоду ће бити потребна доградња нормативно-правног оквира у Републици Српској.

У протеклом двогодишњем периоду реализован је значајан дио активности предвиђених Програмом и акционим планом унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској од 2012. до 2014. године чиме је испуњен циљ овог документа.

Заједничка мисија Свјетске банке и Међународног монетарног фонда за Програм оцјене финансијског сектора у БиХ у току октобра-новембра 2014. године сачинили су Техничку биљешку о корпоративном финансијском извјештавању.

Препоруке дате у Техничкој биљешци односе се на сљедеће:

- Наставити имплементацију поједностављених оквира за рачуноводство коришћењем стандарда МСФИ за МСЕ у циљу смањења терета за МСЕ и унапређење квалитета финансијских извјештаја МСЕ,
- Развити капацитете и вјештине запошљавањем квалификованог особља, израдом стратегија за инспекције с акцентом на законским ревизијама, оперативних приручника и програма за обуку особља,
- Измијенити прописе о именовању екстерних ревизора (ревизори би се требали именовати прије закључног датума за финансијске извјештаје и на вишегодишње раздобље од најмање три године),
- Унаприједити капацитет супервизора тржишта хартија од вриједности да врши надзор над финансијским информацијама и започне провођење употребе МСФИ,
- Осигурати објављивање и, гдје је то битно, јавно исправљање откривених значајних нетачних исказа у објављеним финансијским информацијама,
- Осигурати да струковна тијела за рачуноводство и ревизију и Министарство финансија учине доступним преводе МСФИ и МСР и Кодекса етике, на трајан начин рачуновођама, ревизорима, студентима и састављачима.

Неопходност изградње ефективног и ефикасног институционалног и функционалног оквира, као једног од битних предуслова даљег опоравка развоја финансијског система и привреде уопште у Републици Српској, наметнула је потребу стратешког уређења области рачуноводства и ревизије,

као битног сегмента укупног привредног амбијента у Републици. Документом Програм и акциони план наставља се континуитет у стратешком уређењу области рачуноводства и ревизије у Републици Српској.

Успјешно испуњење постављених реформских циљева у области рачуноводства и ревизије није могуће без адекватног одговора на одређене изазове, пред којима се рачуноводствена и ревизорска професија тренутно налазе. У наредном периоду, кључне активности би требале бити усмјерене на:

- Даље усаглашавање домаће регулативе са европским законодавством,
- Јачање ефикасног система јавног надзора и контроле квалитета у професији,
- Даље унапређивање система пореског књиговодства како би се постигао једнообразни систем евидентирања јавних прихода код корисника прихода буџета Републике, општина, градова и ванбуџетских фондова (у билансима) у смислу пуне примјене МРС ЈС 23 те ефикасно, свеобухватно и транспарентно извјештавање о насталим, наплаћеним или намиреним пореским потраживањима, као и о ненаплаћеним пореским потраживањима,
- Унапређивање финансијског извјештавања у складу са међународним статистичким системима са циљем развоја статистичких основа финансијског извјештавања усаглашених са међународно признатим стандардима макроекономских статистичких система: GFS 20012014 и ESA 2010,
- Унапређивање система консолидације финансијских извјештаја, како би се повећала ефикасност, обухватности и транспарентности консолидованих финансијских извјештаја корисника буџета, те контролисаних ентитета јавног сектора,
- Јачање улоге јавног регистра финансијских извјештаја, уз посебан акценат на доградњу свеобухватне базе обвезника сачињавања и презентовања финансијских извјештаја
- Даље повећање квалитета континуиране професионалне едукације итд.

Документ Програм и акциони план обухвата програм мјера за побољшавање законског оквира, јачање институција, као и рачуноводствене и ревизорске професије уопште, а све у циљу достизања високог квалитета финансијског извјештавања у Републици Српској. Основни циљ је препознати и формулисати мјере и инструменте који ће омогућити потпуно усклађивање регулаторног оквира финансијског извјештавања са законодавством Европске уније.

Примјена Програма и акционог плана треба, такође да резултира и повећањем повјерења свих заинтересованих субјеката у финансијске извјештаје привредних друштава у Републици Српској, као и извјештаје о ревизији тих финансијских извјештаја.



## **2 АНАЛИЗА ЗАКОНОДАВНО-ПРАВНОГ ОКВИРА И ПРАКСЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ**

### **2.1 РЕАЛИЗАЦИЈА ПЛАНА АКТИВНОСТИ**

Програмом и акционим планом унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској од 2012. до 2014. године биле су предвиђене сљедеће активности:

- Доградња нормативно-правног оквира,
- Унапређивање механизма јавног надзора и контроле квалитета,
- Јачање професионалних способности рачуновођа и ревизора у јавном и приватном сектору,
- Развијање добре праксе сарадње са релевантним домаћим и међународним тијелима и институцијама.

Новим законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске извршено је јасно дефинисање институције надлежне за надзор над примјеном Закона у дијелу који регулише обављање рачуноводствених послова, те састављање и презентацију финансијских извјештаја, ради провјере обављају ли се наведени послови у складу са одредбама овог закона. Уведена је категорија микро правних лица, према критеријумима који су прописани законодавством Европске уније, наравно уз прилагођавање висине критеријума према тренутној економској снази наших пословних субјеката. Извршено је редефинисање привредних друштава обухваћених обавезном ревизијом, тако да обавезној ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса<sup>1</sup> и финансијски извјештаји правних лица која су разврстана у категорију великих правних лица, уколико нису обухваћени у наведеним категоријама. Обавезној ревизији подлијежу и консолидовани финансијски извјештаји. Коригован је период трајања ревизорског ангажмана, тако да је након седам година потребно извршити ротацију ревизора, што је у складу са одредбама регулативе Европске уније.

У циљу унапређења процеса ревизије детаљније је уређено питање закључивања уговора о ревизији, уз обавезу да уговор о ревизији мора бити закључен најкасније до 30. септембра године за коју се припремају финансијски извјештаји који су предмет ревизије, како би ревизор могао имати веће учешће у припремним радњама за израду финансијских извјештаја (као што је присуство попису и сл.). У области ревизије прописан је и минималан број запослених овлашћених

---

<sup>1</sup> Дефиниција субјеката од јавног интереса је у складу са захтјевима Директиве 2013/34/ЕУ

ревизора у друштву за ревизију, а у зависности од броја клијената који су субјекти од јавног интереса, односно клијената-правних лица чији су укупни приходи већи од 10.000.000 КМ, друштво за ревизију мора имати два односно три овлашћена ревизора.

Законом се укида обавеза сачињавања и презентовања периодичног финансијског извјештаја у циљу смањења обавеза, као и трошкова привредним друштвима који се односе на њихову предају. Наравно, ово рјешење не искључује могућност регулатора да уведу обавезу припреме и презентовања полугодишњих и других периодичних финансијских извјештаја (члан 19. став 9. Закона), што је и до сада био случај (нпр. регулатори за финансијски сектор). За правна лица, попут заједница етажних власника, синдикалних организација и других удружења грађана омогућено је да финансијске извјештаје презентују кроз Биланс стања и Биланс успјеха. Наведени облици организовања, који због своје специфичности имају статус правног лица, посједују релативно малу (или уопште немају) пословну имовину, те није рационално да презентују потпуни сет финансијских извјештаја. На овај начин би се умањила обавеза приликом израде финансијских извјештаја, као и трошкови приликом њиховог достављања у Регистар.

У циљу повећања транспарентности финансијских података, основни подаци из финансијских извјештаја свих обвезника ће бити доступни јавности без накнаде, уз обезбијеђен превод на енглески језик. Такође, сва правна лица, осим микро и малих правних лица, су дужна да припремају Годишњи извјештај о пословању, те га учине доступним јавности у Јединственом регистру финансијских извјештаја Републике Српске.

У области рачуноводства у јавном сектору заокружен је систем буџетског рачуноводства и финансијског извјештавања у складу са новим регулаторним оквиром МРС-ЈС (IPSAS) и великим дијелом са ГФС методологијом. Према одредбама Правилника о примјени МРС-ЈС („Службени гласник Републике Српске“, број 128/11), буџетски корисници у Републици Српској од 01. јануара 2013. године примјењују и МРС-ЈС 23 - Приходи од трансакција које нису трансакције размјене (порези и преноси). Министарство финансија је донијело Упутство о примјени Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 23 - Приходи од трансакција које нису трансакције размјене - порези и преноси („Службени гласник Републике Српске“, број 116/13), у складу са којим се у билансима Републике, општина, градова и фондова, по први пут, обавезно исказују подаци о насталим, наплаћеним и намиреним пореским потраживањима, односно ненамиреним потраживањима од пореских обвезника, према припадности, а на основу података из пореских евиденција које доставља Пореска управа Републике Српске. Циљ овог стандарда је да пропише услове за извјештавање о приходима који се углавном остварују на основу одређених пореских и других фискалних прописа (тзв. јавни приходи: порези, таксе, казне, накнаде и сл.). Примјена МРС-ЈС 23 не би била могућа без успостављања адекватног система пореског књиговодства који мора бити компатибилан систему евидентирања у главној књизи трезора Републике, општина, градова и

фондова. Примјеном Правилника о систему пореског књиговодства у Републици Српској („Службени гласник Републике Српске“, број 47/12) и Упутства о примјени Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 23 - Приходи од трансакција које нису трансакције размјене - порези и преноси, може се рећи да се са модификованог основа рачуноводства буџетских корисника прешло на пуни обрачунски основ, што је додатни напредак и усклађивање са међународним законодавством и стандардима.

У извјештајном периоду и у складу са новим Законом о буџетском систему Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“ бр.121/12 и 52/14) донесена су сљедећа подзаконска акта:

- Упутство за утврђивање суфицита расположивог за расподјелу („Службени гласник Републике Српске“, број 45/13),
- Правилник о начину рада буџетске инспекције („Службени гласник Републике Српске“, број 76/13),
- Правилник о форми и садржају буџета и извјештаја о извршењу буџета („Службени гласник Републике Српске“, број 100/13),
- Правилник о критеријима за стицање статуса буџетског корисника („Службени гласник Републике Српске“, број 116/13),
- Упутство о примјени Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 23- Приходи од трансакција које нису трансакције размјене (порези и преноси), („Службени гласник Републике Српске“ број 116/13), те
- Правилник о припреми и презентовању финансијских информација за потребе овлашћених корисника („Службени гласник Републике Српске“ број 107/14).

Техничко-организациони оквир за успостављање и вођење система књиговодства и рачуноводства буџетских корисника је систем трезорског пословања уређен Законом о трезору.

Од 1. јануара 2013. године у Републици Српској су системом трезорског пословања обухваћени, осим свих корисника прихода буџета Републике и сви корисници прихода буџета општина и градова. Почетком 2013. године донесен је и нови Закон о трезору („Службени гласник Републике Српске“ број 28/13), који, између осталог, прописује и обавезу увођења система трезорског пословања за кориснике прихода буџета општина/градова, чиме се постиже боље управљање јавним средствима, а да се притом не одузима аутономија локалних заједница.

Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске и Законом о буџетском систему Републике Српске утемељена је обавеза израде појединачних и консолидованих финансијских извјештаја буџетских корисника. Форма, садржај, начин припреме и презентације финансијских извјештаја буџетских корисника детаљно су прописани Правилником о финансијском извјештавању за кориснике прихода буџета Републике, општина, градова и фондова.

Законом о буџетском систему Републике Српске прописана је, између осталог, дужност буџетских корисника да успоставе систем интерне контроле у складу са општеприхваћеним стандардима и смјерницама интерне контроле, којим треба да се обезбиједи законито, ефикасно, ефективно,

одговорно и транспарентно трошење јавних средстава. Праћење и оцјењивање система интерних контрола врши интерна ревизија, у складу са прописима којима се уређује област интерне ревизије. Накнадну контролу законитости трошења буџетских средстава врши буџетска инспекција. Начин обављања контроле од стране буџетске инспекције уређен је Правилником о начину рада буџетске инспекције.

Екстерну контролу финансијских извјештаја и пословања буџетских корисника врши Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске, као независно из буџета финансирано правно лице, а у складу са важећим Законом о ревизији јавног сектора. Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске је основана 1999. године са циљем да кроз спровођење објективне, независне и правовремене ревизије обезбиједи независна мишљења о примјени закона и других прописа, извршењу буџета, финансијским извјештајима, кориштењу ресурса и управљању државном својном у јавном сектору Републике Српске. У свом раду Главна служба за ревизију примјењује INTOSAI стандарде ревизије и ревизорске стандарде Међународне федерације рачуновођа (IFAC). Главна служба за ревизију врши ревизију Народне скупштине Републике Српске, Службе председника Републике Српске, Генералног секретаријата Владе Републике Српске, Вијећа народа Републике Српске, министарстава и других републичких органа, свих других републичких институција које се финансирају из буџета, фондова и других ванбуџетских институција основаних законом. Главна служба за ревизију овлаштена је и за ревизију буџета општина и градова, било којих средстава која су било којој институцији обезбијеђена за реализацију пројеката од стране међународних организација као зајам или донација за Републику, средстава додијељених из буџета институцији, те ревизију јавних установа, јавних и других предузећа у којима држава има директни или индиректни власнички удио. Главна служба за ревизију сваке године обавља ревизију и даје мишљење о Консолидованом годишњем финансијском извјештају за кориснике прихода буџета Републике Српске, а извјештај о извршеној ревизији подноси Народној скупштини Републике Српске. Такође, Главна служба за ревизију има обавезу да информише одговорне јавне институције и јавност о својим налазима и препорукама кроз благовремено објављивање ревизорских извјештаја, те се исти могу наћи на интернет страници ове службе.

У току 2014. године Народна Скупштина Републике Српске је усвојила Закон о измјенама и допунама Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 20/14). Основни разлози за измјене и допуне Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске налазе се у потреби да се поједина, од постојећих рјешења у Закону, промијене и усагласе са актуелним трендовима и промјенама у предметној области, те да се предложи нова рјешења која треба да омогуће даљи развој и квалитетно функционисање Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске, као и усаглашавање актуелне законске регулативе са реалним потребама и функцијама Главне службе за ревизију и достигнућима и добрим праксама ревизорских институција које дјелују у економски развијенијим системима. Усвојена је Стратегија развоја Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске у раздобљу од 2014. до 2020. године (објављена је на интернет страници Главне службе за ревизију јавног сектора Републике

Српске) и Акцијски план развоја Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске за 2014. годину.

У области рачуноводства у приватном сектору у току 2014. године усвојен је нови Правилник о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике који се примјењује од 1. јануара 2015. године.

У извјештајном периоду Министарство финансија је наставило активности на провођењу јавног надзора над радом друштава за ревизију. Надзор се спроводи у форми континуираног, редовног и ванредног надзора. Редовни надзор врши се у складу са годишњим планом надзора. Припрема планова надзора врши се у складу са роковима и начином израде годишњег плана рада Министарства финансија. Приликом планирања редовног надзора примјењују се сљедећи критеријуми: обавезност надзора прописана Законом, равноправна заступљеност у односу на сједиште субјекта надзора, број уговорених ревизорских ангажмана, број запослених овлашћених ревизора, субјекти код којих су при континуираном надзору установљене неправилности, субјекти код који су претходним надзором утврђене неправилности и наложене мјере за отклањање истих, субјекти за које су из других извора стечена сазнања о учињених неправилностима. Министар финансија је донио Методшко упутство за вршење јавног надзора над радом пословних субјеката који пружају рачуноводствене услуге и услуге ревизије у Републици Српској, које се примјењује од 1. јануара 2015. године. Информације о резултатима постигнутим кроз јавни надзор презентују се путем средстава јавног информисања и/или интернет портала Владе Републике Српске.

Друштва за ревизију која обављају ревизију финансијских извјештаја субјеката од јавног интереса дужна су да Извјештај о транспарентности објаве у року од четири мјесеца од истека пословне године на својој интернет страници или да га на други начин учине доступним јавности.

Правилником о садржају и начину вођења регистра привредних друштава за ревизију, регистра овлашћених ревизора и регистра правних лица и предузетника за пружање рачуноводствених услуга („Службени гласник Републике Српске“, број 76/13) детаљније је уређен поступак успостављања и вођења Регистра привредних друштава за ревизију и Регистра овлашћених ревизора, те Регистра правних лица и предузетника који пружају рачуноводствене услуге.

Професионално тијело у Републици Српској (Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске) проводи активности на успостављању система контроле квалитета рада својих чланова, што укључује и овлашћене ревизоре. Правилником о контроли квалитета рада чланова Савеза рачуновођа и ревизора Републике Српске, уређује се поступак и начин спровођења контроле рада коју Савез спроводи над радом својих чланова, надлежност и поступци Комисије за праћење, примјену и контролу примјене прописа из области рачуноводства и ревизије и овлашћених лица у спровођењу контроле, као и поступак изрицања мјера ради отклањања неправилности у пословању субјеката контроле. Овим Правилником је предвиђено да контролу квалитета рада субјеката

контроле спроводи Савез путем Комисије за праћење, примјену и контролу примјене прописа из области рачуноводства и ревизије. У оквиру организације професионалног тијела, од 2011. године егзистира и секција овлашћених ревизора кроз чији рад се између осталог, разматрају и питања од значаја за доградњу система екстерне контроле квалитета рада овлашћених ревизора.

Министарство финансија је наставило сарадњу са релевантним међународним тијелима и институцијама што потврђује и учешћем у сљедећим пројектима:

- Регионални програм REPARIS „Пут у Европу: Програм реформе рачуноводства и институционалног јачања“ („Road to Europe: Program of Accounting Reform and Institutional Strengthening“) и ЕУ РЕПАРИС који представља наставак програма РЕПАРИС.
- Пројекат под називом: „Изградња капацитета за компилацију рачуноводствених података у владином сектору и статистике јавних финансија“ („Capacity building for the compilation of accounting data within the scope of general government and public finance statistics“ – PFM-StAR) финансиран од стране ЕУ почео је 2012. године, а завршен финалним извјештајем 21.12.2014. године.
- TWINNING IPA 2012 представља пројекат подршке статистичким институцијама у БиХ и потписан је од стране Агенције за Статистику БиХ (тзв. земља корисница) с једне стране и Статистике Данске (тзв. земља чланица) с друге стране. Пројекат је, на неки начин, наставак пројекта PFM-StAR: „Изградња капацитета за компилацију рачуноводствених података у владином сектору и статистике јавних финансија“.
- Пројекат под називом „Процјена јавне потрошње и финансијске одговорности“ (PEFA – Public Expenditure & Financial Accountability), који је завршен финалним извјештајем из септембра 2014. године.

## 2.2 УНАПРЕЂИВАЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА

Основни циљ финансијског извјештавања је пружање релевантних информација о имовинском, финансијском и приносном положају субјекта извјештавања, за потребе доста разуђене структуре различитих корисника информација из финансијских извјештаја, које треба да им буду од користи приликом доношења њихових економских и других одлука. Да би се овај циљ остварио, у финансијским извјештајима се презентују информације о:

- имовини,
- обавезама,
- капиталу,
- приходима, расходима, укључујући добитке и губитке и
- токовима готовине.

Основни смисао финансијских извјештаја је да се у њима презентује економска суштина трансакција и догађаја на начин како су се они стварно десили, али и да се прикажу посљедице тако насталих догађаја. Међутим, финансијски извјештаји не обезбјеђују све информације које су корисницима потребне приликом доношења економских одлука, будући да дају слику о финансијским учинцима прошлих догађаја и обавезно не обезбјеђују неопходан ниво нефинансијских информација без којих разумијевање имовинског, финансијског и приносног положаја субјекта извјештавања није могуће.

Квалитетно финансијско извјештавање доприноси раном препознавању и разумијевању сигнала и узрока уласка у економску и финансијску кризу и има позитиван утицај на укупна економска кретања. Квалитетно финансијско извјештавање доприноси и:

- активирању домаће штедње и привлачењу страних директних и портфолио инвестиција,
- лакшем приступу кредитима за мала и средња предузећа,
- бољој информисаности заинтересоване јавности што постојећим и потенцијалним инвеститорима омогућава да боље процјењују перспективе предузећа и доносе добре инвестиционе одлуке,
- повећању сигурности у функционисање финансијских тржишта и
- јачању корпоративног управљања, кроз омогућавање акционарима, повјериоцима и јавности, уопште, да активно надзиру рад управе.

Неопходност квалитетног финансијског извјештавања све више добија на значају. Повећава се број корисника информација из тих извјештаја што, поред осталог, јача и потребу за ефикаснијим системом јавног надзора и контроле квалитета. Савремени концепт контроле квалитета подразумева увођење стандарда квалитета финансијског извјештавања, заснованих на принципима управљања укупним квалитетом. Реализација квалитетног финансијског извјештавања, као и управљање укупним квалитетом извјештавања подразумевају, поред осталог, и сагледавање и оцјену cjелокупног система образовања и континуиране професионалне едукације чланова рачуноводствене професије.

Унапређивање квалитета финансијског извјештавања кроз усвајање најбоље међународне праксе је процес који се одвија и у најразвијенијим тржишним економијама и финансијским системима и истовремено представља изазов који се поставља пред регулаторна тијела и рачуноводствену професију. Имајући у виду циљеве Републике Српске као и европско одређење неопходно је да финансијски извјештаји наших привредних субјеката буду разумљиви инвеститорима, кредиторима, добављачима и купцима из ЕУ, као и да привредним субјектима омогуће несметан приступ финансијским тржиштима широм света.

Усвајањем и испуњењем релевантних дијелова *acquis communautaire*, као и усвајање и примјену најбоље међународне праксе и стандарда у предметној области, Програм и акциони план



треба да допринесу унапређивању система финансијског извјештавања у Републици Српској, њеном економском расту и процесу европских интеграција.

## 2.3 РЕГУЛАТОРНИ ОКВИР РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

### 2.3.1 Основне рачуноводствене и ревизорске директиве

У Републици Српској је у протеклим годинама постигнут значајан напредак у усклађивању законске и професионалне регулативе са релевантним законодавством Европске уније. Основу законодавства Европске уније из области рачуноводства и ревизије представљају:

1. *Директива 2013/34/ЕУ о годишњим финансијским извјештајима, консолидованим финансијским извјештајима и повезаним извјештајима за одређене врсте предузећа.* Ова директива је донијела доста новитета у односу на претходну Четврту директиву. Неки од захтјева нове директиве су:
  - Колективна одговорност чланова административних, управних и надзорних органа предузећа за финансијске извјештаје, извјештај управе и извјештај о корпоративном управљању;
  - Нови критеријуми за разврставање правних лица. Мала, средња и велика предузећа, према захтјевима ове директиве треба разликовати у односу на укупну активу, приходе и просјечан број запослених;
  - Уводи се категорија микро предузећа;
  - Уведени су прагови разврставања за групе предузећа и друга питања.
2. *Седма директива о консолидованим финансијским извјештајима (83/349/ЕЕЗ<sup>2</sup>).* Ова директива координише националне законе о консолидованим финансијским извјештајима и дефинише околности под којима се припремају и презентују консолидовани извјештаји.
3. *Осма директива о законом прописаним ревизијама годишњих и консолидованих финансијских извјештаја (2006/43/ЕС).* Директива прописује услове за обављање законом прописане

---

<sup>2</sup> Измјене и допуне Седме директиве вршене су сљедећим директивама: Директива 89/666/ЕЕС од 21. децембра 1989. године, Директива 90/604/ЕЕС од 8. новембра 1990. године, Директива 90/605/ЕЕС од 8. новембра 1990. године, Директива 2001/65/ЕС од 27. септембра 2001. године, Директива 2003/51/ЕС од 18. јуна 2003. године, Директива 2006/43/ЕС од 17. маја 2006. године, Директива 2006/46/ЕС од 14. јуна 2006. године, Директива 2006/99/ЕС од 20. новембра 2006. године, Директива 2009/49/ЕС од 18. јуна 2009. године



ревизије финансијских извјештаја, одговорност статутарних ревизора и поставља одређене етичке принципе да би се осигурала објективност и независност статутарних ревизора. Директивом се уводи захтјев за обезбјеђењем система контроле квалитета и јавног надзора над ревизорском професијом и побољшава кооперација између надзорних органа у Европској унији.

Директива, број: 2014/56/ЕУ о измјени Директиве 2006/43 ЕЗ о законским ревизијама годишњих финансијских извјештаја и консолидованих финансијских извјештаја од 16. априла 2014. године (објављена у Службеном листу Европске уније, број 158 од 27. маја 2014. године) доноси одређене новине, а најзначајније измјене су садржане у сљедећем:

- додатно се уређује питање признавања ревизорских друштава;
- уводи се појам „професионална скептичност“ који значи приступ који подразумјева проницљивост, спремност на препознавање стања које може указивати на могуће погрешно приказивање због погрешке или преваре те пажљиву процјену доказа прикупљених током ревизије;
- детаљније се уређује унутрашња организација ревизора и ревизорских друштава, организација посла као и садржина ревизорског извјештаја;
- детаљније је прописано санкционисање као и да државе чланице осигуравају ефикасне системе истражних радњи и санкција за откривање, уклањање и спречавање непримјереног извршавања законске ревизије;
- прописана је и обавеза свих субјеката од јавног интереса да имају одбор за ревизију.

4. *Директива о годишњим и консолидованим финансијским извјештајима друштава за осигурање (91/674/ЕЕС<sup>3</sup>)*. Ова директива координише националне законе о годишњим и консолидованим финансијским извјештајима друштава за осигурање. Директива детаљно прописује садржину биланса стања и биланса успјеха, правила процјене, садржину напомена уз финансијске извјештаје, те објављивање извјештаја.

5. *Директива о годишњим и консолидованим финансијским извјештајима банака и других финансијских организација (86/635/ЕЕС<sup>4</sup>)*. Ова директива координише националне законе о годишњим и консолидованим финансијским извјештајима банака и других финансијских организација. Директива детаљно прописује садржину биланса стања и биланса успјеха, посебне одредбе за одређене позиције биланса стања и биланса успјеха, правила вредновања, садржину напомена уз финансијске извјештаје, одредбе које регулишу консолидацију те објављивање извјештаја.

---

<sup>3</sup> Измјене и допуне ове директиве вршене су сљедећим директивама: Директива 2003/51/ЕС од 18. јуна 2003. године и Директива 2006/46/ЕС од 14. јуна 2006. године.

<sup>4</sup> Измјене и допуне ове директиве вршене су сљедећим директивама: Директива 2001/65/ЕС од 27. септембра 2001. године, Директива 2003/51/ЕС од 18. јуна 2003. године и Директива 2006/46/ЕС од 14. јуна 2006. године.

6. *Препорука 2001/256/ЕС* о осигурању система квалитета рада статутарних ревизора. Препорука одређује минималне стандарде за систем осигурања квалитета за статутарну ревизију у ЕУ. Циљ система осигурања квалитета је да обезбиједи да се статутарна ревизија обавља у складу са установљеним ревизорским стандардима и да ревизори поштују етичка правила, укључујући независност.
7. *УРЕДБА (ЕУ) бр. 537/2014 Европског парламента и Вијећа од 16. априла 2014. године о посебним захтјевима у вези законске ревизије субјеката од јавног интереса и стављању изван снаге Одлуке Комисије 2005/909/ЕЗ*. Овом Уредбом утврђују се захтјеви за провођење законске ревизије годишњих финансијских извјештаја и консолидованих финансијских извјештаја субјеката од јавног интереса, правила о организацији и одабиру овлашћених ревизора и ревизорских друштава од стране субјеката од јавног интереса те правила о надзору придржавања тих захтјева од стране овлашћених ревизора и ревизорских друштава.

## **2.4 ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА**

### **2.4.1 Примјена стандарда у Републици Српској**

Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске утврђено је да прописи из области рачуноводства и ревизије који се примјењују у Републици Српској подразумијевају Међународне рачуноводствене стандарде (МРС), Међународне стандарде финансијског извјештавања (МСФИ), Међународни стандард финансијског извјештавања за мале и средње ентитете (МСФИ за МСЕ), Међународне стандарде ревизије (МСР), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (МРСЈС), Међународне стандарде вредновања (ИВС), Међународне стандарде за професионалну праксу интерне ревизије, Концептуални оквир за финансијско извјештавање, Кодекс етике за професионалне рачуновође и пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Одбор за међународне рачуноводствене стандарде и сва пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Међународна федерација рачуновођа.

Према Закону, Комисија за рачуноводство и ревизију БиХ је надлежна да преводи и објављује стандарде. Одлуком, број: 2-11/06 од 10. марта 2006. године Комисија је дала овлашћење Савезу рачуновођа и ревизора Републике Српске да преведе и објави стандарде на српском језику. Активности на превођењу и објављивању треба да прате политику превођења IFAC-а.

Новим законом о рачуноводству и ревизији прописана је обавеза професионалног удружења, да у сарадњи са Министарством финансија на континуираној основи обезбиједи превод професионалне регулативе, а питања од значаја за превод прописа ће бити уређена правилником којег доноси министар финансија.

## 2.4.2 Рачуноводствени стандарди

У финансијским извјештајима презентују се информације које су корисницима тих информација основ за доношење различитих пословних одлука. Тренд хармонизације оквира и формата финансијског извјештавања у свијету резултат је тежње да се, прије свега инвеститорима и повјериоцима као доносиоцима пословних одлука, презентују финансијски извјештаји исте или сличне садржине и из пословног окружења које прелази оквире државних граница. Међународне професионалне рачуноводствене организације, под утицајем најбоље праксе развијених економија у свијету, развиле су инструменте хармонизације рачуноводствених начела и принципа кроз Међународне рачуноводствене стандарде (МРС), Међународне стандарде финансијског извјештавања (МСФИ), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (МРС-ЈС) и др. Свој допринос хармонизацији финансијског извјештавања Европска унија даје кроз уредбе, директиве и друге прописе којим се утврђује минимум заједничких захтјева за све државе чланице уније које, опет, те захтјеве имплементирају у национално законодавство. Ипак, може се закључити да се као најважнији фактор стандардизације финансијских извјештаја на глобалном плану јављају управо МРС и МСФИ који на себи својствен начин намећу одређена правила. Земље које се одлуче да их у основи примјењују, ове стандарде могу примјењивати директно или на основу њих усвајати националне рачуноводствене стандарде.

Примјеном МРС/МСФИ захтијева се приказивање (презентовање) финансијских извјештаја опште намјене и консолидованих финансијских извјештаја упоредивих са финансијским извјештајима из претходних периода и финансијским извјештајима других субјеката извјештавања у истој или сличној грани дјелатности. Да би се постигао овај циљ, стандардима се дају смјернице у вези са структуром и садржајем финансијских извјештаја, утврђују општа начела и принципи која треба задовољити у припреми и презентацији финансијских извјештаја, итд.

Нека од општих начела која треба задовољити у процесу припреме финансијских извјештаја су поштено (фер) приказивање, поштовање усвојених рачуноводствених политика и процјена, начело сталности, начело настанка пословног догађаја, начело узрочности и опрезности, досљедност у приказивању, начело појединачне процјене, значајност и правила груписања билансних позиција, обавезно приказивање упоредних информација, итд.

Међународни стандарди финансијског извјештавања настали су као резултат пројекта побољшања међународних рачуноводствених стандарда. Динамичне промјене у глобалном пословном окружењу проузрокују континурану промјену претходно утврђених стандарда, посебно оних који се односе на финансијску активу и пасиву, што утиче на измјене постојећих или усвајање нових стандарда.

### 2.4.3 Примјена МСФИ од стране малих и средњих ентитета

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде је у јулу 2009. године усвојио и објавио Међународни стандард финансијског извјештавања за мале и средње ентитете (МСФИ за МСЕ) који је званично одобрен од стране Фондације IASB. Према дефиницијама из стандарда, појмом мала и средња предузећа обухваћена су правна лица која нису јавно одговорна, а имају обавезу да објављују финансијске извјештаје опште намјене за потребе екстерних корисника (власника који нису укључени у управљање пословањем правног лица, постојећих и потенцијалних кредитора, агенција које оцењују кредитни рејтинг, државе и њених институција, пословних партнера и др.).

У Републици Српској овај стандард је у примјени од обрачунског периода који почиње 1. јануара 2011. године<sup>5</sup>.

Примјена МСФИ за МСЕ осигурава испуњење неколико битних принципа, прије свега принципа *економичности, континуитета, упоредивости, те усклађености*.

Уз наведено, чињенице да је МСФИ за МСЕ вишеструко мањег обима од "пуних" МСФИ, да је његова примјена реално могућа уз испуњење значајно једноставнијих, рационалнијих и сврсисходнијих имплементационих захтјева, да је прилагођен потребама малих и средњих правних лица, те да се ради о скупу претежно традиционалних рачуноводствених начела и принципа требале би да утичу на мала и средња правна лица у Републици Српској да се *добровољно* одлуче за примјену МСФИ за МСЕ.

МСФИ за МСЕ није примјењив од стране субјеката који имају јавну одговорност. То, поред осталог, значи да су сви субјекти од јавног интереса, као и они који не желе да се определијеле за примјену МСФИ за МСЕ и даље обавезни да примјењују "пуне" МСФИ.

### 2.4.4 Стандарди ревизије

Међународни стандарди ревизије (МСР) су професионални стандарди за обављање екстерне ревизије финансијских извјештаја који садрже основне принципе, битне поступке и смјернице које служе као водич за ревизорску праксу. МСР објављује Међународна федерација рачуновођа преко Одбора за међународне стандарде ревизије и увјеравања. Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске прописано је да мишљење овлашћеног ревизора мора бити изражено у складу са међународним стандардима ревизије и може бити позитивно, мишљење с резервом, негативно или у форми у којој се ревизор уздржава од давања мишљења.

---

<sup>5</sup> Упутство о примјени Међународног стандарда финансијског извјештавања за мале и средње ентитете („Службени гласник Републике Српске“, број 93/11)

У току 2013. године објављен је ажурирани превод Међународних стандарда ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих увјеравања и сродних услуга.

## **2.5 ЗАХТЈЕВИ ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ**

### **2.5.1 Финансијско извјештавање привредних друштава, задруга, других правних лица и предузетника**

Према Закону о привредним друштвима („Службени гласник Републике Српске“, бр. 127/08, 58/09, 100/11 и 67/13) правне форме привредних друштава у Републици су ортачко друштво, командитно друштво, друштво са ограниченом одговорношћу и акционарско друштво. Законом су дефинисана правила и захтјеви за успостављање, рад и престанак привредних субјеката. За друштва са ограниченом одговорношћу и акционарска друштва, дефинисана су права и обавезе акционара, обавезе и одговорности друштва и његових органа и друго.

Обављање самосталне дјелатности (дјелатности самосталних предузетника и других физичких лица која обаљају самосталну дјелатност са циљем остваривања профита) регулисано је Законом о занатско предузетничкој дјелатности („Службени гласник Републике Српске“, број 117/11, 121/12 и 67/13).

Законски оквир за успостављање система финансијског извјештавања и екстерне ревизије финансијских извјештаја утврђен је Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске.

У Табели 1. приказан је општи правни оквир финансијског извјештавања и ревизије.

Табела 1: Оквир финансијског извјештавања и ревизије

Основни елементи	Правни основ
Припрема финансијских извјештаја и примијењени оквир финансијског извјештавања (признавање и мјерење)	Према члану 2. Закона, прописи из области рачуноводства и ревизије који се примјењују у Републици Српској подразумевају Међународне рачуноводствене стандарде (МРС), Међународне стандарде финансијског извјештавања (МСФИ), Међународни стандард финансијског извјештавања за мале и средње ентитете (МСФИ за МСЕ), Међународне стандарде ревизије (МСР), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (МРС-ЈС), Међународне стандарде вредновања (ИВС), Међународне стандарде за професионалну праксу интерне ревизије, Концептуални оквир за финансијско извјештавање, Кодекс етике за професионалне рачуновође и пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Одбор за међународне рачуноводствене стандарде и сва пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Међународна федерација рачуновођа
Компоненте финансијских извјештаја	Годишње финансијске извјештаје чине: а) Биланс стања – Извјештај о финансијском положају на крају периода, б) Биланс успјеха – Извјештај о укупном резултату за период, в) Биланс токова готовине – Извјештај о токовима готовине, г) Извјештај о промјенама на капиталу и д) Напомене уз финансијске извјештаје. Уз годишњи финансијски извјештај корисницима финансијских извјештаја презентује се и посебан извјештај сачињен према захтјеву Републичког завода за статистику. Предузетници који воде двојно књиговодство, заједнице етажних власника, синдикалне организације и друга удружења грађана (уколико задовољавају критеријуме из члана 19. став 7. Закона) годишње финансијске извјештаје презентују кроз: 1) Биланс стања – Извјештај о финансијском положају на крају периода и 2) Биланс успјеха – Извјештај о укупном резултату за период
Одговорност за припрему финансијских извјештаја	Финансијске извјештаје правног лица потписују лице овлашћено за заступање правног лица уписано у судски регистар и квалификовано лице (члан 13. Закона)
Објављивање финансијских извјештаја	Финансијски извјештаји обавезно се предају у Јединствени регистар финансијских извјештаја који се води код Агенције за посредничке, информатичке и финансијске услуге. Годишњи финансијски извјештаји се у Регистар предају најкасније до посљедњег дана фебруара, консолидовани до краја априла текуће године за претходну годину.
Ревизија финансијских извјештаја	Обавезној екстерној ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса (дефинисани чланом 6. Закона), великих правних лица и консолидовани финансијски извјештаји.

Подзаконска акта којима су регулисана питања финансијског извјештавања привредних друштава, задруга, других правних лица и предузетника обухватају:

- Правилник којим се прописује Контни оквир и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике,
- Правилник којим се прописује садржина и форма образаца финансијских извјештаја за привредна друштва, здруге, друга правна лица и предузетнике,
- Правилник којим се прописује садржина форма обрасца Извјештај о промјенама на капиталу.

Према постојећем законском рјешењу у Републици Српској, предузетници имају могућност да своје пословне књиге воде по принципу простог књиговодства, у складу са Законом о порезу на доходак или по принципу двојног књиговодства, у складу са Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске. Одлуку о избору једног од ових система предузетник доноси самостално, а уколико се определијели за извјештавање по систему двојног књиговодства, од истог може одустати уколико се то захтијева прописима којима се уређују област рачуноводства или опорезивања дохотка од самосталне дјелатности физичких лица, у случају престанка обављања самосталне дјелатности, те према личној одлуци, али не прије истека рока од пет обрачунских, односно пореских периода у којим се утврђује пореска основица за обрачун пореза на доходак од самосталне дјелатности<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Правилник о систему двојног књиговодства код предузетника („Службени гласник Републике Српске“, бр. 94/09 и 99/10)

Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској од 2015. до 2020. године

Табела 3. Обавеза извјештавања и ревизије за субјекте из приватног сектора

Врста субјекта	Оквир финансијског извјештавања за ФИ опште намјене	Оквир финансијског извјештавања за консолидоване ФИ	Законска ревизија	Објављивање финансијских извјештаја
Микро правна лица	МСФИ или МСФИ за МСЕ	МСФИ или МСФИ за МСЕ	Ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса, великих правних лица и консолидовани финансијски извјештаји.	Финансијски извјештаји се предају у АПИФ до краја фебруара, а консолидовани финансијски извјештаји до краја априла
Мала правна лица	МСФИ или МСФИ за МСЕ	МСФИ или МСФИ за МСЕ	Ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса, великих правних лица и консолидовани финансијски извјештаји.	Финансијски извјештаји се предају у АПИФ до краја фебруара, а консолидовани финансијски извјештаји до краја априла
Средња правна лица	МСФИ или МСФИ за МСЕ	МСФИ или МСФИ за МСЕ	Ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса, великих правних лица и консолидовани финансијски извјештаји.	Финансијски извјештаји се предају у АПИФ до краја фебруара, а консолидовани финансијски извјештаји до краја априла
Велика правна лица	МСФИ или МСФИ за МСЕ	МСФИ или МСФИ за МСЕ	Ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса, великих правних лица и консолидовани финансијски извјештаји.	Финансијски извјештаји се предају у АПИФ до краја фебруара, а консолидовани финансијски извјештаји до краја априла
Банке, друштва за осигурање, инвестициони фондови и др. субјекти од јавног интереса	МСФИ	МСФИ	Ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса, великих правних лица и консолидовани финансијски извјештаји.	Финансијски извјештаји се предају у АПИФ до краја фебруара, а консолидовани финансијски извјештаји до краја априла уз достављање регулаторима (Агенција за банкарство РС, Агенција за осигурање РС)



## 2.5.2 Финансијско извјештавање банака

Банкарски систем Републике Српске у смислу Закона о Агенцији за банкарство Републике Српске - обухвата банке, микрокредитне организације, штедно-кредитне организације и друге финансијске организације чије се оснивање и пословање уређује посебним законима у којима је прописано да Агенција за банкарство Републике Српске (АБРС) издаје дозволе или одобрења за рад, надзире пословање и врши друге послове у вези са њима.

Пословање банака регулисано је Законом о банкама Републике Српске према којем банке морају бити основане као акционарска друштва са минималним износом оснивачког капитала од 15.000.000 КМ. Банка мора формирати одбор за ревизију именован од стране надзорног одбора који је одговоран за надзор провођења и ангажовања екстерне ревизорске куће која ће вршити ревизију годишњих финансијских извјештаја и дужан је скупштини презентовати комплетну ревизију годишњег финансијског извјештаја.

Банка и њена супсидијарна лица дужни су да уредно, ажурно и континуирано воде књиговодствене евиденције и припремају годишње финансијске извјештаје који на адекватан начин приказују њихове активности и финансијско стање, у облику и са садржајем утврђеним законом, међународним рачуноводственим стандардима и прописима АБРС.

Књиговодствене евиденције и финансијски извјештаји банке морају исказивати и финансијско стање њених супсидијарних лица појединачно и на консолидованој основи.

Финансијско извјештавање банака регулисано је сљедећим подзаконским актима:

- Правилник којим се прописује Контни оквир и садржина рачуна у Контном оквиру за банке и друге финансијске организације,
- Правилник којим се прописује садржина и форма финансијских извјештаја за банке и друге финансијске организације.

Банка је дужна да достави АБРС-у годишњи финансијски извјештај у року од 75 дана, а извјештај екстерног ревизора у року од пет мјесеци од истека пословне године на коју се извјештај односи.

Банка је дужна да извјештај екстерног ревизора (у скраћеном облику) у року од 15 дана по његовом пријему, објави у једном или више дневних листова доступних на цијелој територији БиХ и о томе, уз доставу копије објаве, одмах обавијести АБРС. Осим објављивања годишњег извјештаја екстерног ревизора, банка је дужна да на крају сваког првог полугодишта објави неревидирани полугодишњи извјештај који укључује биланс стања (укључујући цјелокупну ванбилансну евиденцију), биланс успјеха и извјештај о готовинским токовима, као и информације које садрже имена чланова надзорног одбора и управе и свих акционара који имају 5% или више акција са гласачким правима.

Законом о банкама предвиђа се да банке подносе своје финансијске извјештаје сачињене према МСФИ, као и да подносе пруденцијалне извјештаје АБРС-у, у законом прописаном року. С обзиром да су банке дужне да буду акционарска друштва, финансијски извјештаји и ревизорски извјештај такође морају бити јавни. Именовање ревизора банке мора бити одобрено од стране АБРС-а.

### **2.5.3 Финансијско извјештавање осигуравајућих друштава**

Учесницима на тржишту осигурања Републике Српске сматрају се друштва за осигурање, друштва за узајамно осигурање, заступници у осигурању, друштва за заступање у осигурању, брокери у осигурању, брокерска друштва у осигурању, филијале друштава за осигурање из Федерације БиХ у Републици Српској, филијале друштава чије је сједиште ван Босне и Херцеговине, Заштитни фонд Републике Српске, овлашћени актуари.

Друштво за осигурање је дужно да води рачуноводство и саставља финансијске извјештаје у складу са Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске, МРС, МСФИ и Правилником о рачуноводству и рачуноводственим политикама.

Финансијско извјештавање друштава за осигурање регулисано је сљедећим подзаконским актима:

- Правилник којим се прописује Контни оквир и садржина рачуна у Контном оквиру за друштва за осигурање,
- Правилник којим се прописује садржина и форма финансијских извјештаја за друштва за осигурање.

Друштва за осигурање су обавезна да објаве скраћени извјештај овлашћеног ревизора у једном или више дневних листова доступних на цијелој територији БиХ и обавјештење о истом, заједно са копијом објаве доставе АЗОРС.

Друштво за осигурање дужно је АЗОРС-у достави неревидиране годишње финансијске извјештаје до краја фебруара текуће године за претходну годину, а полугодишње финансијске извјештаје најкасније до 31. јула текуће године.

У року од 4 мјесеца након истека финансијске године, друштво АЗОРС-у мора да достави биланс стања и биланс успјеха, заједно са свим ревизорским извјештајима, као и са финансијским извјештајима чији су облик, садржај, подаци, појединости и потврде одређене одлуком о облику и садржају извјештаја који достављају друштва за осигурање, коју доноси АЗОРС.

Ревизија финансијских извјештаја друштава за осигурање врши се у складу са важећим прописима о ревизији финансијских извјештаја, ревизорским стандардима и актуарским начелима. Нарочито, потребно је извршити ревизију улагања и формирања техничких резерви, као и процијенити однос између улагања и имовине. Ревизију проводе, овлашћени ревизори сваке финансијске године или

чешће уколико АЗОРС то сматра потребним. Скупштина друштва за осигурање именује овлашћеног ревизора уз сагласност АЗОРС-а. Уколико АЗОРС у року од 15 дана од дана достављања приједлога за избор овлашћеног ревизора не стави примједбу или не предложи другог овлашћеног ревизора, сматра се да је сагласна са предложеним избором. Друштво за осигурање мора АЗОРС-у доставити извјештаје и налазе овлашћеног ревизора у року од 15 дана од дана окончања ревизије.

Друштво за осигурање дужно је да извјештај овлашћеног ревизора, у року од 15 дана, објави у једном или више дневних листова доступних на цијелој територији БиХ и о томе, уз доставу копије објаве, одмах обавијести АЗОРС.

#### **2.5.4 Финансијско извјештавање инвестиционих фондова**

Оснивање и пословање инвестиционих фондова и друштава за управљање инвестиционим фондовима регулисано је Законом о инвестиционим фондовима као и са више подзаконских прописа донесених од стране КХОВРС.

Доношењем и примјеном Закона о инвестиционим фондовима и подзаконских аката регулисано је колективно инвестирање и управљање средствима, не само институција већ и физичких лица.

Правни основ за финансијско извјештавање инвестиционих фондова, поред осталог, представља Правилник којим се прописује Контни оквир, садржини рачуна у контном оквиру и садржина и форма финансијских извјештаја за инвестиционе фондове. У складу са правилником, стање и промјене имовине, капитала и обавеза, приходи и расходи и утврђивање резултата пословања фонда евидентирају се на основним, троцифреним рачунима који чине Контни оквир, у складу са МРС и МСФИ.

Законом о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима уређује се организовање и управљање добровољним пензијским фондовима, оснивање, дјелатност и пословање друштва за управљање добровољним пензијским фондовима, послови и обавезе кастоди банке, организовање пензијских планова и друга питања од значаја за функционисање добровољних пензијских фондова. У складу са наведеним Законом АЗОРС има надлежност да регулише и надзире област добровољног пензијског осигурања. До сада није било активности из ове области, јер у Републици још увијек није основан ниједан добровољни пензијски фонд.

#### **2.5.5 Извјештавање корисника прихода буџета Републике, општина и градова и фондова**

Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске и Законом о буџетском систему Републике Српске утемељена је обавеза израде појединачних и консолидованих финансијских извјештаја

буџетских корисника. Форма, садржај, начин припреме и презентације финансијских извјештаја буџетских корисника детаљно су прописани Правилником који регулише финансијско извјештавање за кориснике прихода буџета Републике, општина, градова и фондова. У складу са поменутим правилником припремају се:

- а) мјесечни извјештаји,
- б) квартални извјештаји,
- в) годишњи финансијски извјештаји појединачних буџетских корисника,
- г) годишњи финансијски извјештаји за одређен ниво власти
- д) консолидовани годишњи финансијски извјештај корисника буџета Републике,
- ђ) консолидовани годишњи финансијски извјештај корисника буџета општине или града,
- е) (консолидовани) годишњи финансијски извјештај фонда
- ж) свеобухватни консолидовани годишњи финансијски извјештај корисника буџета (консолидација свих нивоа власти).

Прописани финансијски извјештаји буџетских корисника представљају стандардизован, структуриран и агрегиран приказ информација о стању имовине, обавеза, извора, прихода, примитака, расхода, издатака и извршењу званично усвојеног финансијског плана извјештајног ентитета. Када је ријеч о годишњем извјештавању, појединачни буџетски корисници и фондови обавезни су да годишњи финансијски извјештај припреме до краја фебруара текуће године за претходну фискалну годину. За истинитост и тачност информација презентованих у годишњим финансијским извјештајима, као и тачност и благовременост припреме финансијских извјештаја појединачних буџетских корисника одговорни су руководиоци тих буџетских корисника и лица задужена за рачуноводство код тих буџетских корисника. Министарство финансија, општине, градови и фондови до 31. марта текуће за претходну фискалну годину, обједињују податке из збирних образаца, врше неопходне елиминације и припремају консолидоване финансијске извјештаје. Надлежне службе за финансије општина, градова и фондова дужне су да до 05. априла, Министарству финансија доставе консолидоване финансијске извјештаје. За тачност и благовременост припреме и презентације консолидованих годишњих финансијских извјештаја за одређени ниво власти у Републици одговорни су министар, начелници општина, односно градоначелници, директори фондова и лица задужена за припрему тих извјештаја.

Министарство финансија врши обједињавање и консолидацију извјештаја за све општине, градове и фондове до 30. априла текуће за претходну фискалну годину, док је 20. мај рок за израду Свеобухватног консолидованог финансијског извјештаја за све нивое власти.

Годишњи финансијски извјештаји корисника прихода буџета Републике, општина, градова и фондова сачињавају се и предају надлежном министарству, општини, граду или фонду на обрасцима, у роковима и на начин прописан Правилником о финансијском извјештавању за кориснике прихода буџета Републике, општина, градова и фондова.

Консолидовани годишњи финансијски извјештај корисника прихода буџета Републике, консолидовани годишњи финансијски извјештај корисника прихода буџета општина и градова и консолидовани годишњи финансијски извјештај фондова, односно годишњи финансијски извјештај

фондова уколико фондови не сачињавају консолидовани финансијски извјештај, достављају се Агенцији за посредничке, информатичке и финансијске услуге у року прописаном Законом о буџетском систему Републике Српске.

Ријеч је о финансијским извјештајима опште намјене и консолидованим финансијским извјештајима које чини комплетан сет финансијских извјештаја:

- *Биланс стања – Извјештај о финансијском положају на крају периода/Извјештај о финансијском стању,*
- *Биланс успјеха – Извјештај о укупном резултату за период/Извјештај о финансијској успјешности,*
- *Извјештај о промјенама на капиталу/Извјештај о промјени нето имовине,*
- *Биланс токова готовине – Извјештај о токовима готовине/Извјештај о новчаним токовима и*
- *Напомене уз финансијске извјештаје, али и сљедећим извјештајима:*
- *ПИБ – Периодични извјештај о извршењу буџета,*
- *ПИФ – Периодични извјештај о извршењу по рачуноводственим фондовима,*
- *Образац 7 - Извјештај о броју и структури запослених.*

Законом о буџетском систему Републике Српске прописана је и обавеза припреме и подношења кварталних, полугодишњих и годишњих извјештаја о извршењу буџета Републике, општина, градова и фондова. У складу са одредбама овог закона за извршење буџета Републике Српске Влада је одговорна Народној скупштини Републике Српске; за извршење буџета општина и градова, извршни органи општина и градова одговорни су скупштинама општина и градова; за извршење буџета фондова, фондови су одговорни Влади.

## **2.6 РАЧУНОВОДСТВО БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА**

Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (МРС-ЈС) у Републици Српској су у примјену уведени на основу Правилника о примјени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор из јануара 2005. године. Обавезност примјене МРС-ЈС (од броја 1. до 20, колико их је било обухваћено поменутиим правилником), односила се на финансијске извјештаје правних лица из јавног сектора, изузев јавних предузећа, за обрачунске периоде почев од 2006. године. Крајем 2008. године, на основу новог правилника у примјену је уведен комплетан сет тада важећих МРС-ЈС (закључно са МРС ЈС 24-Презентација буџетских информација у финансијским извјештајима). У међувремену, Одбор за МРС-ЈС објавио је још седам стандарда чиме је број важећих МРС ЈС повећан на укупно 31. Усвајањем новог контног плана за кориснике прихода буџета, чија примјена је започела од почетка 2011. године, објективно су створене готово све неопходне претпоставке за примјену свих важећих МРС ЈС. Овим је Република Српска наставила добру праксу транспоновања

међународно признате рачуноводствене регулативе у домаће прописе, што директно доприноси повјерењу заинтересоване јавности, укључујући и међународна финансијска тијела и институције, у квалитет финансијских и нефинансијских информација које се презентују кроз финансијске извјештаје ентитета јавног сектора.

МРС ЈС дозвољавају коришћење оба рачуноводствена основа, готовинског и обрачунског. Посебним МРС ЈС: Финансијско извјештавање према готовинској основи рачуноводства, обухваћена су правила за припрему и презентацију финансијских извјештаја ентитета јавног сектора заснованих на готовинском основу рачуноводства, док ентитети који користе обрачунску основу треба да примјењују све остале МРС ЈС. У прилог одређењу за прелазак на пуни обрачунски основ рачуноводства ишле су и измјене Правилника који прописује рачуноводствене политике за кориснике прихода буџета Републике Српске, чија је основна суштина била у прецизном дефинисању рачуноводствених политика за консолидацију финансијских извјештаја буџетских корисника и контролисаних других ентитета јавног сектора. У току 2009. године извршене су измјене Закона о буџетском систему Републике Српске с циљем да се изврши јасно појмовно раздвајање категорија буџетских прихода и расхода од категорија прихода и расхода који се користе за чисто рачуноводствене потребе. Измјенама су створене неопходне законске претпоставке за примјену новог контног оквира за буџетске кориснике који је у знатној мјери усаглашен са захтјевима МРС ЈС и GFS методологијом која приликом припреме финансијских извјештаја буџетских корисника подразумијева примјену „статистичких основа финансијског извјештавања“.

Припрема финансијских извјештаја буџетских корисника врши се у складу са правилником који прописује финансијско извјештавање за кориснике прихода буџета Републике, општина и градова и фондова. Правилником су прописани форма и садржај, као и начин припреме и презентације периодичних и годишњих финансијских извјештаја ентитета јавног сектора у Републици.

У току 2011. године објављени су Правилник којима се регулише рачуноводство, рачуноводствене политике и рачуноводствене процјене за буџетске кориснике у Републици Српској и Правилник који прописује примјену Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (IPSAS).

Од 2013. године у области рачуноводства у јавном сектору заокружен је систем буџетског рачуноводства и финансијског извјештавања у складу са новим регулаторним оквиром МРС-ЈС (IPSAS) и великим дијелом са ГФС методологијом. Према одредбама Правилника о примјени МРС-ЈС, буџетски корисници у Републици Српској од 01. јануара 2013. године примјењују и МРС-ЈС 23 - Приходи од трансакција које нису трансакције размјене (порези и преноси). Министарство финансија је донијело Упутство о примјени Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 23-Приходи од трансакција које нису трансакције размјене - порези и преноси, у складу са којим се у билансима Републике, општина, градова и фондова, по први пут, обавезно исказују подаци о пореским потраживањима, према припадности, а на основу података из пореских евиденција које доставља Пореска управа Републике Српске. Циљ овог стандарда је да пропише

услове за извјештавање о приходима који се углавном остварују на основу одређених пореских и других фискалних прописа (тзв. јавни приходи: порези, таксе, казне, накнаде и сл.). Примјена МРС-ЈС 23 не би била могућа без успостављања адекватног система пореског књиговодства који мора бити компатибилан систему евидентирања у главној књизи трезора Републике, општина, градова и фондова.

Примјеном Правилника о систему пореског књиговодства у Републици Српској и Упутства о примјени Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 23 - Приходи од трансакција које нису трансакције размјене - порези и преноси, са модификованог основа буџетског рачуноводства, прелази се на пуни обрачунски основ, што је додатни напредак и усклађивање са међународним законодавством и стандардима.

## 2.7 ПОСЛОВНИ И ПОРЕСКИ БИЛАНСИ

Извјештавање о ефектима пореза на добит у финансијским извјештајима правних лица – пореских обвезника може бити засновано на:

- интегрисаном или
- моделу одложених пореза.

*Интегрисани модел* се заснива на обрачуну и евидентирању текућих обавеза за порез на добит за одређени обрачунски (порески) период у висини утврђеној на основу закона. Обавезе утврђене на овај начин обично не одражавају пореске посљедице свих економских промјена које су се у периоду заиста и десиле, због чега се у већој или мањој мјери одступа од једног од основних начела на којима почива финансијско извјештавање – начела настанка пословног догађаја.

*Модел одложених пореза* почива на претпоставци да финансијски извјештај пореског обвезника треба да обухвати ефекте пореза на добит који одражавају пореске посљедице свих економских промјена насталих и евидентираних у обрачунском периоду. За разлику од висине пореских ефеката (ради се искључиво о пореским расходима) утврђених према интегрисаном моделу, висина пореских прихода и расхода утврђена према моделу одложених пореза зависи од рачуноводствене добити и, као таква, обично се разликује од њихове висине утврђене на основу опорезиве добити.

Извјештавање о порезу на добит требало би да буде засновано на примјени модела одложених пореза, јер он омогућава много већи степен усаглашености информација о стварним интересима државе и реалним могућностима привреде, те интересима власника капитала, посебно оних чији су власнички интереси постављени на дугорочним основама.



Према анкети "FEE"<sup>7</sup>, у Европској унији данас постоје три врсте односа између рачуноводства и пореза, односно између пословног и пореског биланса:

- зависност пореза од рачуноводства или "обрнута зависност" (у већини земаља, на примјер: Аустрији, Белгији, Њемачкој, Француској, Италији, Шпанији, Великој Британији и др.),
- зависност рачуноводства од пореза (на примјер, у Грчкој), те
- независност или слаба зависност између пословног и пореског биланса (на примјер у Данској и Холандији).

Независност пореског од пословног биланса одговара ситуацији у којој информације презентоване у финансијским извјештајима заснованим на рачуноводственим прописима за пореске власти немају јасну употребну вриједност, тј. у којој се израчунавање опорезиве основице врши независно од финансијског резултата, због чега су неопходна посебна правила која се примјењују за израчунавање опорезиве основице и међусобно поравнање два резултата, рачуноводственог и пореског.

Уколико је у пореском ентитету успостављена зависност рачуноводства од пореза, може се рећи да тај ентитет има развијен систем пореског рачуноводства (књиговодства), а не да су начела и принципи на којима се заснива евидентирање економских промјена у функцији квалитетног финансијског извјештавања.

Када постоји зависност пореза од рачуноводства ("обрнута зависност"), финансијски резултат представља полазну основу за израчунавање опорезиве основице и као такав се коригује навише или наниже, у складу са посебним (пореским) прописима. И у овом случају објективно је присутан одређени степен ризика од умањења квалитета финансијских извјештаја, услед дјеловања "пореских фактора", односно настојања пореских обвезника да своје финансијске извјештаје "прилагоде у пореске сврхе".

У 2015. години усвојен је нови Закон о порезу на добит („Службени гласник Републике Српске“, бр. 94/15), који ће се примјењивати од 01.01.2016. године. Најважније промјене које доноси нови Закон о порезу на добит, у односу на претходни који је у примјени од 2007. године су:

- једнак третман прихода и расхода приликом њиховог признавања у пореском билансу, с обзиром да се у претходном Закону признају они расходи који се директно односе на остварени приход,
- постојање директне везе између између пореског биланса и биланса успјеха, а овај други је резултат рачуноводствених прописа, укључујући МСР, МСФИ и МСФИ за МСЕ и друге прописе из наведене области.

---

<sup>7</sup>FEE – FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS



На овај начин, порески систем у Републици заснива се на примјени модела "обрнуте зависности", односно зависност пореског биланса од финансијског извјештавања.

Такође, активирањем МСФИ за МСЕ у току 2011. године испуњене су неке од основних претпоставки за примјену модела "обрнуте зависности", чиме би финансијски извјештаји пореских обвезника са аспекта њиховог реалног значаја за квалитетну и ефикасну пореску контролу, поново добили на важности, након посљедње пореске реформе.

Иако су циљеви пореског биланса разликују од биланса успјеха, нови Закон о порезу на добит је приближио порески биланс захтјеваним правилима финансијског извјештавања. Наиме, циљ пореског биланса је утврђивање основице пореза на добит, те се исти рефлектује и кроз циљеве државе у дефинсању њене фискалне, односно пореске политике, док с друге стране циљ биланса успјеха је исказивање приносног положаја пореског обвезника, односно привредног друштва. Иако ова два биланса нису, нити могу бити потпуно иста, опредјељење пореских власти је да новим Законом о порезу на добит омогући већу зависност пореског биланса од финансијског извјештавања.

## 2.8 РЕВИЗИЈА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА

Ревизија финансијских извјештаја обавља се у складу са Законом и МСР. Ревизију финансијских извјештаја обављају привредна друштва за ревизију која посједују лиценцу издату од стране Министарства финансија. Ревизију обављају лица која имају професионално звање овлашћени ревизор, која посједују лиценцу за рад на пословима ревизије финансијских извјештаја и која су запослена у или ангажована од стране привредног друштва за ревизију. Тренутно<sup>8</sup> у Републици је лиценцирано 53 друштава за ревизију од чега је 25 са сједиштем у Федерацији БиХ и 2 друштва са сједиштем у Брчко Дистрикту БиХ. Актуелну лиценцу овлашћеног ревизора у Републици посједује 159 лица.

Друштво за ревизију може да обавља ревизију код правних лица ако у радном односу на неодређено вријеме са пуним радним временом има запосленог најмање једног овлашћеног ревизора са важећом лиценцом. Привредно друштво за ревизију у сталном радном односу на неодређено вријеме са пуним радним временом обавезно је да има:

1) најмање два овлашћена ревизора са важећом лиценцом, ако обавља ревизију више од десет субјеката од јавног интереса, односно правних лица чији су укупни приходи, за свако правно лице, утврђени у посљедњем финансијском извјештају у односу на датум уговарања услуга ревизије, већи од 10.000.000 КМ и

---

<sup>8</sup> Стање децембар 2015. године

2) најмање три овлашћена ревизора са важећом лиценцом, ако обавља ревизију више од 20 субјеката од јавног интереса, односно правних лица чији су укупни приходи, за свако правно лице, утврђени у посљедњем финансијском извјештају у односу на датум уговарања услуга ревизије, већи од 10.000.000 КМ.

Министарство води Регистар привредних друштава за ревизију и овлашћених ревизора који је јаван и доступан на интернет порталу Владе, на страници Министарства финансија.

Обавезној ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса, великих правних лица и консолидовани финансијски извјештаји. Према одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, субјектима од јавног интереса сматрају се:

- правна лица чијим се хартијама од вриједности тргује или се врши припрема за њихово емитовање на организованом тржишту хартија од вриједности,
- банке, микрокредитна друштва, друштва за осигурање, лизинг друштва, берзе, брокерско-дилерска друштва и друге финансијске организације,
- јавна предузећа, дефинисана у складу са прописима којима се уређује пословање и управљање јавним предузећима и
- сва правна лица од посебног значаја за Републику Српску, независно од њихове правне форме и облика организовања.

Ревизију једног правног лица исто привредно друштво за ревизију може да обавља најдуже седам година, односно још три године уколико обезбиједи да ревизију врши други ревизор. Ревизија се обавља на основу уговора који је закључен између правног лица чији се финансијски извјештаји ревидирају и привредног друштва за ревизију најкасније до краја септембра године за коју се припремају финансијски извјештаји који су предмет ревизије. Приликом избора независног ревизора за вршење ревизије финансијских извјештаја банке и друштва за осигурање потребна је претходна сагласност Агенције за банкарство Републике Српске, односно Агенције за осигурање Републике Српске.

Привредно друштво за ревизију и овлашћени ревизор не могу обављати ревизију по захтјеву правног лица:

- у коме су власници удјела или акција,
- коме воде пословне књиге или врше израду финансијских извјештаја за ревидирани период или
- ако су на било који начин пословно повезани са правним лицем тако да објективно постоји сумња у њихову независност и непристрасност.

Привредно друштво за ревизију и овлашћени ревизор не могу да обављају ревизију по захтјеву правног лица којем пружају услуге:

- у вези са проценом вриједности, уколико се она односи на годину за коју се обавља ревизија,
- актуарске услуге,

- услуге везане за функционисање система интерне контроле и интерне ревизије,
- менаџерске услуге,
- правне и стручне услуге које се односе на процес ревизије,
- савјетодавне, брокерско-дилерске или инвестиционе услуге и
- друге услуге чије пружање би довело до сукоба интереса.

Према Закону, друштво за ревизију је обавезно да се осигура од ризика у погледу одговорности за штету коју може да проузрокује погрешно израженим ревизорским мишљењем, а минимална сума покрића ризика по штетном догађају износи 50.000 КМ. За штету коју привредно друштво за ревизију може да проузрокује обављањем ревизије код банака, лизинг друштава, инвестиционих и пензионих фондова и осигуравајућих друштава минимална сума покрића по штетном догађају износи 500.000 КМ. Начин утврђивања, као и минималне суме осигурања на које друштво за ревизију мора да буде осигурано с циљем покрића ризика од штете коју, лицу којем пружа услуге ревизије, може да нанесе издавањем погрешног ревизорског мишљења или другим противправним радњама повезаним са услугама ревизије је прописан Правилником о начину утврђивања минималних сума осигурања за покриће од ризика наступања штете проузроковане издавањем погрешног ревизорског мишљења.

## 2.9 ПРОФЕСИЈА И ЕТИКА

Рачуноводствена и ревизорска професија треба да обезбједи повјерење у извјештаје о финансијском положају и успјешности привредних субјеката. Да би се ови важни послови обављали, одговорност професионалног рачуновође је подигнута на висок ниво. Професионални рачуновођа мора поштовати Кодекс етике, као основно полазиште за поштен и професионалан рад. Из тих разлога Кодекс етике је основна полуга за изградњу основних вриједности професионалног рачуновође, а то су интегритет и професионалност.

Чланови рачуноводствене професије (сертификовани рачуноводствени техничар, сертификовани рачуновођа и овлашћени ревизор), који поред основних претпоставки за професионални рад, поштује моралне норме и стекне повјерење окружења и јавности има наде за успјешну професионалну каријеру. Из тих разлога морални принципи се односе на све рачуновође, како оне у јавној, тако и оне у приватној пракси.

Основна начела којих се професионални рачуновођа мора придржавати су интегритет, објективност, професионална оспособљеност и дужна пажња, повјерљивост и професионално понашање.

У Републици Српској дјелује једна професионална асоцијација рачуновођа и ревизора, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске (СРР РС). СРР РС је основан 28. октобра 1996. године. Ову

професионалну, невладину организацију са сједиштем у Бањој Луци чини 11 добровољно удружених Друштава, која су према територијалном принципу, основни облик организовања рачуновођа и ревизора у Републици. У складу са програмским одређењима и законским обавезама, СРР РС врши интензивну активност на плану спровођења своје основне дјелатности кроз едукацију чланства. У складу са прокламованим циљевима и Међународним образовним стандардима (МОС), СРР РС спроводи континуирану едукацију својих чланова, те у том смислу, ради на превођењу, објављивању тумачењу и примјени МРС/МСФИ и МСР.

СРР РС је 11. новембра 2004. године постао придружени члан IFAC-а (International Federation of Accountants), што је био увод у приступање глобалној заједници професионалаца из области рачуноводства и ревизије. У Куала Лумпуру, 5. новембра 2010. године СРР РС је примљен у пуноправно чланство Међународне федерације рачуновођа. То је уједно и највеће међународно признање СРР РС и његово прихватање као равноправног глобалног партнера, што је велики успјех како за Републику Српску, тако и за цијелу БиХ. СРР РС је прва и једина рачуноводствена асоцијација из БиХ која је примљена у пуноправно чланство IFAC-а.

У складу са Законом професионално удружење је дужно да најмање једном годишње, а најкасније до краја марта текуће године за претходну годину, поднесе Влади извјештај о раду и стању у области рачуноводства и ревизије који обавезно садржи: извршавање послова и датих овлашћења повјерених овом удружењу, број и структуру издатих сертификата, информацију о спроведеним едукацијама, информацију о контроли квалитета рада чланова професионалног удружења, финансијске извјештаје професионалног удружења и друге информације о стању у области рачуноводствене и ревизорске професије.

## **2.10 СИСТЕМ ЈАВНОГ НАДЗОРА И КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА**

### **2.10.1. Јавни надзор над рачуноводственом и ревизорском професијом**

У циљу осигурања кредибилитета ревизорске професије у јавности, уз усвајање и примјену законске и професионалне регулативе, потребно је обезбиједити и задовољавајући ниво јавног надзора над ревизорском професијом. С тим у вези, потребно је успоставити и примијенити одређене стандарде адекватног јавног надзора. Успостављањем јавног надзора над ревизорском професијом, повећава се повјерење у презентоване финансијске информације и доприноси јачању тржишта капитала, а самим тим и развоја друштва у цијелини. Захтјев за успостављање система јавног надзора над ревизорском професијом у земљама чланицама Европске уније дефинисан је Осмом директивом. Међутим, иако не постоји само један начин како да се успостави ефикасан механизам јавног надзора, Република Српска треба да усвоји приступ јавном надзору, који је на линији са принципима дефинисаним у Осмој директиви ЕУ и искористи искуства земаља чланица ЕУ.

Захтјев за успостављање система јавног надзора над ревизорском професијом у земљама чланицама Европске уније, дефинисан у члану 32. Осме директиве, прописује основне принципе јавног надзора.

Иако је у ЕУ формално уведен Осмом директивом, концепт јавног надзора већ много раније био уско повезан са питањем контроле квалитета. С тим у вези, веома је важно имати у виду да је систем јавног надзора посебно значајан за контролу квалитета рада ревизора и ревизорских фирми. На то је указано и у члану 29.1.(а) Осме директиве у коме се каже да:

*"Систем контроле квалитета треба да буде организован тако да је независан од овлашћених ревизора и ревизорских друштава који су предмет контроле те је подложен јавном надзору."*

Из наведеног параграфа се јасно види одвојеност јавног надзора од контроле квалитета односно потребе да систем контроле квалитета којег обично споводе професионална тијела, буде предмет једног ширег система јавног надзора.

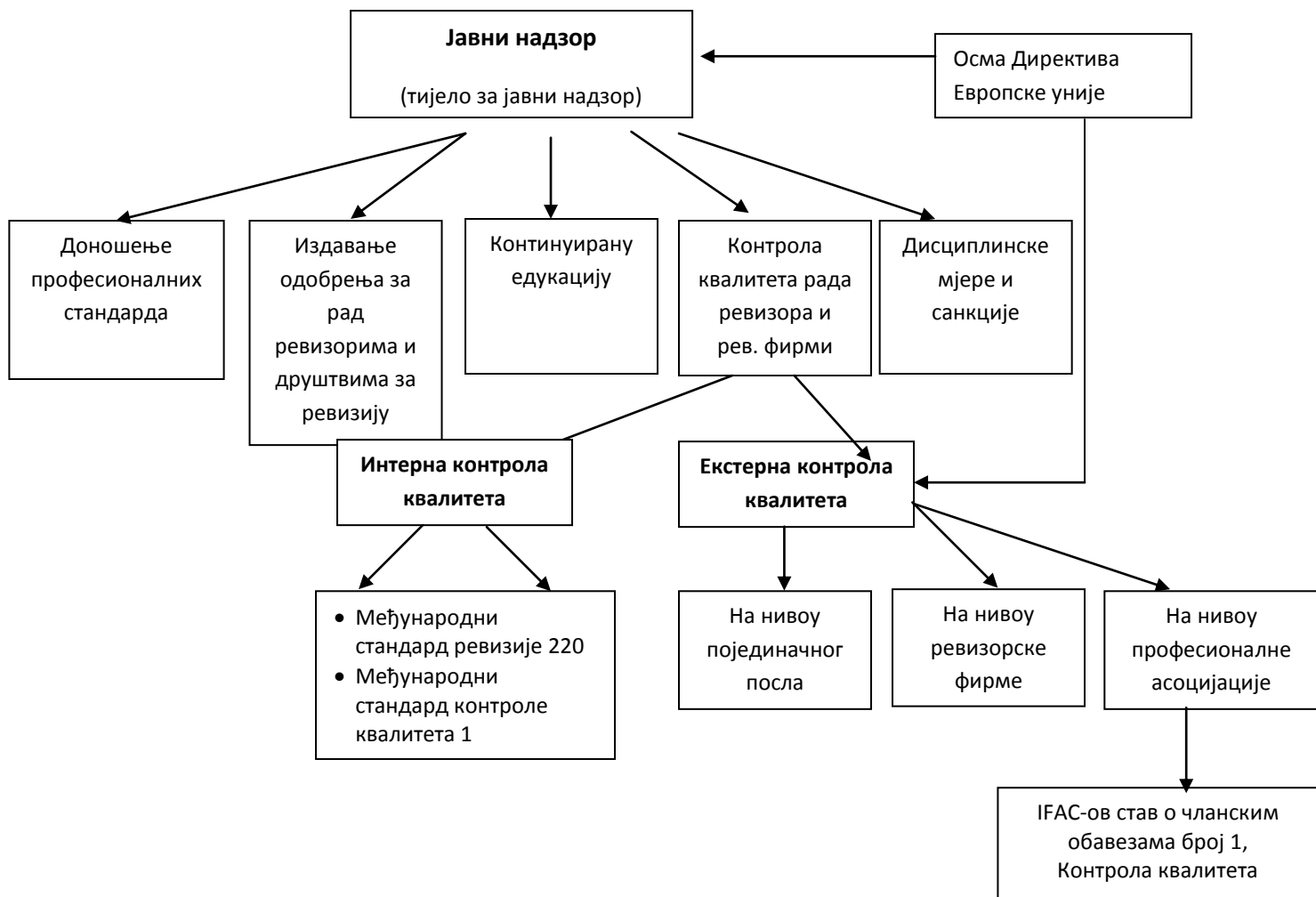
Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске који се примјењује од 1. јануара 2010. године, по први пут је успостављен систем јавног надзора над рачуноводственом и ревизорском професијом у Републици Српској. Надлежност да врши надзор над радом привредних друштава за ревизију и правних лица и предузетника регистрованих за пружање рачуноводствених услуга додијељена је Министарству финансија. Измјенама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске деатљније се уређује поступак надзора над радом правних лица и предузетника који су регистровани за пружање рачуноводствених услуга.

Надзор над радом привредног друштва за ревизију Министарство финансија врши најмање једном у шест година, односно једном у три године ако је ријеч о друштву за ревизију које врши ревизију субјеката од јавног интереса. С циљем квалитетног вршења надзора Министар финансија је донио Методолошко упутство за вршење јавног надзора над радом пословних субјеката који пружају рачуноводствене услуге и услуге ревизије у Републици Српској (у даљем тексту: Методологија) којом се уређују поступци и начини спровођења надзора над радом привредних друштава за ревизију и правних лица и предузетника који пружају рачуноводствене услуге. Према Методологији надзор над радом субјеката надзора Министарство спроводи континуирано, редовним надзором и ванредним надзором.

План надзора се утврђује на годишњем нивоу и објављује на интернет порталу Владе. При изради годишњег плана надзора води се рачуна о равноправној заступљености субјеката надзора у односу на сједиште, број запослених овлашћених ревизора те о другим критеријумима који су од значаја за квалитетно планирање надзора.

Министарство спроводи јавни надзор и над радом агенција и правних лица регистрованих за пружање рачуноводствених услуга.

Слика 1. Структура јавног надзора



### 2.10.1 Контрола квалитета

Успостављање система контроле квалитета рада ревизора и ревизорских фирми у Европској унији регулисано је такође Осмом директивом којом се уводи општи оквир којим се дефинишу захтијеви за успостављање система контроле квалитета рада ревизора и ревизорских фирми, који представља средство за остварење високог нивоа квалитета статутарних ревизија на нивоу уније.

Осма директива захтијева да систем контроле квалитета буде организован на начин који је независан од статутарних ревизора и ревизорских фирми који се контролишту, као и да систем контроле квалитета мора бити предмет јавног надзора. Међутим, Осмом директивом се не

дефинише које организације односно тијела треба да врше контролу квалитета рада ревизора и ревизорских фирми, него се то оставља земљама чланицама да то саме одреде. На овај начин се омогућава професионалним тијелима или другим компетентним организацијама које именује држава да врше контролу квалитета рада ревизора и ревизорских фирми, под надзором независног тијела за јавни надзор.

Осма директива ЕУ захтијева да сви статутарни ревизори и ревизорске фирме буду предмет контроле квалитета, а провјере система контроле квалитета се проводе на основу анализе ризика, а у случају ревизора и друштава за ревизију који проводе законске ревизије које се захтијевају на основу права Европске уније проводе се најмање сваких шест година.

У Републици професионално тијело (СРР РС) је надлежно да спроводи систем контроле квалитета својих чланова. У складу са наведеним, Управни одбор СРР РС је у донио Правилник о контроли квалитета рада чланова СРР РС. Успостављање система контроле квалитета над радом чланова рачуноводствене и ревизорске професије регулисано је и Ставом о чланским обавезама број 1- Контрола квалитета Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants).

Правилником о контроли квалитета рада уређују се поступак и начин спровођења контроле квалитета рада коју СРР РС спроводи над радом својих чланова, надлежности и поступци овлашћених лица у спровођењу контроле, те поступак изрицања мјера ради отклањања неправилности у пословању субјеката контроле.

Правилником је предвиђено да контролу квалитета рада субјеката контроле спроводи Комисија за праћење, примјену и контролу примјене прописа из области рачуноводства и ревизије, путем контролора. Чланове комисије бира Управни одбор СРР РС и то од представника СРР РС, регулаторних тијела и осталих заинтересованих лица. Чланови Комисије могу бити само лица која нису активна у рачуноводственој и ревизорској професији, а која посједују знања из релевантних области. Средства за финансирање рада Комисије обезбјеђује СРР РС.

Комисија је дужна да донесе и објави Стандарде за контролу квалитета и Смјернице којима се од субјеката контроле захтијева да спроводе систем контроле квалитета у складу са прописаним стандардима.

## 2.11. САВЈЕТ ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ

Савјет за рачуноводство и ревизију Републике Српске успостављен је на основу Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске. Чланове Савјета именује Министар финансија из реда запослених у Министарству, представника професионалних удружења, Пореске управе, регулаторних тијела из области финансијског система, пословне заједнице, универзитетских професора и других лица која својим теоретским и практичним искуством у предметној области могу да допринесу његовом ефикаснијем раду.

Према Закону, надлежност и обавезе Савјета су да:

- прати процес примјене рачуноводствених и ревизијских стандарда,
- даје иницијативе за одговарајућа и благовремена рјешења ради што ефикасније примјене рачуноводствених и ревизијских стандарда у Републици,
- даје мишљења на нацрте и приједлоге закона и других прописа из области рачуноводства и ревизије,
- прати процес примјене прописа Европске уније који се односе на област рачуноводства и ревизије и предлаже рјешења прихватљива за Републику,
- учествује у припреми стратегије, те у изради смјерница и акционог плана за побољшање квалитета финансијског извјештавања и унапређивање рачуноводствене и ревизорске праксе у Републици,
- сарађује са образовним установама, страним и домаћим професионалним удружењима, тијелима и организацијама,
- даје приједлоге мишљења на општа акта професионалног удружења,
- даје сагласност на годишњи план провјере квалитета рада и приједлоге за ванредне провјере квалитета рада из надлежности професионалног удружења,
- разматра годишњи извјештај о раду и стању у области рачуноводства и ревизије који припрема професионално удружење,
- даје мишљење и приједлоге на годишњи план континуиране едукације коју спроводи професионално удружење и
- обавља и друге послове из своје надлежности, у складу са овим законом.



## **2.12. ЈАВНА ПРЕЗЕНТАЦИЈА И КОНТРОЛА ИСПРАВНОСТИ ПРЕЗЕНТОВАНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА**

Транспарентност и објављивање података од изузетне су важности за ефикасно корпоративно управљање, као и за само функционисање тржишта капитала. Да би инвеститори били у могућности да процијене перспективу компаније и донесу инвестиционе одлуке неопходно је да имају регуларан и правовремен приступ поузданим и упоредивим информацијама. Такође, транспарентност и објављивање података је и основа за тржишно оријентисани надзор, јер омогућава акционарима и јавности да процјењују рад менаџмента, што има утицаја на њихово инвестиционо понашање.

Према одредбама Прве директиве Европске уније (Директива 2009/101/ЕС од 16. септембра 2009. године), основни документи и информације о компанијама, укључујући и рачуноводствену документацију за сваку финансијску годину која се објављује у складу са Четвртом (Директива 2013/47/ЕУ), Седмом (Директива 83/349/ЕЕС), Директивом о појединачним и консолидованим финансијским извјештајима банака и других финансијских организација (Директива 86/635/ЕЕЗ) и Директивом о појединачним и консолидованим финансијским извјештајима осигуравајућих друштава (Директива 91/674/ЕЕС), треба да буду презентовани у јавно доступним регистрима, на једном од језика који се користи у Европској унији.

Без обзира на суштинске захтјеве и формална рјешења утврђена законима држава чланица ЕУ, компаније у земљама чланицама би требало да предају своја документа у јавне регистре како би заинтересоване треће стране биле у могућности да из таквих регистара одштампају копије тих докумената или да их преузму електронским путем. Државама чланицама је дозвољено да самостално уреде начин функционисања јавних регистара намијењених за објављивање докумената и информација о компанијама, али они у сваком случају треба да подрже могућност приступа објављеним информацијама од стране заинтересованих трећих страна из других земаља чланица, укључујући и могућност превода тих информација на друге језике који се користе у земљама чланицама на начин да заинтересоване треће стране могу да се ослоне на такве преводе.

Законом о Јединственом регистру финансијских извјештаја Републике Српске, који је усвојен 2010. године, омогућено је подизање системске и функционалне оспособљености постојећег регистра финансијских извјештаја до нивоа предвиђеног релевантним законодавством Европске уније али, исто тако, и успостављање вишеструко корисног свеобухватног јавног регистра из којег потенцијални инвеститори, банке, држава и други заинтересовани корисници на макро и микро нивоу, на приступачан и ефикасан начин могу да црпе неопходне информације о пословању и имовинском, приносном и финансијском положају правних лица и предузетника у Републици, које су им неопходне за доношење управљачких и других пословних одлука.

Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске уређено је да сва правна лица као и предузетници који пословне књиге воде по систему двојног књиговодства своје годишње финансијске извјештаје морају предати у Јединствени регистар финансијских извјештаја Републике Српске, најкасније до краја фебруара текуће године за претходну. Правна лица која имају обавезу да припреме и презентују консолидоване финансијске извјештаје, дужна су да те извјештаје предају у Регистар најкасније до краја априла текуће за претходну годину.

Обвезници предаје финансијских извјештаја могу попуњавање, израду и подношење образаца финансијских извјештаја, извршити у електронској форми уз употребу софтверског алата доступног на званичној интернет страници АПИФ ([www.apif.net](http://www.apif.net)). Обвезници који се одлуче за овај начин израде и предаје финансијских извјештаја обавезни су финансијске извјештаје одштампане из односне апликације, овјерене и потписане доставити АПИФ.

АПИФ је дужан да обезбиједи да основни подаци из преузетих финансијских извјештаја буду доступни јавности без накнаде, на званичној интернет страници АПИФ-а, уз обезбијеђен превод на енглески језик. АПИФ је дужан да на основу обрађених података из финансијских извјештаја, на својој интернет страници обезбиједи могућност креирања збирних и појединачних анализа и извјештаја о имовинском, приносном и финансијском положају правних лица и предузетника за потребе републичких органа управе и органа јединице локалне самоуправе.

У складу са Законом, приликом преузимања финансијских извјештаја, АПИФ има право и обавезу да:

- врши формално-правну, рачунску и логичку контролу финансијских извјештаја предатих у Регистар,
- од обвезника захтијева одговарајуће исправке грешака и недостатака у предатим финансијским извјештајима, откривене у поступку формално-правне, рачунске и логичке контроле тих извјештаја, те да
- сумира податке из преузетих финансијских извјештаја и врши одговарајућу анализу и презентацију добијених агрегатних података.

Законом који уређује тржиште хартија од вриједности прописано је да су сви субјекти чије хартије од вриједности котирају на берзи обавезни да своје финансијске извјештаје достављају Бањалучкој берзи.

У условима тржишне привреде расте значај ревизије и она добија свој пуни смисао. Корисници финансијских извјештаја једино на овај начин могу да добију потпуне информације о предузећу, јер сваки од извјештаја са свог аспекта даје слику о појединим трансакцијама, док сет ових извјештаја даје јединствену слику о пословању предузећа. Уколико се обезбиједи да ревизорски извјештаји буду јавно доступни, за њих су заинтересовани акционари, кредитори, пословни партнери, запослени, купци, берзе, држава и шира јавност. Ревизори потврђују да су финансијски извјештаји реално и истинито исказани, што омогућује власницима да доносе ваљане пословне одлуке у

домену управљачких функција, да се увјере да менаџмент предузећа управља тако да на најбољи начин остварује њихове пословне интересе, да исказана добит буде што већа и да се што реалније утврди ризичност њихових улагања. Одлуку о избору и разрјешењу ревизора доноси Скупштина акционара (у акционарским друштвима), а ревизорски извјештај је њима адресован. Запослени би могли да користе податке из извјештаја ревизије за процјену сигурности својих радних места, кроз висину исказане добити (нарочито кроз њено кретање из године у годину), као и квалитет исказаних пословних средстава.

Потврда ревизора о истинитости и тачности финансијских извјештаја помаже пословним партнерима да планирају будуће активности. Ревизорски извјештаји учесницима у трансакцијама на берзи пружају поуздану основу за доношење пословних одлука и треба да садрже независна и стручна увјеравања да су подаци у финансијским извјештајима објективни, истинити и тачни.

## **2.13 ОБРАЗОВАЊЕ И РАЗВОЈ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ**

На квалитет финансијских извјештаја готово пресудну улогу имају институције задужене за стварање и трансфер професионалних знања и вјештина, као и професионалне асоцијације рачуновођа и ревизора у улози реализатора континуиране професионалне едукације и усавршавања чланова професије. Квалитет и контрола квалитета финансијског извјештавања подразумевају перманентно унапређивање ослоњено на хармонизацију система рачуноводственог образовања, стандарде квалитета и управљање тоталним квалитетом, уз примјену одговарајуће међународне професионалне рачуноводствене регулативе у овој области. Актуелни услови пословања предузећа карактеришу динамичне промјене изазване бројним факторима макро и микро пословног окружења, са различитим интензитетом дјеловања. У овим околностима рачуноводство треба да обезбиједи припрему и презентацију финансијских извјештаја са релевантним информационим садржајима за потребе различитих екстерних и интерних корисника. Квалитет финансијских извјештаја првенствено је условљен квалитетом стварања и трансфера рачуноводствених знања и професионалном едукацијом рачуновођа. Анализа ове условљености показује неопходност ослањања на укупну међународну професионалну рачуноводствену регулативу, нарочито у области квалитета рачуноводственог образовања, али и на неопходност одговорне и усаглашене активности свих националних чинилаца и институција у овом процесу.

У циљу даљег развоја рачуноводствене и ревизорске професије, као и потребе за даљим стицањем знања из ове области, неопходно је преиспитати оправданост извјесног редизајнирања постојећих наставних планова у области рачуноводства и ревизије на универзитетима који покривају овај сегмент образовања, као и код професионалних удружења и установа које се баве образовањем

рачуновођа и ревизора. У данашње вријеме, неминовним се чини процес глобалне хармонизације начела и принципа образовања професионалних рачуновођа, која се заснива на међународно прихваћеним стандардима образовања. Процес хармонизације образовања професионалних рачуновођа покренуо је и одржава IFAC чији је Одбор за међународне рачуноводствене образовне стандарде задужен за развој стандарда, смјерница и других докумената који треба да обезбиједи да услуге професионалних рачуновођа буду високог квалитета и у интересу јавности.

Високо-квалитетно финансијско извјештавање и ревизија ослањају се на обезбјеђење ефективног професионалног образовања и обуке из рачуноводства и ревизије. На примјер, услови за квалификовање потенцијалних овлашћених ревизора укључују универзитетску диплому, три године радног искуства (као рачуновођа) и двије године искуства за ревизора. У посљедњих неколико година присутан је тренд пораста броја студената који бирају додипломске и постдипломске студије у области рачуноводства и ревизије, што указује на снажну потражњу за образовањем из ове области.

### **3 ПРОГРАМ УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ**

#### **3.1 ДЕФИНИСАЊЕ ЦИЉЕВА И РАЗВОЈ ПРОГРАМА**

##### **3.1.1 Дефинисање циљева**

Циљеви који се овим Програмом намјеравају постићи постављају се као систем који је изведен из основног циља а то је:

**"подизање квалитета примјене међународних рачуноводствених и ревизорских стандарда до нивоа који ће повећати корисност рачуноводствено – ревизорске професије и струке и обезбиједити оптималну усклађеност са *acquis communautaire*".**

Претходно наведени основни циљ базиран је на сљедећим циљевима:

1. законодавни оквир за финансијско извјештавање који уважава потребе и специфичности Републике Српске неопходно је даље усаглашавати са законодавством Европске уније и међународно прихваћеном добром праксом;

2. законодавни оквир за ревизију финансијских извјештаја који уважава потребе и специфичности Републике Српске неопходно је даље усаглашавати са законодавством Европске уније и међународно прихваћеном добром праксом;

3. континуирано јачати и развијати капацитет овлашћених институција и тијела да имплементирају и развијају оквир за примјену међународних рачуноводствених и ревизорских стандарда у Републици;

4. континуирано унапређивати и развијати успостављени систем јавног надзора и контроле квалитета рачуноводствене и ревизорске професије;

5. рачуноводствено-ревизорску професију развијати до нивоа задовољавајућег квалитета и високе примјене етичких стандарда и кодекса понашања;

6. развијати познате и увести нове облике међународне сарадње у остваривању техничке помоћи и укључења у рад релевантних међународних тијела.

Полазећи од система циљева развијени су програми који би на најефективнији начин требали да обезбиједи њихову реализацију. Свака од конкретних активности повезана је са једним или више назначених циљева.

### 3.1.2 Развој програма

Да би се постигао жељени квалитет финансијског извјештавања потребно је:

- повећати професионални и стручни капацитет рачуновођа и ревизора који раде у пракси, укључујући и припремање и ревизију финансијских извјештаја и
- осигурати да се одредбе Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске и релевантних подзаконских аката у потпуности примјењују.

Заједничка мисија Свјетске банке и Међународног монетарног фонда за Програм оцјене финансијског сектора у БиХ у току октобра-новембра 2014. године сачинили су Техничку биљешку о корпоративном финансијском извјештавању.

Препоруке дате у извјештају односе се на сљедеће:

- Наставити имплементацију поједностављених оквира за рачуноводство коришћењем стандарда МСФИ за МСЕ у циљу смањења терета за МСЕ и унапређење квалитета финансијских извјештаја МСЕ,
- Развити капацитете и вјештине запошљавањем квалификованог особља, израдом стратегија за инспекције с акцентом на законским ревизијама, оперативних приручника и програма за обуку особља,
- Измијенити прописе о именовању екстерних ревизора; ревизори би се требали именовати прије закључног датума за финансијске извјештаје и на вишегодишње раздобље од најмање три године,
- Унаприједити капацитет супервизора тржишта хартија од вриједности да врши надзор над финансијским информацијама и започне провођење употребе МСФИ,
- Осигурати објављивање и гдје је то битно јавно исправљање откривених значајних нетачних исказа у објављеним финансијским информацијама,
- Осигурати да струковна тијела за рачуноводство и ревизију чине доступним преводе МСФИ и МСР и Кодекса етике, на трајан начин рачуновођама, ревизорима, студентима и састављачима.

Имајући у виду напријед наведено четири кључна програма на којима се базира реализација Акционог плана у Републици Српској су:

- 1. Доградња одговарајућег нормативно-правног оквира;**
- 2. Унапређивање механизма јавног надзора и контроле квалитета;**

- 3. Јачање професионалних способности рачуновођа и ревизора у јавном и приватном сектору:**
- 4. Развијање добре праксе сарадње са релевантним домаћим и међународним тијелима и институцијама.**

Програми су постављени као правци разрјешења ситуација и слабости претходно детерминисаних анализом. Они су постављени као кључни правци дјеловања односно стубови на које се ослања Акциони план.

## **3.2 ПЛАН АКТИВНОСТИ НА ОСТВАРЕЊУ ДЕФИНИСЕНИХ ПРОГРАМА**

### **3.2.1 Доградња нормативно-правног оквира**

У циљу реализације овог програма потребно је обезбиједити да се одговарајући рачуноводствени стандарди примјењују на одговарајуће привредне субјекте у земљи, као и да се успостави механизам да ти стандарди буду благовремено доступни свим корисницима.

У оквиру ове групе активности у коначном треба изградити регулаторни оквир који треба да буде усклађен са европским правним тековинама и најбољом праксом у оној мери у којој је то тренутно могуће у Републици и континуирано пратити законодавно окружење у циљу одржања регулаторног оквира адекватним и конзистентним.

Нормативни основ за финансијско извештавање треба прилагодити степену јавне одговорности извјештајних субјеката.

Квалитет финансијског извештавања треба унаприједити на начин да се извјештаји припремају благовремено и да се контролишу на одговарајући начин, да би се омогућило да корисници имају благовремени приступ информацијама.

У смислу наведеног, реализација програма усмјерена ка доградњи нормативно-правног оквира треба се заснивати на сљедећим активностима:

- **одржавање континуитета у превођењу професионалне регулативе,**
- **усаглашавање законске регулативе са законодавством Европске уније,**
- **подстицање примјене правила финансијског извјештавања која су прилагођена стварним потребама малих и средњих ентитета,**
- **јачање функционалности Јединственог регистра финансијских извјештаја,**
- **даље унапређивање буџетског рачуноводства, са посебним акцентом на унапређивање система пореског књиговодства, унапређивање финансијског извјештавања у складу са**

међународним статистичким системима, те унапређивање система консолидације финансијских извјештаја,

- промовисање улоге квалитетних рачуноводствених информација у процесу припреме евиденција и извјештаја за потребе пореских органа (пореских биланса и сл.).

### **3.2.2 Унапређивање система јавног надзора и контроле квалитета**

У циљу даљег унапређивања система јавног надзора и контроле квалитета потребно је обезбиједити ефективно и ефикасно праћење и извршење надзора и контроле над рачуноводственом и ревизијском професијом.

Реализација овог програма треба да се заснива на сљедећим активностима:

- даљем развој система јавног надзора,
- професионални развој људских ресурса који су задужени за јавни надзор,
- даљем развоју система контроле квалитета рачуноводствене и ревизорске професије, те
- јачању јавне одговорности чланова рачуноводствене и ревизорске професије.

### **3.2.3 Јачање професионалних способности рачуновођа и ревизора у јавном и приватном сектору**

У циљу реализације овог програма треба осигурати да капацитет студената усмјерених на рачуноводство и ревизију који излазе из установа високог образовања буде довољан да задовољи потребе професије у погледу квалитета и да се омогући њихово оспособљавање за будућност, да се унаприједи постојећи систем континуираног професионалног усавршавања, да менаџери посједују одговарајућа знања и вјештине, која им омогућавају да за потребе јавности обезбиједи квалитетне финансијске извјештаје.

Реализација овог програма заснива се на сљедећим активностима:

- развоју и унапређивању образовног система (наставни планови и програми, литература и друго),



- развоју система континуиране професионалне едукације,
- јачању свијести о значају и улози самоедукације,
- јачање вјештина везаних за енглески језик.

### **3.2.4 Развијање добре праксе сарадње са релевантним домаћим и међународним тијелима и институцијама**

У вријеме снажних промјена и осцилација на међународном финансијском тржишту и глобалном економском плану уопште, проактивна сарадња између домаћих тијела и институција и њихова сарадња са релевантним међународним финансијским организацијама, тијелима Европске уније, научним установама, професионалним удружењима и сл. једна је од основних претпоставки успјешне интеграције домаћег економског система у међународно пословно окружење, а самим тим и прихватања домаће рачуноводствене и ревизорске професије, струке и праксе.

Реализација овог програма треба да се заснива на сљедећим активностима:

- сарадњи са међународним институцијама (Европска комисија, Свјетска банка, Међународни монетарни фонд и други),
- сарадњи између регулаторних и других овлашћених тијела у Републици (Министарства финансија, Бањалучке берзе, Комисије за хартије од вриједности Републике Српске, Агенције за банкарство Републике Српске, Агенције за осигурање Републике Српске, универзитета и средњих школа у којима се изучава област рачуноводства и ревизије, професионалних удружења и др.),
- проактивна комуникација са релевантним тијелима и институцијама унутар БиХ,
- сарадњи у виду пружања техничке помоћи регулаторним и тијелима за надзор у Републици.

Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској од 2015. до 2020. године

Табела 5. Акциони план и временски оквир за развој и имплементацију

Р. бр.	АКТИВНОСТ	ОДГОВОРНА ИНСТИТУЦИЈА	РОК ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ
<b>I</b>	<b>Доградња нормативно-правног оквира</b>		
I <sub>1</sub>	Одржавање континуитета у превођењу професионалне регулативе	СРР РС, МФ	Континуирано
I <sub>2</sub>	Усаглашавање законске регулативе са законодавством Европске уније	МФ РС	Континуирано
I <sub>3</sub>	Подстицање примјене правила финансијског извјештавања која су прилагођена стварним потребама малих и средњих ентитета	МФ РС	континуирано
I <sub>4</sub>	Јачање функционалности Јединственог регистра финансијских извјештаја	АПИФ, МФ РС	Континуирано
I <sub>5</sub>	Даље унапређивање буџетског рачуноводства, са посебним акцентом на унапређивање система пореског књиговодства, унапређивање финансијског извјештавања у складу са међународним статистичким системима, те унапређивање система консолидације финансијских извјештаја	МФ РС; ПУ РС	Континуирано
I <sub>6</sub>	Промовисање улоге квалитетних рачуноводствених информација у процесу припреме евиденција и извјештаја за потребе пореских органа (пореских биланса и сл.).	МФ РС, ПУ РС, СРР РС	Континуирано
<b>II</b>	<b>Унапређивање механизма јавног надзора и контроле квалитета</b>		
II <sub>1</sub>	Даљи развој система јавног надзора	МФ РС	Континуирано
II <sub>2</sub>	Даљи развој система контроле квалитета	СРР РС, МФ РС	Континуирано
II <sub>3</sub>	Јачање јавне одговорности чланова рачуноводствене и ревизорске професије	СРР РС, МФ РС	Континуирано
<b>III</b>	<b>Јачање професионалних способности рачуновођа и ревизора</b>		
III <sub>1</sub>	Развој и унапређивање образовног система	ЕФ, СРР РС	Континуирано
III <sub>2</sub>	Развој професионалне едукације	МФ, СРР РС	Континуирано
III <sub>3</sub>	Јачање свијести о значају и улози самодукације	ЕФ, СРР РС	Континуирано
III <sub>4</sub>	Јачање вјештина везаних за енглески језик	Сви	Континуирано
<b>IV</b>	<b>Развијање заједнице пракси и јачање сарадње између релевантних домаћих и међународних тијела и институција</b>		
IV <sub>1</sub>	Сарадња са међународним институцијама	Сви	Континуирано
IV <sub>2</sub>	Сарадња између регулаторних тијела у Републици Српској	Сви	Континуирано
IV <sub>3</sub>	Комуникација са релевантним тијелима и институцијама унутар БиХ	Сви	Континуирано
IV <sub>4</sub>	Сарадња у виду пружања техничке помоћи регулаторним тијелима у Републици Српској, код провођења супервизије.	Сви	Континуирано

## 4 ЗАКЉУЧАК

Посебно препозната вриједност коју Република Српска у области рачуноводства и ревизије промовише на домаћој и међународној сцени огледа се у јединственом и координисаном наступу њених представника и заступању јединствене визије о начину провођења неопходних и прихватљивих реформи у предметној области.

У протеклом периоду одржан је корак са веома динамичним и значајним промјенама у међународној рачуноводственој регулативи. Финансијски извјештаји правних лица у Републици и даље се презентују у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања, а од почетка 2011. године створена је и реалну могућност за примјену Међународног стандарда финансијског извјештавања за мале и средње ентитете. Овим су створене претпоставке за изградњу система финансијског извјештавања који је за највећи број правних лица у Републици у значајној мјери једноставнији, рационалнији и економичнији, ближи европском законодавству, као и реалним потребама корисника њихових финансијских извјештаја.

Повећање кредибилитета домаћих привредних субјеката, финансијских организација, као и државе и њених институција није могуће постићи без повећања нивоа транспарентности информација о њиховом имовинском, финансијском и приносном положају, као и повећања повјерења у јавно презентоване информације у финансијским и ревизорским извјештајима. Основну сврху успостављања квалитетног и поузданог система финансијског извјештавања превасходно треба тражити у потреби да се обезбиједи благовремене, адекватне и јавно доступне информације неопходне за планирање, одлучивање и дефинисање одговарајућих програма остварења економских, социјалних и других циљева који се налазе пред извјештајним ентитетом.

Дакле, међу основним циљевима чијем испуњењу свакако треба да допринесу и квалитетни финансијски и ревизорски извјештаји налазе се ефикасно и ефективно управљање јавном и другим облицима имовине, што су и кључни захтјеви релевантних финансијских институција без чије подршке није могуће постићи задовољавајући ниво економског развоја.

У наредном периоду неопходно је наставити започете реформе у области рачуноводства и финансијског извјештавања у јавном и приватном сектору у Републици, а кроз измјене законских и подзаконских прописа вршити даље усаглашавање домаћег са законодавством Европске уније. Република Српска може и мора и у будућности да задржи лидерску позицију у области рачуноводства и ревизије. У том смислу, сва релевантна тијела и институције заједничким напорима треба да доприносе даљњем развоју рачуноводствене и ревизорске професије у Републици.

Број: 06.12/020-3089/15

У Бањој Луци, 28. децембар 2015. године

**МИНИСТАР**  
др Зоран Тегелтија

