

**МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ
САВЈЕТ ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ**

**ПРОГРАМ И АКЦИОНИ ПЛАН УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА
РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ ОД
2012. ДО 2014. ГОДИНЕ**

Бања Лука, април 2012. године

САДРЖАЈ

		Стр.
1.	УВОД	4
2.	АНАЛИЗА ЗАКОНОДАВНО-ПРАВНОГ ОКВИРА И ПРАКСЕ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ	7
2.1.	ПОТРЕБА ЗА УНАПРЕЂИВАЊЕМ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЈЕШТАВАЊА	7
2.2.	ПРАВНИ ОСНОВ ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ И РЕВИЗИЈУ	9
2.3.	РЕГУЛАТОРНИ ОКВИР РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ	11
2.3.1.	Acquis communautaire	11
2.3.2.	Основне рачуноводствене и ревизорске директиве	11
2.4.	ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА	14
2.4.1.	Примјена стандарда у Републици Српској	14
2.4.2.	Рачуноводствени стандарди	14
2.4.3.	Стандарди ревизије	15
2.4.4.	Примјена МСФИ од малих и средњих ентитета	16
2.5.	ЗАХТЈЕВИ ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ	18
2.5.1.	Финансијско извјештавање емитената хартија од вриједности	18
2.5.2.	Финансијско извјештавање банака	20
2.5.3.	Финансијско извјештавање осигуравајућих друштава	22
2.5.4.	Финансијско извјештавање инвестиционих фондова	25
2.5.5.	Извјештавање физичких лица која обављају самосталну дјелатност	25
2.6.	РАЧУНОВОДСТВО БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА	27
2.7.	ПОСЛОВНИ И ПОРЕСКИ БИЛАНСИ	29
2.8.	РЕВИЗИЈА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА	35
2.9.	ПРОФЕСИЈА И ЕТИКА	37
2.10.	СИСТЕМ ЈАВНОГ НАДЗОРА И КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА	42
2.10.1.	Јавни надзор над рачуноводственом и ревизорском професијом	42
2.10.2.	Контрола квалитета	46
2.11.	САВЈЕТ ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ	47
2.12.	ЈАВНА ПРЕЗЕНТАЦИЈА И КОНТРОЛА ИСПРАВНОСТИ ПРЕЗЕНТОВАНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА	48
2.13.	ОБРАЗОВАЊЕ И РАЗВОЈ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ	50
3.	ПРОГРАМ УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И РЕВИЗОРСКЕ ПРОФЕСИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ	51
3.1.	ДЕФИНИСАЊЕ ЦИЉЕВА И РАЗВОЈ ПРОГРАМА	51
3.1.1.	Дефинисање циљева	51
3.1.2.	Развој програма	52
3.2.	ПЛАН АКТИВНОСТИ НА ОСТВАРЕЊУ ДЕФИНИСАНИХ ПРОГРАМА	55
3.2.1.	Доградња нормативно-правног оквира	55
3.2.2.	Унапређивање механизма јавног надзора и контроле квалитета	56
3.2.3.	Јачање професионалних способности рачуновођа и ревизора	56
3.2.4.	Развијање праксе проактивне сарадње са релевантним домаћим и међународним тијелима и институцијама	57
4.	ЗАКЉУЧАК	59

ПРЕГЛЕД КОРИШЋЕНИХ СКРАЋЕНИЦА

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

1 УВОД

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 (у даљем тексту: Република), наметнула је потребу стратешког уређења области рачуноводства и ревизије, као битног сегмента укупног привредног амбијента у Републици. Програм и Акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици од 2012. до 2014. године (у даљем тексту: Програм и акциони план) представља први документ те врсте који, као такав, релевантним институцијама и тијелима у Републици треба да послужи као основ за утврђивање њихових активности у предметној области. Приједлог Програма и акционог плана припремљен је под надзором и уз активно учешће Савјета за рачуноводство и ревизију Републике Српске (у даљем тексту: Савјет за рачуноводство и ревизију) који је, према одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, обавезан да учествује у припреми стратегије, те изради смјерница и акционог плана за побољшање квалитета финансијског извјештавања у Републици.

Полазну основу за израду Програма и акционог плана представља 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. 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 могу да послуже као основ за утврђивање политика и активности са циљем даљег усаглашавања законодавства Републике које се односи на област корпоративног финансијског извјештавања са законодавством Европске уније.

Претходно, Влада је разматрајући Информацију о активностима Свјетске банке у реализацији програма REPARIS у БиХ, утврдила закључак према којем је неопходно извршити редефинисање Стратегије и акционог плана унапређивања процеса примјене стандарда и кодекса у рачуноводству и ревизији, припремљених од Радне групе коју је формирао Савјет министара БиХ и усвојених од Савјета министара БиХ током 2007. године, са циљем да се функционалним институцијама и тијелима на ентитетским нивоима осигура ефикасна подршка у наставку процеса, у претходним годинама започетих и досад у континуитету спровођених реформи у области рачуноводства и ревизије. О прихватању редефинисаних докумената Стратегије и акционог плана и њиховој примјени у Републици може да одлучује искључиво Влада.

Други извјештај о поштивању стандарда и кодекса рачуноводства и ревизије за БиХ припремљен је на основу налаза дијагностичког прегледа који је од тима Свјетске банке у БиХ спроведен од почетка 2009. године до краја 2010. године. Припремљен је за БиХ (искључујући Брчко Дистрикт БиХ), али уз јасну идентификацију и потврду ентитетских надлежности у области корпоративног

финансијског извјештавања, у складу са уставним уређењем БиХ. Извјештај је рађен у оквиру REPARIS програма реформе рачуноводства и институционалног јачања.

Иначе, први ROSC Извјештај за БиХ објављен је у октобру 2004. године. У међувремену, Република Српска је постигла значајан напредак у развоју регулаторног оквира за финансијско извјештавање и рачуноводствене и ревизорске професије уопште. Други ROSC Извјештај представља ажурирану оцјену одредаба и пракси за финансијско извјештавање у сектору предузећа и финансијском сектору у земљи, са пресеком стања у периоду децембар 2010. године.

Почетак вишегодишњег процеса реформе у области рачуноводства у Републици означен је усвајањем Закона о рачуноводству из 1999. године којим су у примјену први пут уведени Међународни рачуноводствени стандарди (МРС). 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 значајних за функционисање рачуноводствене професије. 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. Овим законом је подржано и додатно ојачано одређење да се у Републици и даље примјењују МРС, укључујући Међународне стандарде финансијског извјештавања (МСФИ), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (МРС-ЈС) те пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Одбор за међународне рачуноводствене стандарде и сва пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Међународна федерација рачуновођа.

Трећи по реду реформски Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, 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 убрзано 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. Закон је генерално усаглашен са захтјевима Европске уније. Уложени су напори да се његове одредбе максимално усагласе са релевантним директивама и политикама Европске уније. Тренутно, степен неусаглашености је релативно мали, што потврђује и извјештај Европске комисије о напретку БиХ на путу европских интеграција у 2011. години, а резултат је, прије свега, разлика које тренутно постоје између МРС/МСФИ и релевантних директива Европске уније. 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.

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 су активности усмјерене на:

- примјену законске и професионалне регулативе којом би се омогућио мањи степен зависности од појединих сложених рачуноводствених правила и принципа са крајње неизвјесним измјенама у будућем периоду,
- даљем усаглашавању домаће регулативе са европским законодавством,
- јачању ефикасног система јавног надзора и контроле квалитета у професији,
- постепеном преласку на пуну обрачунску основу у рачуноводству буџетских корисника и примјени контног плана усаглашеног са методологијом препознатљивом од стране ММФ-а и других међународних финансијских институција,
- јачању улоге јавног регистра финансијских извјештаја,
- даљем повећању 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. Основни циљ је препознати и формулисати мјере и инструменте који ће омогућити потпуно усклађивање регулаторног оквира финансијског извјештавања са законодавством Европске уније, укључујући припрему консолидованих финансијских извјештаја и прописа о пословању друштава за ревизију, електронско објављивање финансијских извјештаја, усаглашавање захтјева за финансијско извјештавањем код малих и средњих ентитета са стварним потребама корисника информација из њихових финансијских извјештаја итд.

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 ПОТРЕБА ЗА УНАПРЕЂИВАЊЕМ 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,
- сопственом 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 финансијских извјештаја, као и број корисника информација из тих извјештаја што, поред осталог, јача

и потребу за успостављањем система јавног надзора и контроле квалитета. Савремени концепт контроле квалитета подразумијева увођење стандарда квалитета финансијског извјештавања, заснованих на принципима управљања укупним квалитетом. Реализација квалитетног финансијског извјештавања, као и управљање укупним квалитетом извјештавања подразумијевају, поред осталог, и сагледавање и оцјену цјелокупног система образовања и континуиране професионалне едукације чланова рачуноводствене професије.

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, њеном економском расту и процесу европских интеграција.

2.2 ПРАВНИ ОСНОВ ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ И РЕВИЗИЈУ

Према Закону о привредним друштвима („Службени гласник Републике Српске“, бр. 127/08, 58/09 и 100/11) 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).

Законски оквир за успостављање система финансијског извјештавања и екстерне ревизије финансијских извјештаја утврђен ја Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, бр. 36/09 и 52/11).

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 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 (МРС-ЈС), 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

Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у
Републици Српској од 2012. до 2014. године

	сачињен према захтјеву Републичког завода за статистику.
Одговорност за припрему финансијских извјештаја	Финансијске извјештаје правног лица потписују лице овлашћено за заступање правног лица уписано у судски регистар и стручно оспособљено лице (лице са одговарајућом лиценцом) које је овлашћено да саставља финансијске извјештаје
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, а полугодишњи до 31. јула текуће године.
Ревизија финансијских извјештаја	Обавезној екстерној ревизији подлијезу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса (котирајуће компаније, финансијске организације, јавна предузећа и субјекти које Влада прогласи јавно одговорним.

2.3 РЕГУЛАТОРНИ ОКВИР РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

2.3.1 Acquis communautaire

Acquis communautaire обухвата комплексан али и квалитетан регулаторни модел уређења области рачуноводства и ревизије у приватном сектору, који се може примијенити у земљама различитих економских карактеристика.

У Републици је у протеклим годинама постигнут значајан напредак у усклађивању законске и професионалне регулативе са релевантним одредбама *acquisa*. То укључује повећан степен доступности превода рачуноводствених и ревизорских стандарда, примјену регистра ревизора и друштава за ревизију, јединствен план и програм за професионално образовање, те појачане одредбе за континуирану професионалну едукацију, успостављање система јавног надзора и контроле квалитета и друго.

2.3.2 Основне рачуноводствене и ревизорске директиве

Основу законодавства Европске уније из области рачуноводства и ревизије представљају:

1. *Четврта директива Савјета* о финансијским извјештајима одређених врста компанија (78/660/ЕЕЗ¹) која има за циљ уједначавање националних прописа чланица ЕЕЗ о полагању рачуна и финансијском извјештавању. Национални прописи чланица ЕЕЗ, који су се разликовали као посљедица различитог правног поретка и политичке воље државе чланица, онемогућавали су упоредивост финансијских информација, што је предуслов слободног кретања капитала. Отуда и потреба прописивања минималних захтјева за све чланице у погледу обавезних билансних шема, садржине допунских извјештаја, уједначавања принципа процјењивања, вршења контроле годишњих извјештаја и њиховог објављивања. Предмет уједначавања су:

- а) годишњи извјештаји који чине: биланс стања, биланс успјеха и анекс и
- б) извјештај о пословању.

¹ Измјене и допуне Четврте директиве вршене су сљедећим директивама: Директива 83/349/ЕЕС од 13. јуна 1983. године, Директива 84/569/ЕЕС од 27. новембра 1984. године, 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 94/8/ЕС од 21. марта 1994. године, Директива 1999/60/ЕС од 17. јуна 1999. године, Директива 2001/65/ЕС од 27. септембра 2001. године, Директива 2003/38/ЕС од 13. маја 2003. 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 2009/49/ЕС од 18. јуна 2009. године

Годишњи извјештај треба да буде сачињен тако да пружа вјерну слику имовине, обавеза, финансијског положаја и финансијског резултата.

Четврта директива садржи детаљен захтјеве у погледу:

- структуре биланса стања у двије верзије,
 - критеријума за класификацију предузећа према величини и услова за стицање права презентовања скраћеног биланса,
 - структуре рачуна добитка и губитка у три верзије,
 - правила процјењивања,
 - садржине напомена уз извјештаје,
 - садржине извјештаја о пословању,
 - објављивања годишњих финансијских извјештаја и
 - контроле годишњих финансијских извјештаја.
2. *Седма директива* о консолидованим финансијским извјештајима (83/349/ЕЕЗ²); 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/ЕС³): Овом директивом (познатом као „Нова осма ЕУ директива“ или Директива о статутарној ревизији) замијењена је верзија Осме директиве (84/253/ЕЕЗ). Директива прописује услове за обављање законом прописане ревизије финансијских извјештаја, одговорност статутарних ревизора и поставља одређене етичке принципе да би се осигурала објективност и независност статураних 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.

Осма директива је донесена ради постизања сљедећих циљева:

- хармонизације ревизорске регулативе,
- стварања јединственог тржишта ревизорских услуга у ЕУ,
- унапређивања квалитета ревизије и
- заштите финансијских тржишта Европске уније.

Директива је допуњена са двије препоруке Европске комисије, и то:

² 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

³ Измјене и допуне Осме директиве вршене су Директивом 2008/30/ЕС од 11. марта 2008. године

- препоруком о екстерној контроли квалитета законских ревизора и друштава за ревизију која врше ревизију субјеката од јавног интереса (2008/362/ЕС) и
- препоруком о ограничењу личне одговорности законских ревизора и друштава за ревизију (2008/473/ЕС).

Иако препоруке Комисије нису обавезујуће, сматра се да представљају најбољу праксу и да за њихово доношење и примјену постоје оправдани разлози.

4. *Директива о годишњим и консолидованим финансијским извјештајима друштава за осигурање (91/674/ЕЕС⁴)*. 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/ЕЕС⁵)*. 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.
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.

⁴ 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.

⁵ 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.

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 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 (МРСЈС), 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.

Да би се обезбиједила ажурност у превођењу стандарда, а узимајући у обзир и политику IFAC-а, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске и Институт сертифицираних рачуновођа Црне Горе су са Савезом рачуновођа и ревизора Србије, који посједује овлашћење Фондације одбора за превод стандарда на српски језик, потписали споразум о међусобној сарадњи. Преведени стандарди су од Фондације одбора за Међународне рачуноводствене стандарде одобрени као званичан превод за Србију, Босну и Херцеговину (Републику Српску) и Црну Гору.

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 оквири 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 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.

Крајем 2011. године објављен је ажурирани превод Међународних стандарда ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих увјеравања и сродних услуга.

2.4.4 Примјена МСФИ од стране малих и средњих ентитета

Постојећи захтјеви за коришћење МРС/МСФИ од стране свих правних лица, без обзира на њихову економску снагу, положај на тржишту и јавни значај, нису погодни за мала и средња предузећа и стварају непотребан притисак на институционалне и професионалне рачуноводствене ресурсе. Оквир за финансијско извјештавање заснован на примјени пуних МСФИ развијен је, прије свега, као основ за припрему финансијских извјештаја котираних компанија и као такав подразумева примјену сложених рачуноводствених правила и испуњење детаљних захтјева за објелодањивањем финансијских и нефинансијских информација.

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 оцјењују кредитни рејтинг, државе и њених институција, пословних партнера и др.).

У Републици Српској су створене претпоставке за примјену овог стандарда за обрачунски период који почиње 1. јануара 2011. године узимајући у обзир:

- да су, по овлашћењу Фондације IASB, Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРРС), СРР РС и Институт овлашћених рачуновођа Црне Горе (ИОРЦГ), на основу Споразума о професионалној сарадњи превели и објавили МСФИ за МСЕ,
- да је поменути превод од стране Фондације IASB одобрен као званичан превод за Србију, Босну и Херцеговину (Републику Српску) и Црну Гору,
- да је Управни одбор СРР РС донио Одлуку број: 653/10 од 30. новембра 2010. године о примјени превода МСФИ за МСЕ од 01. јануара 2011. године, те
- да је Комисија за рачуноводство и ревизију БиХ на сједници одржаној 21. децембра 2010. године усвојила Закључак број: 120/10 којим је СРР РС добио сагласност за примјену превода МСФИ за МСЕ у Републици Српској од 01.01.2011. године.

Конечно, у току 2011. године усвојене су измјене и допуне Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске којим је додатно прецизирана примјена МСФИ за МСЕ.

Примјена МСФИ за МСЕ требала би да осигура испуњење неколико битних принципа, прије свега принципа:

- *економичности*, кроз поједностављење и рационализацију цјелокупног система рачуноводства и финансијског извјештавања у сегменту којим су обухваћени мали и средњи ентитети у приватном сектору у Републици Српској,

- *континуитета*, кроз у будућности релативно ријетке измјене рачуноводствене регулативе намијењене малим и средњим ентитетима,
- *упоредивости*, кроз примјену суштински идентичних или у највећој могућој мјери упоредивих рачуноводствених принципа и правила са принципима и правилима садржаним у "пуним" МСФИ, те
- *усклађености*, кроз постизање већег степена усклађености домаће рачуноводствене регулативе са директивама Европске уније и другом релевантном европском регулативом.

Уз наведено, чињенице да је МСФИ за МСЕ вишеструко мањег обима од "пуним" 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.

2.5 ЗАХТЈЕВИ ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ

2.5.1 Финансијско извјештавање емитената хартија од вриједности

За доношење квалитетних инвестиционих одлука најзначајнији основ су, свакако, квалитетни и правовремени финансијски извјештаји, усклађени са МРС, односно МСФИ.

Правовремена информација о пословању емитената хартија од вриједности, основ је за доношење квалитетних одлука о куповини хартија од вриједности, јер доприноси смањену ризика и несигурности приликом инвестирања. Необјављивање извјештаја о пословању утиче на цијену акција и доводи до "инсајдерског трговања". У циљу унапређивања ове области, између осталог, Комисија за хартије од вриједности Републике Српске (КХОВ РС) посебну пажњу посвећује регулаторном оквиру који се односи на сачињавање и објављивање финансијских и других података и информација везаних за пословање емитената ХОВ.

КХОВ РС је регулатор тржишта хартија од вриједности и овлашћена је да врши надзор над радом учесника на тржишту хартија од вриједности. Правни статус Комисије, њене надлежности и начин рада уређени су Законом о тржишту хартија од вриједности („Службени гласник Републике Српске“ бр. 92/06 и 34/09). Комисија је стално и независно правно лице основано ради уређивања и контроле емитовања и промета хартија од вриједности у Републици.

Закон о тржишту хартија од вриједности, Закон о инвестиционим фондовима („Службени гласник Републике Српске“, бр. 92/06 и 34/09) и Закон о преузимању акционарских друштава („Службени гласник Републике Српске“, бр. 65/08, 92/09), те дијелом и Закон о привредним друштвима представљају темељне правне акте и главни законодавно-правни оквир за успјешно функционисање тржишта хартија од вриједности Републике Српске.

Правилником о извјештавању и објављивању информација од стране емитената хартија од вриједности које су предмет јавне продаје, детаљно је регулисан начин извршавања обавеза акционарских друштава и емитената чије су хартије од вриједности предмет јавне понуде у вези са објављивањем:

- годишњег финансијског извјештаја,
- полугодишњег финансијског извјештаја,
- ревизорског извјештаја и
- извјештаја о значајним догађајима и радњама које утичу на пословање емитента.

У посљедње три године знатно је побољшана доступност информација и података о пословању емитената хартија од вриједности. Процедура је постављена тако да Бањалучка берза годишње и полугодишње извјештаје аутоматски преузима од АПИФ-а, а емитентима је омогућено да ревизорске и извјештаје о значајним догађајима достављају електронским средствима комуникације, а што

Бањалучка берза бесплатно објављује у оквиру информационог портала институција тржишта капитала (Комисије за хартије од вриједности, Бањалучке берзе и Централног регистра хартија од вриједности).

Такође, већи дио преосталих обавеза за емитента реализују и саме институције тржишта капитала у име емитената, па се већина наведених извјештаја и података у тим извјештајима преузимају из регистра емитената хартија од вриједности којег води КХОВРС (општи подаци о емитентима, подаци о управи и одборима, подаци о повезаним правним лицима, подаци о емисији хартија од вриједности, различите врсте рјешења итд.) и Централног регистра хартија од вриједности (подаци о власницима и власничкој структури). На овај начин, тржишту је омогућена већа ефикасност при дисперзији информација, које су једноставно и бесплатно доступне свим заинтересованим странама. Најважније од свега јесте да је тржиште капитала учињено јавним, при чему су све релевантне информације о емитентима доступне јавности, практично без трошкова за емитенте, али уз неке обавезе које по Закону о тржишту хартија од вриједности морају да се изврше. Те обавезе се углавном односе на потребу обавјештавања инвестиционе јавности о значајним догађајима и радњама које могу да утичу на цијене хартија од вриједности које су емитовали.

Доношењем и примјеном Закона о инвестиционим фондовима и подзаконских аката регулисано је колективно инвестирање и управљање средствима, не само институција већ и физичких лица. Инвестициони фондови, као и добровољни пензиони фондови, чије формирање се очекује након проведене пензионе реформе, сигурно ће позитивно утицати на тржиште хартија од вриједности. Искуства развијених тржишта капитала показују да инвестициони фондови, као алтернативни облик улагања у односу на класичну штедњу у банкама, постају све значајнији учесници на тржишту и механизам за прикупљање и пласирање вишкова капитала који постоје у земљи. На овај начин прикупљен капитал, неопходан сектору привреде, требао би бити јефтинији и лакше доступан. У поређењу са реалном ситуацијом, када су једина средства за развој привредних субјеката кредитна средства или реинвестирање профита компанија, хартије од вредности могу постати значајан алтернативни извор финансирања као што је то у другим економијама.

КХОВ РС је одредбама Закона о инвестиционим фондовима овлашћена да врши редован и ванредни надзор над пословањем отворених и затворених инвестиционих фондова, са јавном или приватном понудом, друштава за управљање и банака депозитара, као и правних лица која су овлашћена за продају акција или удјела у инвестиционим фондовима.

Према одредбама Закона о тржишту ХОВ, КХОВ РС врши надзор над лицима којима даје дозволу за обављање послова и емитентима хартија од вриједности у поступку емисије, те налаже мјере за отклањање утврђених незаконитости и неправилности. Сектор за надзор проводи контролне и надзорне активности над свим учесницима на тржишту хартија од вриједности, са циљем да се осигура ефикасно функционисање тржишта хартија од вриједности.

Под надзором се подразумејева надзор над обављањем послова са хартијама од вриједности учесника на тржишту хартија од вриједности, правних и/или физичких лица директно или индиректно повезаних с њима капиталом и/или вођењем послова, а нарочито контрола:

- примјене закона и других прописа о емисији хартија од вриједности;
- примјене закона и других прописа о промету хартија од вриједности;
- примјене закона и других прописа у управљању фондовима од стране друштва за управљање;
- вођења пословних књига, финансијских и других извјештаја;
- објављивања извјештаја и саопштења који се односе на пословање и активности учесника на тржишту хартија од вриједности.

КХОВ РС врши континуирани надзор, редовне и ванредне контроле. Континуирани надзор врши се континуираним праћењем понашања учесника на тржишту хартија од вриједности, проучавањем стања и кретања на тржишту хартија од вриједности и анализом извјештаја и друге документације коју су учесници на тржишту хартија од вриједности дужни да достављају Комисији или јавно објављују. Редовна контрола врши се у складу са посебним планом контроле, за сваку годину, који усваја Комисија, а ванредна контрола врши се по сопственој иницијативи Комисије или по пријави о недозвољеном поступању.

На основу досадашњих искустава, а у циљу унапређивања финансијског извјештавања и информисања инвестиционе јавности, КХОВ РС ће у сарадњи са Министарством финансија и другим институцијама радити на измјени законске регулативе, нарочито у дијелу који се односи на сегментирање тржишта на Бањалучкој берзи.

Подзаконским актима и примјеном стандарда корпоративног управљања обезбиједиће се адекватно извјештавање емитената чије су хартије уврштене на службено тржиште, док ће се слободно тржиште сегментирати у више сегмената што ће утицати на обавезу и начин извјештавања и објављивања информација на порталу институција тржишта капитала.

2.5.2 Финансијско извјештавање банака

Банкарски систем Републике Српске у смислу Закона о Агенцији за банкарство Републике Српске - Пречишћени текст ("Службени гласник Републике Српске" број 67/07) 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. У Републици Српској банкарски систем се састоји од 10 банака и 7 пословница из Федерације БиХ, микрокредитних организација (3 друштва и 4 фондације), 2 штедно-кредитне организације и 2 лизинг друштва.

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.

Одбор за ревизију је такође дужан надгледати послове интерне ревизије укључујући контролу годишњег обрачуна као и, на захтјев акционара са најмање 10% акција са правом гласа, ревизију финансијског пословања банке.

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 Агенције.

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

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 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.

Банка је дужна да припрема и АБРС-у доставља извјештаје о пословању, ликвидности, солвентности и рентабилности, за себе и своја супсидијарна лица појединачно и на консолидованом основу, у облику, са садржајем и у роковима утврђеним прописима АБРС-а.

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

Правни оквир, којим је уређена област осигурања у Републици Српској представљају сљедећи закони:

- Закон о друштвима за осигурање („Службени гласник Републике Српске“, број: 17/05, 01/06, 64/06 и 74/10),
- Закон о посредовању у осигурању („Службени гласник Републике Српске“, број: 17/05, 64/06 и 106/09),
- Закон о осигурању од одговорности за моторна возила и осталим обавезним осигурањима од одговорности – Пречишћен текст („Службени гласник Републике Српске“, број: 102/09) и
- Закон о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима („Службени гласник Републике Српске“, број: 13/09).

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.

Према Закону о друштвима за осигурање, Агенција за осигурање Републике Српске (АЗОРС) има регулаторну и надзорну функцију на тржишту осигурања коју остварује кроз надзор над примјеном закона и подзаконских аката из области осигурања, регулацију рада друштава за осигурање и посредника у осигурању, стварање повјерења тржишта у послове осигурања, спречавање финансијског криминала, забраном обављања послова осигурања који су у супротности са законом, или којима би друштва за осигурање могла бити искоришћена у сврхе које су повезане са финансијским криминалом, едукацију о користима и ризицима који су повезани са различитим врстама неживотног и животног осигурања и осталим улагањима у осигурању на тржишту Републике Српске, као и пружање одговарајућих информација, савјетовање и заштиту потрошача у складу са природом укључених ризика и степеном искуства и стручношћу потрошача.

АЗОРС у складу са Законом о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима има и 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.

Правним оквиром, којим је уређена област осигурања у Републици Српској, регулисане су надлежности АЗОРС-а, које се могу груписати у регулаторне, надзорне и активности на заштити потрошача.

Минимални оснивачки капитал и гарантни фонд друштва за осигурање прописан је Законом о друштвима за осигурање. Висина капитала зависи од врста осигурања које друштво обавља и не

може бити мања од 1.000.000,00 КМ. Друштво за осигурање мора кумулативно одржавати износ акционарског капитала, маргину солвентности и гарантни фонд. Износ акционарског капитала не може бити мањи од минимално потребног оснивачког капитала. Свако друштво за осигурање је обавезно да одреди маргину солвентности у погледу свог цјелокупног пословања.

Поступајући у складу са надлежностима из члана 42. Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске АЗОРС, у оквиру својих надлежности, врши провјеру активности везаних за организацију и функционисање система књиговодства и рачуноводства, као и припрему и презентацију финансијских извјештаја.

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.

Друштво за осигурање дужно је АЗОРС-у достави неревидиране годишње финансијске извјештаје до 28. 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.

Табела 2. Финансијско тржиште у Републици Српској⁶

Редни број	СЕГМЕНТ ТРЖИШТА НАЗИВ ИНСТИТУЦИЈЕ	Број учесника
I	Банкарски сектор	
	- Банке	10
	- Пословнице банака из Федерације БиХ	7
	- Микрокредитна друштва	3
	- Микрокредитне фондације	5
	- Штедно-кредитне организације	3
	- Лизинг друштва	2
	- Лизинг друштва из Федерације БиХ у Републици Српској	5
II	Сектор осигурања	
	- Друштва за осигурање	11
	- Пословнице друштава за осигурање из Федерације БиХ	9
	- Посредници у осигурању	177
III	Тржиште капитала	
	- Емитенти	871
	- Инвестициони фондови	16
	- Друштва за управљање инвестиционим фондовима	14
	- Берзански посредници	13
	- Кастоди банке	7
	- Брокери	20
	- Инвестициони менаџери	33
	- Инвестициони савјетници	1

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.

Одлуком о облику и садржају извјештаја који достављају друштва за осигурање прописани су врста, облик и садржај, те начин и рокови достављања извјештаја које учесници на тржишту осигурања у Републици Српској састављају на основу пословних књига и достављају АЗОРС-у. Учесници на тржишту осигурања у Републици Српској дужни су састављати мјесечне, тромјесечне и полугодишње пруденцијалне извјештаје.

⁶ Подаци су преузети са интернет портала релевантних институција и одражавју стање на дан 31. март 2012. године

2.5.4 Финансијско извјештавање инвестиционих фондова

Оснивање и пословање инвестиционих фондова и друштава за управљање инвестиционим фондовима регулисано је Законом о инвестиционим фондовима („Службени гласник Републике Српске“, број 92/06) као и са више подзаконских прописа донесених од стране КХОВРС. Одредбе закона које се односе на успостављање отворених инвестиционих фондова са јавном понудом у највећем дијелу усаглашене су са директивама Европске уније о друштвима за заједничка улагања у преносиве хартије од вриједности којима се подразумева укидање прекограничних баријера у пословању друштава за управљање. Законом о инвестиционим фондовима прописани су оснивање и пословање Фонда као правног лица и посебна имовина. Фондом се сматра сваки правни субјект, друштво или посебна имовина, без обзира на правни облик, у којој се учешће путем акција, удјела или каквог права – нуди са циљем прикупљања улога у готовом новцу са изричитом намјером улагања више од 60% тих улога у портфељ хартија од вриједности, новчаних депозита и других врста имовине, при чему инвеститори немају свакодневни надзор над доношењем одлука о улагањима.

Правни основ за финансијско извјештавање инвестиционих фондова, поред осталог, представља Правилник о контном оквиру, садржини рачуна у контном оквиру и садржини и форми финансијских извјештаја за инвестиционе фондове („Службени гласник Републике Српске“ број 101/09). 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.

2.5.5 Извјештавање физичких лица која обављају самосталну дјелатност

Према постојећем законском рјешењу у Републици, 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 определили за извјештавање по систему двојног књиговодства, од истог може одустати у случају промјене законске регулативе, престанка обављања дјелатности или 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.

Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској од 2012. до 2014. године

Табела 3. Обавеза извјештавања 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
Мала правна лица	МСФИ или МСФИ за МСЕ	МСФИ или МСФИ за МСЕ	Ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса.	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.	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.	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	МСР	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)

2.6 РАЧУНОВОДСТВО БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА

Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (МРС-ЈС) у Републици 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 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 Републици се примјењује модификовани обрачунски основ што у извјесној мјери утиче на специфичан приступ правилима признавања и вредновања појединих билансних позиција, прије свега буџетских прихода, али то ипак није препрека да се систем финансијског извјештавања од стране ентитета јавног сектора не развија на принципима обрачунског основа буџетског рачуноводства.

У прилог одређењу за прелазак на пуни обрачунски основ рачуноводства ишле су и измјене Правилника о рачуноводственој политици за кориснике прихода буџета Републике Српске⁷, чија је основна суштина била у прецизном дефинисању рачуноводствених политика за консолидацију финансијских извјештаја буџетских корисника и контолисаних 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 подразумејева примјену „статистичких основа финансијског извјештавања“.

⁷ „Службени гласник Републике Српске“, број 121/08

Припрема финансијских извјештаја буџетских корисника врши се у складу са новим правилником о финансијском извјештавању за кориснике прихода буџета Републике, општина и градова и фондова⁸. 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 објављен је нови Правилник о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике у Републици Српској⁹ и нови Правилник о примјени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (IPSAS)¹⁰, а у току је израда Правилника о систему пореског књиговодства у Републици Српској.

⁸ „Службени гласник Републике Српске“, број 16/11.

⁹ „Службени гласник Републике Српске“, број 127/11.

¹⁰ „Службени гласник Републике Српске“, број 128/11.

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.

Пореске власти требале би бити заинтересоване да извјештавање о порезу на добит 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. Информације о текућем и будућем пореском потенцијалу привреде које као резултат примјене модела одложених пореза постају доступне пореским властима, могле би омогућити ефикасније и свеобухватније планирање пореских прихода по основу опорезивања добити компанија а власницима капитала да политику дивиденде ускладе са реалним, дугорочним, потенцијалима компаније.

Према анкети "FEE"¹¹, 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).

¹¹FEE – FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS

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 рачуноводственог 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, усљед дјеловања "пореских фактора", односно настојања пореских обвезника да своје финансијске извјештаје "прилагоде у пореске сврхе".

Актуелни порески систем у Републици карактеристичан је по напуштању дуго коришћеног модела "обрнуте зависности" и његовој замјени моделом "независности пореског од пословног биланса", извршеној почетком 2007. године.¹² Међу бројним досад истицаним разлозима таквом одређењу вјероватно је најаргументованији онај према коме је изражена нестабилност пореске основице у систему финансијског извјештавања заснованог на примјени МРС/МСФИ била кључна за одлуку да се њено утврђивање не врши претежно према принципима заснованим на релативно нестабилним рачуноводственим правилима, већ на основу пореских правила и принципа који по својој суштини у значајној мјери одступају од рачуноводствених.

Активирањем МСФИ за МСЕ у току 2011. године испуњене су неке од основних претпоставки за повратак на 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 коју су природно имали прије последње пореске реформе.

Правила признавања текућих пореских обавеза према захтјевима МСФИ за МСЕ суштински се подударују са уобичајеним техникама израчунавања и евидентирања обрачунатих и плаћених обавеза за порез на добит, утврђених према важећим пореским принципима у Републици. Износ укупно обрачунатих обавеза који превазилази суму аконтативно плаћеног пореза у току обрачунског периода, у финансијским извјештајима треба исказати као текућу обавезу а обрнуто, износ плаћених

¹² Видјети Закон о порезу на добит објављен у "Службеном гласнику Републике Српске", број 91/06 и одговарајуће подзаконске прописе.

аконтација пореза на добит изнад укупне пореске обавезе утврђене за односни обрачунски период, треба билансирати као текуће пореско средство.

Разлике између пореске и књиговодствене вриједности средстава и обавеза, односно између прихода и расхода презентованих у пословном билансу, у односу на опорезиве приходе и порески допуштене расходе, могу имати карактер сталних или привремених, тј. разлика које се кроз вријеме поништавају (обрћу). Сталне разлике представљају разлике између бруто добити утврђене у билансу успјеха и опорезиве добити утврђене у пореском билансу које су дефинитивне и коначне у текућем обрачунском (пореском) периоду, односно које се не "обрћу" у наредним обрачунским периодима и не доводе до признавања одложених пореских средстава или обавеза.

Одложена пореска средства и обавезе билансирају се у случајевима када је између књиговодствене вриједности средстава и обавеза и вриједности по којој се та средства и обавезе признају за пореске сврхе могуће идентификовати тзв. привремене разлике.

Начелно, привремене разлике се јављају у случајевима кад се одређене ставке прихода и расхода узимају у обзир и при обрачуну бруто добити у билансу успјеха и при обрачуну опорезиве добити у пореском билансу, али су у обрачун укључене у различитим обрачунским периодима.

Табела 4. Привремене разлике и одложени порези

Узроци привремених разлика	Облик одложених пореза
расходи су настали а у пореску основицу се укључују у неком од наредних пореских периода	одложена пореска средства (непризнати стварно настали расходи x % пореза)
расходи се укључују у пореску основицу иако ће настати у неком од наредних пореских периода	одложене пореске обавезе (унапријед признати ненастали расходи x % пореза)
приходи су зарађени а у пореску основицу се укључују у неком од наредних пореских периода	одложене пореске обавезе (непризнати стварно зарађени приходи x % пореза)
приходи се укључују у пореску основицу а биће зарађени у неком од наредних пореских периода	одложена пореска средства (унапријед признати стварно незарађени приходи x % пореза)

За правилно разумијевање одредаба МСФИ за МСЕ треба имати на уму чињеницу да се, према важећим пореским прописима у Републици, пореска основица за порез на добит традиционално утврђује као разлика између опорезивих прихода и порески допуштених расхода, дакле на основу (пореског) биланса успјеха (пореског биланса) као финансијског извјештаја који природно нема континуитет у времену, док стандард обухвата правила која почивају и на утврђивању пореске основице средстава и обавеза и пореске основице прихода и расхода који су у периоду билансирани без истовременог билансирања повезаних средстава и обавеза. На овај начин је обухват пореских ефеката са аспекта стандарда шири али и прецизнији у односу на обухват пореза из угла важећих пореских правила јер обезбјеђује континуитет пореске основице кроз вријеме, што није могуће

постићи уколико се приликом њеног израчунавања у обзир не узму промјене на средствима и обавезама. Према стандарду:

- пореска основица средства једнака је износу који би био признат као одбитна ставка за пореске сврхе уколико би се књиговодствена вриједност тог средства до краја обрачунског периода надокнадила путем његове продаје,
- пореска основица обавезе је њена књиговодствена вриједност, умањена за било који износ који може да се одбије у пореске сврхе или увећана за износ који треба бити укључен у пореску основицу, ако се та обавеза измирује у току обрачунског (пореског) периода,
- пореска основица расхода и прихода одговара њиховом књиговодственом износу увијек када приходи и расходи признати у обрачунском периоду у складу са рачуноводственим прописима у висини признатих износа могу бити укључени у пореску основицу у истом том периоду; у сваком другом случају¹³ неопходно је израчунати привремене разлике.

Сви текући порески расходи и приходи, као и приходи и расходи по основу одложених пореских средстава, односно одложених пореских обавеза, билансирају се на терет или у корист финансијског резултата периода, осим оних износа који су проистекли из промјена приписивих осталом укупном резултату у периоду. Порез по одбитку, обрачунат по основу исплате дивиденде или учешћа у добитку, признаје се на терет капитала, као дио укупно исплаћене дивиденде, односно дио учешћа у добитку.

Порески обвезници који примјењују МСФИ за МСЕ суочавају се са мањим обимом одступања између рачуноводствених и пореских правила у односу на ентитете који примјењују комплетне МСФИ. Ово је посебно изражено у значајном одступању од захтјева за примјеном концепта фер вриједности, што практично значи већу заступљеност концепта историјског трошка који је, по природи ствари, прихватљивији за пореске власти. Са пореске тачке гледишта, за пореске обвезнике у Републици који могу да примијене МСФИ за МСЕ посебно је значајно одустајање од модела ревалоризације као алтернативног модела вредновања дозвољеног у оквиру МРС 16 – Некретнине, постројења и опрема, односно МРС 38 – Нематеријална средства. Оваквим приступом позитивно се дјелује у правцу повећања квалитета информација о сталној материјалној и нематеријалној имовини исказаној у финансијским извјештајима малих и средњих ентитета. Истовремено, вредновање сталне материјалне и нематеријалне имовине према концепту историјског трошка резултује значајно мањим обимом одступања између књиговодствене и пореске основице тих средстава, односно значајно мањим износима привремених пореских разлика¹⁴.

¹³ Осим када се поједине врсте прихода или расхода никада не укључују у опорезиву основицу, тј. када постоје тзв. "сталне разлике".

¹⁴ Привремене пореске разлике и даље се могу појавити као посљедица порески допуштене убрзане амортизације, пореског третмана расхода камате обрачунатих по основу кредита намјенски одобрених за набавку сталне имовине, трошкова одржавања и поправки и др.

Због чињенице да се примјеном МСФИ за МСЕ у односу на "пуне" МСФИ информационе потребе пореских власти, са једне и потребе свих других "традиционалних" корисника информација из финансијских извјештаја, са друге стране, у значајно већој мјери хармонизују, као и због чињенице да у привреди Републике доминантно учешће имају управо мала и средња предузећа, примјена МСФИ за МСЕ пресудно може утицати на враћање повјерења пореских власти у информације презентоване у њиховим пословним билансима.

Уколико се ово заиста и деси, годишња пореска пријава за порез на добит могла би бити замијењена модификованом формом традиционалног пореског биланса чија припрема је у прошлости подразумијевала корекцију бруто финансијског резултата утврђеног у пословном билансу износима порески недопуштених стварно насталих расхода и износима зарађених прихода које пореске власти не желе да опорезују, у принципу ради стимулсања одређених пословних активности пореског обвезника. На ово би сада још требало додати и корекције бруто финансијског резултата по основу одложених пореских средстава и одложених пореских обавеза.

Већи ниво хармонизације интереса малих и средњих предузећа са интересима пореских власти позитивно би утицао и на испуњење одређених економских пореских начела, прије свега начела ефикасности, стабилности пореског система и економичности.

Принцип минимализације трошкова испуњења пореских обавеза подразумијева, поред осталог, минимализацију трошкова везаних за успостављање адекватних евиденција код пореских обвезника на основу којих се утврђује висина пореске обавезе. По природи ствари, пореске евиденције код пореских обвезника у значајној мјери могу бити упрошћене уколико постоји висок степен усаглашености између пореских и рачуноводствених начела и принципа. У супротном, порески обвезници су принуђени да за потребе обрачуна пореских обавеза успостављају евиденције које су у већој или мањој мјери независне од рачуноводствених што, поред осталог, значајно поскупљује цјелокупан поступак испуњења пореских обавеза.

Омогућавање примјене МСФИ за МСЕ у Републици, као релативно стабилног скупа претежно традиционалних рачуноводствених начела и принципа, иде у прилог тежњи да систем опорезивања добити домаћих привредних друштава поново буде успостављен на основу чврсте везе између пословних и пореских биланса, по принципима "обрнуте зависности".

У овом контексту, порески биланс који би у будућности могао да замијени актуелну пореску пријаву (порески биланс успеха) требао би да омогући унос свих пореских ефеката утврђених у обрачунском периоду, било да се ради о текућим или одложеним пореским обавезама, односно о текућим или одложеним пореским средствима. На овај начин, пореским органима би биле презентоване комплетније информације о стварном току новостворене вриједности код пореског обвезника кроз дужи временски период и стварном утицају укупних економских трансакција на његову пореску основицу, што је основни предуслов за конзистентан приступ изградњи и одржавању стабилног и ефикасног пореског система у неком пореском ентитету.

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. Тренутно¹⁵ у Републици је лиценцирано 48 друштава за ревизију од чега је 21 са сједиштем у Федерацији БиХ и 2 друштва са сједиштем у Брчко Дистрикту БиХ. Актуелну лиценцу овлашћеног ревизора у Републици посједује 148 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. 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. 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, независно од њихове правне форме и облика организовања.

На приједлог надлежног министарства, одлуку о утврђивању статуса правног лица од посебног значаја за Републику доноси Влада.

Ревизију једног правног лица исто привредно друштво за ревизију може да обавља најдуже пет година, односно још двије 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 пословне 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

¹⁵ Стање 31. марта 2012. године

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 процјеном вриједности,
- 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 суме осигурања за покриће од ризика наступања штете проузроковане издавањем погрешног ревизорског мишљења.

2.9 ПРОФЕСИЈА И ЕТИКА

Рачуноводствена професија у читавом свијету у последњих десетак година доживљава свој процват прихватајући одговорност за дјеловање у јавном сектору. Како је читав свијет постао једна заједничка арена за бизнис, проток капитала, роба и услуга, то је било неопходно створити услове да се све пословне промјене и финансијске трансакције евидентирају и састављају на јединствен начин, те да се финансијски извјештаји могу читати у читавом свијету и да они који то чине разумију. Из тих разлога дошло је до широке примјене и прихватања МРС/МСФИ и МСР. Да би се ови важни послови обављали, одговорност професионалног рачуновође је подигнута на висок ниво. Поред обавеза које професионални рачуновођа обавља, он 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.

Онај рачуновођа (сертификовани рачуновођа са завршеном средњом школом, сертификовани рачуновођа са завршеном вишом школом и факултетом и овлашћени ревизор са завршеним факултетом), 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.

Примјена наведених начела се огледа у сљедећем:

Интегритет

Професионални рачуновођа треба да буде једноставан, искрен и поштен у свим професионалним и пословним односима. Принцип интегритета намеће обавезу свим професионалним рачуновођама да буду објективни и поштени у професионалним и пословним односима. Интегритет такође подразумијева поштено пословање и истинољубивост.

Професионални рачуновођа не треба бити повезан са извјештајима, одговорима, саопштењима или другим информацијама уколико сматра да информације садрже материјалну грешку или обмањујућу изјаву или да садрже изјаву или информацију која је прибављена на немаран начин.

Он, такође, не смије да изоставља или прикрива информацију чије би изостављање или замагљивање корисника одвело у погрешном смјеру.

Објективност

Професионални рачуновођа треба да буде објективан и да не подлијеже предрасудама, конфликту интереса, односно утицајима других који утичу на професионално или пословно просуђивање. Принцип објективности намеће обавезу свим професионалним рачуновођама да не компромитују

своје професионално или пословно просуђивање због пристрасности, сукоба интереса или утицаја других.

Професионални рачуновођа може бити изложен ситуацијама које могу штетно дјеловати на објективност. Није могуће дефинисати и прописати све такве ситуације. Односи који пристрасно или неприкладно утичу на професионално просуђивање професионалног рачуновође требају бити избјегнути.

Професионална оспособљеност и дужна пажња

Професионални рачуновођа треба да пружа услуге с дужном пажњом, компетентно и исправно с тим да има сталну обавезу да одржава професионално знање и оспособљеност на потребном нивоу, како би клијент или послодавац искористио предност компетентне професионалне услуге, засноване на савременом развоју и пракси, законској регулативи и техникама. Професионални рачуновођа треба да ради марљиво и у складу са примјењивим техничким и професионалним стандардима у пружању професионалних услуга. Принцип професионалне оспособљености и дужне пажње намеће следеће обавезе професионалним рачуновођама:

- да одржавају професионално знање и способност на нивоу који је потребан како би се осигурало да ће клијенти или послодавци добити компетентну професионалну услугу и
- да марљиво раде у складу са примјењивим техничким и професионалним стандардима у пружању професионалних услуга.

Компетентна професионална услуга захтијева коришћење чврстог просуђивања у примјени професионалног знања и способности у провођењу такве услуге. Професионална компетентност се може подијелити у двије одвојене фазе и от:

- постизање професионалне оспособљености и
- одржавање професионалне оспособљености.

Одржавање професионалне оспособљености захтијева континуирано познавање и разумијевање релевантног техничког и пословног развоја. Континуирани професионални развој одржава и развија способности које омогућавају професионалном рачуновођи компетентан рад у оквиру професионалног окружења. Марљивост подразумева одговорност за дјеловање у складу са захтијевима задатка, пажљиво, промишљено и правовремено.

Професионални рачуновођа треба да предузме кораке како би осигурао да они који раде под његовим ауторитетом у професионалном својству имају одговарајућу обуку и надзор.

Гдје је прикладно, професионални рачуновођа треба да обавијести клијенте, послодавце или друге кориснике професионалних услуга о ограничењима везаним за услуге, како би се избјегло да се изражавање мишљења погрешно протумачи као изношење чињеница.

Повјерљивост

Професионални рачуновођа треба да поштује повјерљивост информација које су произашле из професионалних и пословних односа и не смије да користи или објелодани било коју од тих информација трећој страни без одговарајућег и посебног одобрења, осим када има законско или професионално право или обавезу да то уради. Повјерљиве информације прибављене као резултат професионалних и пословних односа не требају бити коришћене у личну корист професионалног рачуновође или трећих страна.

Принцип повјерљивости намеће обавезу професионалним рачуновођама да се суздржавају од:

- објелодањивања изван фирме или организације послодавца повјерљивих информација прибављених као резултат професионалних и пословних односа, без адекватног и конкретног овлашћења, изузев и осим ако постоји законско или професионално право или обавеза за то објављивања,
- коришћења повјерљивих информација прибављених као резултат пословних и професионалних односа у сврху остваривања личне или предности за треће стране.

Професионални рачуновођа треба да одржава повјерљивост чак и у својим слободним активностима. Професионални рачуновођа треба бити упозорен на могућност ненамјерног објављивања, посебно у околностима које укључују дужи временски период повезаности са пословним сарадником или блиским или директним чланом породице. Такође треба да одржава повјерљивост информација објелодањених од стране перспективног клијента или послодавца и да размотри потребу за одржавањем повјерљивости информација у оквиру фирме или организације послодавца.

Професионални рачуновођа треба да предузме све разумне кораке како би омогућио да особље које контролише и особље од којег се добијају савјети и помоћ поштује обавезу повјерљивости. Потреба усклађености понашања са принципима повјерљивости наставља се и након завршетка односа са послодавцем. Када професионални рачуновођа мијења ангажман или добија новог клијента, има право да користи раније искуство. Ипак, не би требао да користи нити да објелодани било какве повјерљиве информације које су прибављене или добијене као резултат професионалног или пословног односа.

Од професионалног рачуновође се захтијева или се може захтијевати да објелодани повјерљиве информације у случају када је објављивање захтијевано или дозвољено законом или када је ауторизовано од стране клијента или послодавца.

Примјери гдје закон обавезује професионалног рачуновођу да објелодани информације су израда документа или обезбјеђивање других доказа у сврху свједочења у току судске парнице или објелодањивање откривених случајева кршења закона надлежним властима.

Професионална дужност или право за објелодањивање постоји уколико није забрањено законом, у случајевима придржавања захтјева контроле квалитета коју врши члан или професионална

организација, одговора на испитивање или истрагу коју врши организација члан IFAC-а или законодавно тијело, заштите професионалних интереса професионалног рачуновође у току судске парнице или усклађености са техничким стандардима и етичким захтјевима.

Код доношења одлуке о томе да ли да повјерљиву информацију објави, професионални рачуновођа треба да размотри сљедећа питања:

- да ли интереси свих страна, укључујући треће стране, могу бити угрожени уколико клијент или послодавац пристану на објављивање информације,
- да ли су све значајне чињенице познате и доказане до мјере у којој је то могуће утврдити; када ситуација укључује непровјерену чињеницу или мишљење, уколико је неопходно, потребно је примијенити професионално расуђивање ради одређивања врсте објелодањивања,
- каква врста саопштења се очекује и коме се обраћа одређеним саопштењем; професионални рачуновођа посебно мора да буде сигуран да су лица којима је саопштење намијењено адекватни примаоци.

Професионално понашање

Професионални рачуновођа треба да дјелује на начин који је у складу са релевантним законима и законским прописима и да се уздржи од било каквог понашања које може да дискредитује професију. Принцип професионалног понашања намеће обавезу професионалним рачуновођама да своје дјеловање ускладе са релевантним законима и прописима и да избјегну све активности које могу да доведу до дискредитовања професије. Ово обухвата оне акције за које би разумна и информисана трећа страна, која познаје све релевантне информације, закључила да негативно утичу на добру репутацију професије.

У рекламирању и нуђењу својих услуга, професионалне рачуновође професију не смију довести у неповољну ситуацију. Професионалне рачуновође треба да бити искрене и истинољубиве и не треба да преувеличавају своје могућности у односу на услуге које нуде, своје квалификације које посједују или искуство које су стекли у раду. Такође, не треба да омаловажавају примједбе других или врше неоснована поређења са радом других.

Поред наведених особина, важно је истаћи и неопходност развијања привржености предузећу, односно институцији. Моралан и професионалан рачуновођа треба да подстиче пословну активност и да гради позитивно мишљење у окружењу о институцији у којој ради.

Рачуновође и ревизори који су чланови професионалних асоцијација, одговорност према друштву у коме раде испољавају тако што своју активност подређују јавним интересима, а не искључиво интересима појединих клијената и послодаваца. У погледу заштите јавног интереса, њихова професионална организација има значајну улогу у обезбјеђењу сигурности у погледу квалитета услуга које пружају њени чланови.

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 опредјељењима 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.

Од 1999. године СРР РС издаје научно-стручни часопис, који својим теоретским и практичним приступом помаже рачуновођама и ревизорима у рјешавању свакодневних проблема и има значајну информативну и едукативну улогу у њиховим професионалним каријерама. 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, тако и за цијелу БиХ. СРР РС је прва и једина рачуноводствена асоцијација из БиХ која је примљена у пуноправно чланство IFAC-а.

СРР РС има укупно 5.191 члана са правом гласа (179 овлашћених ревизора, 2512 сертификованих рачуновођа, 2500 сертификованих рачуноводствених техничара). Уз то, СРР РС има 881 члана без права гласа, који су студенти. Надлежности су му, као професионалном тијелу, утврђене Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске.

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 примјенити 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 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.

"Члан 32-Принципи јавног надзора"

1. *На основу принципа дефинисаних у параграфима 2 до 7 овог члана, државе чланице дужне су да организују ефикасан систем јавног надзора статутарних¹⁶ ревизора и ревизорских фирми.*
2. *Сви статутарни ревизори и ревизорске фирме морају бити предмет јавног надзора.*
3. *Системом јавног надзора морају управљати неактивна¹⁷ лица која посједују знања из области релевантних за обавезну ревизију. Међутим, државе чланице могу дозволити мањем броју активних лица¹⁸ да буду укључени у управљање системом јавног надзора. Лица која су укључена у управљање системом јавног надзора морају бити изабрана на бази независне и транспарентне номинацијске процедуре.*
4. *Систем јавног надзора мора имати крајњу одговорност за надзор над:*
 - *издавањем одобрења за рад и регистрацијом статутарних ревизора и ревизорских фирми,*

¹⁶ "Статутарна ревизија" (обавезна ревизија односно ревизија прописана Законом) означава ревизију годишњих финансијских извјештаја или консолидованих финансијских извјештаја у мјери у којој то захтијева законодавство држава чланица Европске Уније.

"Статутарни ревизор" означава физичко лице које је овлашћено од стране надлежних органа држава чланица, да у складу са одредбама ове Директиве врши статутарне ревизије.

¹⁷ "Лице које није активно" означава свако физичко лице које најмање три године прије ангажмана у систему јавног надзора није вршило статутарне ревизије, није имало право да гласа у ревизорској фирми, није било члан управног одбора ревизорске фирме, нити је било запослено или на било који други начин повезано са ревизорском фирмом.

¹⁸ Активни реизори

- *у свајањем стандарда ревизије, професионалне етике и интерне контроле квалитета ревизорских фирми и*
 - *континуираном едукацијом, екстерном контролом квалитета, те системима истрага и дисциплинских мјера.*
5. *Систем јавног надзора има право, када је то потребно, да спроводи истраге над статутарним ревизорима и ревизорским фирмама, те има право предузме одговарајуће мјере.*
 6. *Систем јавног надзора мора бити транспарентан. То подразумева објављивање годишњих планова рада и извјештаја о активностима.*
 7. *Систем јавног надзора мора се адекватно финансирати. Финансирање система јавног надзора мора бити сигурно и лишено било каквих непримјерених утицаја од стране статутарних ревизора или ревизорских фирми.¹⁹*

Из наведеног јасно произилази да је, 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 статутарних ревизора и ревизорских фирми који су предмет контроле и да буде подвргнут јавном надзору."

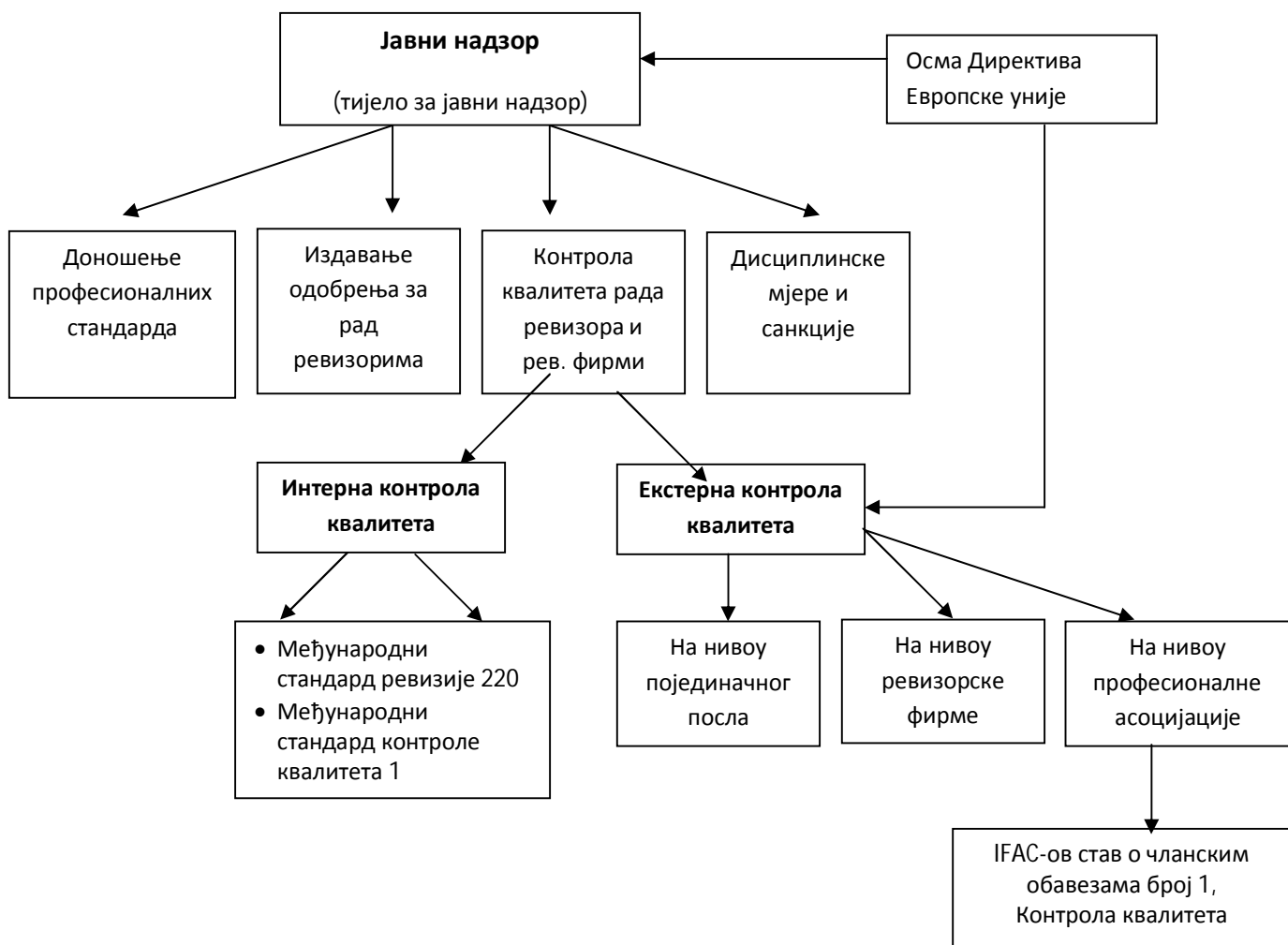
Из наведеног параграфа се јасно види одвојеност јавног надзора од контроле квалитета односно потребе да систем контроле квалитета којег обично споводе професионална тијела, буде предмет једног ширег система јавног надзора.

Као што не постоји јединствени образац за успостављање система јавног надзора, тако не постоји ни универзалан образац за његово финансирање. Финансирање јавног надзора над ревизорском професијом у Европској Унији у принципу се врши на два начина. Први начин, који је заступљен у већини земаља Европске Уније, јесте да се финансирање јавног надзора врши искључиво из буџетских средстава, преко министарстава или еквивалентних државних агенција, односно институција. Други начин финансирања јавног надзора је конципиран тако да држава и професија заједно обезбеђују потребна средства.

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 (Одјељењу или Одсјеку за јавни надзор).

¹⁹ *Eight Council Directive 2006/43/EC, Official Journal of European Union L 157/87, 09.06.2006, www.ec.europa.eu/internal_market/company*

Слика 1. Структура јавног надзора



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 субјекта од јавног интереса. С циљем квалитетног вршења надзора Министар финансија је донио Методологију јавног надзора над рачуноводственом и ревизорском професијом у Републици (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 субјекта 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 субјекта надзора у односу на

сједиште, број ангажованих овлашћених ревизора те о другим критеријумима који су од значаја за квалитетно провођење надзора.

Министарство спроводи јавни надзор и над радом агенција и правних лица регистрованих за пружање рачуноводствених услуга. Надзор се врши на начин да се захтијева попуњавање Упитника за поступак јавног надзора и достављање одређених докумената, а затим се врши провјера прикупљених података.

Министарство је формирало базу података о правним лицима и предузетницима регистрованим за пружање рачуноводствених услуга. Према постојећој законској регулативи рјешења, којим се предузетницима одобрава обављање дјелатности, доноси надлежни органи јединица локалне самоуправе, који су Министарству доставили податке о свим физичким лицима којима су издата одобрења за обављање рачуноводствених послова.

Подаци о правним лицима регистрованим за обављање поменуте дјелатности прикупљени су из Регистра јединица разврставања Републичког завода за статистику и Регистра пореских обвезника Пореске управе Републике Српске. Према достављеним подацима у Републици је регистровано 466 агенција које се баве пружањем рачуноводствених услуга и 157 правних лица.

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, али не прецизира на који начин се врши њихова селекција у оквиру дефинисаног циклуса контроле квалитета. Директивом се дефинише да циклус контроле квалитета треба да траје најдуже шест година, односно да се контрола квалитета рада свих статутарних ревизора и ревизорских фирми

мора вршити најмање једном у шест година или једном у три године уколико врше ревизију субјеката од јавног интереса.

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 току 2010. године, донио Правилник о контроли квалитета рада чланова СРР РС. На текст поменутог правилника, према Законом предвиђеној процедури, сагласност је дала Влада. 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. 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.

Предмет контроле квалитета рада ће бити чланови СРР РС, а који могу бити и агенције и друштва за рачуноводство, ревизорска друштва или партнерска друштва, односно овлашћени ревизор, сертификовани рачуновођа и сертификовани рачуноводствени техничар.

Правилником су прописана три облика контроле и то директна, континуирана и ванредна контрола.

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 тијела, универзитетских професора и других лица која својим теоретским и практичним искуством у предметној области могу да допринесу његовом ефикаснијем раду. Рјешењем Министра финансија за сталне чланове Савјета именовано је седам чланова.

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,
- извјештава министра о стању у вези са примјеном рачуноводствених и ревизијских стандарда,
- прати процес примјене директива Европске уније које се односе на област рачуноводства и ревизије и предлаже рјешења прихватљива за Републику,
- учествује у припреми стратегије, те изради смјерница и акционог плана за побољшање квалитета финансијског извјештавања у Републици,
- сарађује са Комисијом за рачуноводство и ревизију БиХ, домаћим и страним образовним установама које у свом саставу имају катедру за рачуноводство и ревизију, као и са страним и домаћим професионалним асоцијацијама, тијелима и организацијама,
- утврђује критеријуме за образовање цијена ревизорских услуга и
- обавља и друге послове из своје надлежности, у складу са законом.

Од почетка свог рада у актуелном сазиву, Савјет је одржао укупно 15 (петнаест) редовних Сједница на којима су утврђивани ставови и закључци по бројним специфичним питањима од значаја за функционисање рачуноводствене и ревизорске професије у Републици, између осталог о:

- иницијативама за измјене и допуне Закона о рачуноводству и ревизији,
- примјени МСФИ за МСЕ у Републици,
- изради ROSC Извјештаја,
- функционисању јавног регистра финансијских извјештаја,
- превођењу и примјени МРС, МСФИ и МРС-ЈС у Републици,
- припреми Стратегије и акционог плана,
- цијенама ревизорских услуга,
- процесу усклађивања домаће регулативе са европским законодавством и др.

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 68/151/ЕЕС од 9. марта 1968, односно 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 78/660/ЕЕС), 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 одштапају 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.

Подаци из Регистра су јавни и доступни без доказивања правног интереса, а доступни су и у електронском облику путем интернет сајта АПИФ-а. 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. Власници 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 разрешењу 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 усавшавања 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 рачуноводстве 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 ИФАС 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 ефективност 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 УНАПРЈЕЂЕЊА 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*".

Систем циљева развијен је као разрада претходно исказаног основног циља и као израз међусобне условљености различитих циљева. Тако постављени систем циљева, који треба да одрази комплексност остваривања постављеног основног циља, те у исто вријеме прецизира уопштено дефинисани основни циљ, базиран је на сљедећим циљевима:

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

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

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

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

6. неопходно је 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 обезбиједје 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 јавној 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.

Према препорукама из ROSC Извјештаја, у Републици Српској, односно БиХ у краткорочном периоду (до осамнаест мјесеци) потребно је:

- усвојити оквир за финансијско извјештавање заснован на стандардима МСФИ за МСЕ и усклађен са директивама ЕУ. Поједностављени оквир би у знатној мјери умањио оптерећење које се поставља на мала и средња правна лица, а у коначници би унаприједио квалитет њихових финансијских извјештаја. То би, са своје стране, помогло тим правним лицима у њиховим напорима да добију приступ финансирању од потенцијалних инвеститора,
- обавезати професионална тијела, на које је Комисија за рачуноводство и ревизију БиХ делегирала своју одговорност у односу на превођење и објављивање МРС/МСФИ, појашњених стандарда ревизије и Етичког кодекса IASBE да и даље осигуравају да су ти преводи доступни рачуновођама, ревизорима, студентима и лицима која припремају финансијске и ревизорске извјештаје
- да Комисија за рачуноводство и ревизију БиХ спроведе преглед рачуноводственог плана и програма, листа литературе, стратегија испитивања и других одредби програма професионалне едукације за рачуноводство и ревизију. То је прописано за структуру квалификација како би се осигурало да потребе иницијалне професионалне едукације рачуновођа и ревизора и даље остану релевантне за потребе привреде Републике Српске, односно БиХ,
- Комисијама за хартије од вриједности Републике Српске и Федерације БиХ додијелити адекватне финансијске ресурсе и особље тако да могу да појачају надзор финансијских извјештаја; везано за предузећа која се котирају на берзи, Европска управа за хартије од вриједности и тржишта успоставила је принципе за мониторинг квалитета финансијских извјештаја емитената и осигуравање усклађености са стандардима МСФИ,
- да успостављени системи екстерног обезбјеђивања квалитета развију стратегије инспекције које би се прије свега фокусирали на статутарне ревизије субјеката од јавног интереса и адекватне оперативне приручнике за програме обуке особља.

У току средњорочног периода (од осамнаест мјесеци до три године) требало би:

- извршити хармонизацију формата за корпоративно финансијско извјештавање између ентитета и

- њихово додатно усклађивање са одредбама Четврте и Седме директиве за законе о предузећима,
- извршити хармонизацију рокова за достављање консолидованих финансијских извјештаја између ентитета и осигурање доступности ревидираних финансијских извјештаја за субјекте од јавног интереса у року од четири мјесеца од краја године, као што је прописано у Директиви о транспарентности,
 - у случају да се у објављеним финансијским информацијама открију материјално значајне погрешне изјаве, агенције за банкарство, комисије за хартије од вриједности и агенције за осигурање требало би да предузму активности за постизање прикладног објављивања и, у случају да је релевантно, јавног кориговања погрешних изјава,
 - да ревизорске куће које спроводе ревизију субјеката од јавног интереса објављују извјештаје о транспарентности на годишњем основу,
 - повећати степен свијести о користима које доноси примјена одредбе о одборима за ревизију, као једног од захтјева Директиве о статутарној ревизији.

Измјенама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, извршеним у току 2011. године, неколико наведених препорука већ је реализовано. Законом је дефинисана примјена Међународног стандарда финансијског извјештавања за мале и средње ентитете и донесено је Упутство о његовој примјени. Субјекти од јавног интереса, као и мали и средњи ентитети који се одлуче да не примјењују МСФИ за МСЕ, обавезни су да за потребе припреме и презентације финансијских извјештаја опште намјене и консолидованих финансијских извјештаја и даље примјењују комплетне МСФИ.

Измјенама Закона хармонизован је рок за достављање консолидованих финансијских извјештаја који се сада у Јединствени регистар финансијских извјештаја доставља најкасније до краја априла текуће за претходну годину, а прописана је и обавеза друштава за ревизију која обављају ревизију финансијских извјештаја субјеката од јавног интереса да објављују извјештај о транспарентности на годишњем основу.

Превођење и објављивање рачуноводствених и ревизорских стандарда у надлежности је СРР РС. СРР РС и Институт сертификованих рачуновођа Црне Горе су са Савезом рачуновођа и ревизора Србије, који посједује одобрење за превод стандарда на српски језик, потписали споразум о ефикаснијем превођењу међународне професионалне регулативе. На овај начин требала би да буде обезбијеђена ажурност у превођењу стандарда.

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.

Имајући у виду поменуте препоруке као и реализацију неких од њих, четири кључна програма на којима се базира реализација Акционог плана у Републици 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.**

3.2 ПЛАН АКТИВНОСТИ НА ОСТВАРЕЊУ ДЕФИНИСаниХ ПРОГРАМА

3.2.1 Доградња нормативно-правног оквира

У циљу реализације ове стратегије 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,
- прилагођавање правила финансијског извештавања стварним потребама малих и средњих ентитета,
- јачање функционалности Јединственог регистра финансијских извјештаја,
- даље унапређивање буџетског рачуноводства, са посебним акцентом на пореско књиговодство и примјену МРС-ЈС 23: *Порези и преноси*,
- промовисање улоге квалитетних рачуноводствених информација у процесу припреме евиденција и извјештаја за потребе пореских органа (пореских биланса и сл.).

3.2.2 Унапређивање механизма 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 успостављеног система јавног надзора,
- даљем развоју успостављеног система контроле квалитета чланова 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 обезбиједе 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 успешне 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 2012. до 2014. године

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

Р. бр.	АКТИВНОСТ	ОДГОВОРНА ИНСТИТУЦИЈА	РОК ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ
I	Доградња нормативно-правног оквира		
I ₁	Одржавање континуитета у превођењу професионалне регулативе	СРР РС	Континуирано
I ₂	Усаглашавање законске регулативе са законодавством Европске уније	МФ РС	Континуирано
I ₃	Прилагођавање правила финансијског извјештавања стварним потребама малих и средњих ентитета	МФ РС	До краја 2012. године
I ₄	Јачање функционалности Јединственог регистра финансијских извјештаја	АПИФ, МФ РС	Континуирано
I ₅	Даље унапређивање буџетског рачуноводства, са посебним акцентом на пореско књиговодство и примјену МРС-ЈС 23: Порези и преноси,	МФ РС; ПУ РС	Континуирано
I ₆	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
II	Унапређивање механизма јавног надзора и контроле квалитета		
II ₁	Даљи развој система јавног надзора	МФ РС, СРР РС	Континуирано
II ₂	Даљи развој система контроле квалитета	СРР РС, МФ РС	Континуирано
II ₃	Јачање јавне одговорности чланова рачуноводствене и ревизорске професије	СРР РС, МФ РС	Континуирано
III	Јачање професионалних способности рачуновођа и ревизора		
III ₁	Развој и унапређивање образовног система	ЕФ, СРР РС	Континуирано
III ₂	Развој професионалне едукације	СРР РС	Континуирано
III ₃	Јачање свијести о значају и улози самоедукације	ЕФ, СРР РС	Континуирано
III ₄	Јачање вјештина везаних за енглески језик	Сви	Континуирано
IV	Развијање заједнице пракси (CoP) и јачање сарадње између релевантних домаћих и међународних тијела и институција		
IV ₁	Сарадња са међународним институцијама	Сви	Континуирано
IV ₂	Сарадња између регулаторних тијела у Републици Српској	Сви	Континуирано
IV ₃	Комуникација са релевантним тијелима и институцијама унутар БиХ	Сви	Континуирано
IV ₄	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 допринесе даљњем развоју рачуноводствене и ревизорске професије у Републици.

Број: 06.15/020-616/2012

У Бањој Луци, 06. априла 2012. године

ПРЕДСЈЕДНИК САВЈЕТА
др Душко Шњегота

МИНИСТАР
др Зоран Тегелтија

