



**РЕПУБЛИКА СРПСКА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА**

**ПРОГРАМ И АКЦИОНИ ПЛАН
УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ
СРПСКОЈ ОД 2022. ДО 2026. ГОДИНЕ**

Бања Лука, фебруар 2022. године

САДРЖАЈ

УВОД	4
1 АНАЛИЗА СТАЊА У РАЧУНОВОДСТВУ И РЕВИЗИЈИ	6
1.1 РЕГУЛАТОРНИ ОКВИР РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ	6
1.2 ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА	8
1.2.1 Рачуноводствени стандарди	8
1.2.2 Примјена МРС, односно МСФИ у Републици Српској.....	10
1.2.3 Примјена МСФИ од стране малих и средњих ентитета у Републици Српској	10
1.2.4 Стандарди ревизије	11
1.3 РАЧУНОВОДСТВО, ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ И РЕВИЗИЈА ПРИВРЕДНИХ ДРУШТАВА И ПРЕДУЗЕТНИКА	12
1.3.1 Финансијско извјештавање привредних друштава, других правних лица и предузетника	12
1.3.2 Финансијско извјештавање банака	15
1.3.3 Финансијско извјештавање осигуравајућих друштава	16
1.3.4 Финансијско извјештавање инвестиционих фондова.....	18
1.4 РАЧУНОВОДСТВО И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА	19
1.4.1 Рачуноводство буџетских корисника	19
1.4.2 Извјештавање корисника прихода буџета Републике, општина, градова и фондова	20
1.5 РЕВИЗИЈА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА И СИСТЕМ ЈАВНОГ НАДЗОРА	23
1.5.1 Ревизија финансијских извјештаја	23
1.5.2 Систем јавног надзора и контроле квалитета.....	24
1.6 САВЈЕТ ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ	26
1.7 ЈАВНА ПРЕЗЕНТАЦИЈА И КОНТРОЛА ИСПРАВНОСТИ ПРЕЗЕНТОВАНИХ ФИНАНС. ИЗВЈЕШТАЈА.....	27
2 РЕАЛИЗАЦИЈА ПЛАНА АКТИВНОСТИ	29
3 ПРОГРАМ УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ	33
3.1 ДЕФИНИСАЊЕ ЦИЉЕВА	33
3.2 ОБЛАСТИ ДЈЕЛОВАЊА НА РЕАЛИЗАЦИЈИ ПОСТАВЉЕНИХ ЦИЉЕВА	34
3.2.1 Област I - Нормативни оквир рачуноводства и ревизије.....	34
3.2.2 Област II -Надзор над пословима рачуноводства и надзора и контрола квалитета рачуноводствене и ревизорске професије	38
3.2.3 Област III- Рачуноводство и финансијско извјештавање јавног сектора	40
3.2.4 Област IV - Јединствени регистар финансијских извјештаја	43
3.2.5 Област V - Рачуноводствена и ревизорска професија	45
4 ЗАКЉУЧАК	48

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	Мале 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

УВОД

Документом Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводства и ревизије у Републици Српској у периоду од 2022. до 2026. године (у даљем тексту: Програм и акциони план) обезбјеђује се наставак започетих активности унапређења и развоја у области рачуноводства и ревизије у Републици Српској. Наведени документ је кључни акт којим се утврђују циљеви и области, односно активности које треба да омогуће даљи развој рачуноводства и ревизије¹ у Републици Српској. Имплементација предложених активности захтијева заједнички напор свих релевантних тијела и институција у Републици Српској са циљем даљег развоја области рачуноводства и ревизије у Републици Српској.

Овом документу претходили су документи Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској у периоду од 2012. до 2014. године и Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској у периоду од 2015. до 2020. године. Полазну основу за израду првог документа представљао је Други извјештај о поштивању стандарда и кодекса рачуноводства и ревизије за Босну и Херцеговину (A&A ROSC), сачињен од стране Свјетске банке – Центра за реформу финансијског извјештавања, уз активно учешће свих релевантних тијела и институција у Републици Српској.

Почетак вишегодишњег процеса реформе у области рачуноводства у Републици Српској означен је усвајањем Закона о рачуноводству из 1999. године којим су у примјену први пут уведени Међународни рачуноводствени стандарди (МРС). Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске из 2005. године који је донесен у складу са оквирним Законом о рачуноводству и ревизији БиХ из 2004. године, уређен је значајно шири круг питања важних за функционисање рачуноводствене и ревизорске професије.

Важећи Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 94/15) усвојен је 2015. године и ступио је на снагу 24. новембра 2015. године. Предметним законом уређена је област рачуноводства и ревизије која обухвата питања од значаја за организацију и функционисање система књиговодства и рачуноводства, припрему и презентацију финансијских извјештаја, организацију и рад Савјета за рачуноводство и ревизију Републике Српске, ревизију финансијских извјештаја, стицање звања, сертификацију и лиценцирање, као и друга питања од значаја за рачуноводство и ревизију. У току 2020. године усвојен је Закон о измјенама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 78/20) ради доградње одређених законских рјешења и приједлога нових која треба да омогуће даљи развој области рачуноводства и ревизије, јер су,

¹ Овај документ се не односи на интерну ревизију у јавном сектору која је уређена Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 91/16), као и ревизију субјеката јавног сектора коју врши Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске

током примјене Закона из 2015. године у пракси, уочене одређене недоречености које су довеле до потешкоћа у примјени појединих одредаба Закона.

У извјештају Европске уније о напретку за БиХ за 2021. годину, који је објављен у октобру 2021. године, наводи се да је законодавство о корпоративном рачуноводству и ревизији и даље само дјелимично усклађено с ЕУ законодавством. Између осталог, наводи се да Босна и Херцеговина треба још да усклади свој правни оквир у области нефинансијског извјештавања у складу са Директивом о објављивању нефинансијских информација и информација о разноликости одређених великих предузећа и група. Такође, у поменутом Извјештају Европске уније о напретку за БиХ за 2021. годину поново се наводи да Босна и Херцеговина још није именovala јединствено тијело на нивоу државе које ће имати коначну одговорност за надзор овлашћених ревизора, у складу са захтјевима *acquis* ЕУ.

Препорука о успостављању једног тијела за јавни надзор овлашћених ревизора није у складу са уставним надлежностима и законским рјешењима у области рачуноводства и ревизије у Републици Српској.

Систем јавног надзора над рачуноводственом и ревизорском професијом у Републици Српској спроводи се од 1. јануара 2010. године, а исти је у надлежности Министарства финансија. Успостављени систем јавног надзора је прилагођен развоју рачуноводствене и ревизорске професије, величини друштава за ревизију у Републици као и капацитетима Министарства финансија које је надлежно за спорођење истог. Развој система јавног надзора и контроле квалитета треба посматрати као дугорочни, континуирани процес који мора да прође кроз различите фазе развоја, од постепене изградње капацитета за провођење истог (посебно квалитетан кадровски потенцијал) до повећања разумијевања стварне улоге и значаја ревизије финансијских извјештаја и неопходности успостављања система јавног надзора и контроле квалитета.

Осим наведеног, 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 развија.

Стога се може рећи да ће и у наредном периоду бити потребна доградња нормативног оквира у Републици Српској како би се одржао успостављени континуитет у тежњи да домаће законодавство у области рачуноводства и ревизије задржи предзнак међународно признатог.

У области рачуноводства и ревизије су и даље присутни велики изазови и могућност развоја. Процес усклађивања са развојима струке и континуираним измјенама међународне професионалне регулативе захтијева значајне активности на усклађивању са истим.

У том смислу наставак активности обухвата и израду Програма и акционог плана унапређивања и развоја рачуноводства и ревизије у Републици Српској од 2022. до 2026. године, чиме се наставља континуитет у стратешком уређењу области рачуноводства и ревизије у Републици Српској. Приједлог Програма и акционог плана припремљен је под надзором и уз активно учешће Савјета за рачуноводство и ревизију Републике Српске који је, према одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, надлежан да учествује у припреми стратегије, те изради смјерница и акционог плана за побољшање квалитета финансијског извјештавања у Републици Српској.

Документ Програм и акциони план обухвата програм мјера за побољшавање законског оквира, јачање институција, као и рачуноводствене и ревизорске професије уопште, а све у циљу достизања високог квалитета финансијског извјештавања у Републици Српској. Основни циљ је препознати и формулисати мјере и инструменте који ће омогућити даље континуирано усклађивање регулаторног оквира рачуноводства и ревизије са законодавством Европске уније, укључујући припрему консолидованих финансијских извјештаја и прописа о пословању друштава за ревизију, електронско објављивање финансијских извјештаја, усаглашавање захтјева за финансијско извјештавање код малих и средњих ентитета са стварним потребама корисника информација из њихових финансијских извјештаја и друга релевантна питања.

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

1 АНАЛИЗА СТАЊА У РАЧУНОВОДСТВУ И РЕВИЗИЈИ

1.1 РЕГУЛАТОРНИ ОКВИР РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

Република Српска има обавезу спровођења процеса усклађивања прописа из области рачуноводства и ревизије са регулативом и праксом ЕУ. Директиве су дио секундарног законодавства *Acquis communautaire*-а и њихова специфичност се огледа у томе што се њиховом примјеном националне регулативе настоје хармонизовати, тј. уједначити, али не у потпуности, тј. оставља се одређени степен слободе националном законодавству приликом уређења одређене области. Директиве немају обавезујући карактер, већ се захтјеви директива требају укључити у национално законодавство.

У Републици Српској су у протеклим годинама вршене континуиране активности на усклађивању законске и подзаконске регулативе са релевантним законодавством Европске уније. Основу законодавства Европске уније из области рачуноводства и ревизије представљају:

1. *Директива 2013/34/EУ о годишњим финансијским извјештајима, консолидованим финансијским извјештајима и повезаним извјештајима за одређене врсте предузећа.* Ова директива је донијела доста новитета у односу на претходну Четврту директиву. Неки од захтјева нове директиве су:
 - Колективна одговорност чланова административних, управних и надзорних органа предузећа за финансијске извјештаје, извјештај управе и извјештај о корпоративном управљању;
 - Нови критеријуми за разврставање правних лица. Мала, средња и велика предузећа, према захтјевима ове директиве треба разликовати у односу на укупну активу, приходе и просјечан број запослених;
 - Уводи се категорија микро предузећа;
 - Уведени су прагови разврставања за групе предузећа и друга питања.
2. *Директива 2014/95/EУ Европског парламента и Савјета од 22. октобра 2014. године о измјени Директиве 2013/34/EУ у погледу објављивања нефинансијских информација о различитостима одређених великих предузећа и група која прописује обавезу презентовања појединачног и консолидованог нефинансијског извјештаја.*
3. *Осма директива о законом прописаним ревизијама годишњих и консолидованих финансијских извјештаја (2006/43/EC).* Директива прописује услове за обављање законом прописане ревизије финансијских извјештаја, одговорност ревизора и поставља одређене етичке принципе да би се осигурала објективност и независност ревизора. Директивом се уводи захтјев за обезбјеђењем система контроле квалитета и јавног надзора над ревизорском професијом и побољшава кооперација између надзорних органа у Европској унији.

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

- додатно се уређује питање признавања ревизорских друштава;
- уводи се појам „професионална скептичност“ који подразумијева проницљивост, спремност на препознавање стања које може указивати на могуће погрешно приказивање због грешке или преваре те пажљиву процјену доказа прикупљених током ревизије;
- детаљније се уређују захтјеви за друштва за ревизију и овлашћене ревизоре која треба да допринесу поштовању принципа независности, организација посла као и садржина ревизорског извјештаја;
- детаљније је уређено питање санкционисања као и да државе чланице треба да обезбиједе ефикасне системе истражних радњи и санкција за откривање, уклањање и

- спречавање непримјереног извршавања ревизије;
- прописана је и обавеза свих субјеката од јавног интереса да имају одбор за ревизију.
4. *Директива о годишњим и консолидованим финансијским извјештајима друштава за осигурање (91/674/ЕЕС²)*. 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/ЕЕС³)*. 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.
7. *УРЕДБА (ЕУ) бр. 537/2014 Европског парламента и Вијећа од 16. априла 2014. године о посебним захтјевима у вези законске ревизије субјеката од јавног интереса и стављању изван снаге Одлуке Комисије 2005/909/ЕЗ*. Овом Уредбом утврђују се захтјеви за провођење законске ревизије годишњих финансијских извјештаја и консолидованих финансијских извјештаја субјеката од јавног интереса, правила о организацији и избору овлашћених ревизора и ревизорских друштава од стране субјеката од јавног интереса те правила о надзору придржавања тих захтјева од стране овлашћених ревизора и ревизорских друштава.

1.2 ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА

1.2.1 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

² 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.

³ 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.

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 (MPC), Међународне стандарде финансијског извјештавања (МСФИ), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (MPC-JS) 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 MPC 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 MPC/МСФИ захтјева 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.

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

У табели 1 је дат преглед субјекта према примјењеном оквиру финансијског извјештавања:

Табела 1 .Преглед субјекта према примјењеном оквиру финансијског извјештавања

	2020	2019	2018	2017	2016
MRS JS	124	99	95	118	121
MRS , MSFI	10.776	10.268	10.717	10.191	10.721
MSFI za MSE	7.919	7.984	7.077	7.034	5.760
	18.819	18.351	17.889	17.343	16.602

1.2.2 Примјена МРС, односно МСФИ 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 рачуноводствене стандарде за јавни сектор (МРС ЈС), Међународне стандарде вредновања, Међународне стандарде за професионалну праксу интерне ревизије, Концептуални оквир за финансијско извјештавање, Кодекс етике за професионалне рачуновође (у даљем тексту: Кодекс) и пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) и сва пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Међународна федерација рачуновођа (IFAC).

Законом о измјенама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске додатно је уређено питање примјене професионалне регулативе (стандарда). Прецизирана је примјена стандарда у смислу да се примјењују преведени стандарди, чему претходи одлука о датуму почетка њихове примјене, која се заједно са текстом преведеног стандарда објављује на интернет страници Министарства и професионалног удружења. Сачињавање финансијских извјештаја у складу са прописима који нису преведени и објављени од надлежног професионалног удружења је дозвољено само ако се ради о правним лицима чије је пословање уређено посебним прописима на основу којих је орган надлежан за обављање надзора над њиховим пословањем прописао обавезу примјене прописа који нису преведени и објављени или правним лицима чије је матично правно лице или крајње матично правно лице са сједиштем у иностранству.

У Републици Српској превод професионалне регулативе обезбјеђује професионално удружење Републике Српске и исти су доступни на интернет страници Министарства и професионалног удружења.

1.2.3 Примјена МСФИ од стране малих и средњих ентитета у Републици Српској

У Републици Српској доступан је превод Међународног стандарда финансијског извјештавања за мале и средње ентитете (МСФИ за МСЕ), који је одобрен и издат од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (International Accounting Standards Board - IASB) у јулу 2009. године, са измјенама и допунама из маја 2015. године (издање 2015. година).

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 од извјештајне 2011. године.

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

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

Примјена МСФИ за МСЕ је и даље на добровољној основи с тим да МСФИ за МСЕ није примјењив од стране субјеката који имају јавну одговорност и великих правних лица. То, поред осталог, значи да су сви субјекти од јавног интереса и велика правна лица, као и они који не желе да се определијеле за примјену МСФИ за МСЕ и даље обавезни да примјењују „пуне“ МСФИ.

1.2.4 Стандарди ревизије

Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске, између осталог, прописана је примјена, Међународних стандарда ревизије (МСР) и Међународних стандарда за професионалну праксу интерне 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.

Управни одбор професионалне асоцијације је у октобру 2017. године донио одлуку о почетку обавезне примјене Међународних стандарда и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих увјеравања и сродних услуга, издање 2016 – 2017, који се примјењују од ревизије финансијских извјештаја за периоде који се завршавају на дан, 31.12.2017. године.

1.3 РАЧУНОВОДСТВО, ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ И РЕВИЗИЈА ПРИВРЕДНИХ ДРУШТАВА И ПРЕДУЗЕТНИКА

1.3.1 Финансијско извјештавање привредних друштава, задруга, других правних лица и предузетника

Према Закону о привредним друштвима⁴ правне форме привредних друштава у Републици Српској 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 обађају самосталну дјелатност са циљем остваривања профита) регулисано је Законом о занатско предузетничкој дјелатности⁵.

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

У Табели 2. приказан је општи правни оквир финансијског извјештавања

Табела 2: Оквир финансијског извјештавања и ревизије

Основни елементи	Правни основ
Припрема финансијских извјештаја и примјењени оквир финансијског извјештавања (признавање и мјерење)	Према члану 2. Закона, прописи из области рачуноводства и ревизије који се примјењују у Републици Српској подразумевају Међународне рачуноводствене стандарде (МРС), Међународне стандарде финансијског извјештавања (МСФИ), Међународни стандард финансијског извјештавања за мале и средње ентитете (МСФИ за МСЕ), Међународне стандарде ревизије (МСР), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (МРС-ЈС), 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 успеха – Извјештај о укупном резултату за период, в) Биланс токова готовине – Извјештај о токовима готовине, г) Извјештај о промјенама на капиталу и

⁴ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 127/08, 58/09, 100/11, 67/13, 100/2017 и 82/2019

⁵ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 117/11, 121/12 и 67/13, 44/2016 и 84/2019

	д) Напомене уз финансијске извјештаје. Уз годишњи финансијски извјештај корисницима финансијских извјештаја презентује се и посебан извјештај сачињен према захтјеву Републичког завода за статистику. Микро правна лица, као и предузетници који воде двојно књиговодство, заједнице етажних власника, синдикалне организације и друга удружења грађана, ако испуњавају критеријуме за разврставање у микро правна лица, годишње финансијске извјештаје презентују кроз: 1) Биланс стања – Извјештај о финансијском положају на крају периода и 2) Биланс успјеха – Извјештај о укупном резултату за период.
Одговорност за припрему финансијских извјештаја	Финансијске извјештаје правног лица потписују лице овлашћено за заступање правног лица уписано у судски регистар и квалификовано лице
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.

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

- Правилник о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике⁶,
- Правилник о садржини и форми образаца финансијских извјештаја за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике⁷,
- Правилник о садржини форми обрасца Извјештај о промјенама на капиталу⁸.

Према постојећем законском рјешењу у Републици Српској, предузетници имају могућност да своје пословне књиге воде по принципу простог књиговодства, у складу са Законом о порезу на доходак или по принципу двојног књиговодства, у складу са Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске. Изузетно, предузетници чији су укупни наплаћени приходи у посљедњем пореском периоду већи од 500.000 КМ обавезно своје пословне књиге воде по систему двојног књиговодства.

Одлуку о избору једног од ових система предузетник доноси самостално, а уколико се определијели

⁶ „Службени гласник Републике Српске“, број 106/15

⁷ „Службени гласник Републике Српске“, број 63/16

⁸ „Службени гласник Републике Српске“, број 63/16

Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводства и ревизије у Републици
Српској од 2022. до 2026. године

за извјештавање по систему двојног књиговодства, од истог може одустати уколико се то захтијева прописима којима се уређују област рачуноводства или опорезивања дохотка од самосталне дјелатности физичких лица, у случају престанка обављања самосталне дјелатности, те према личној одлуци, али не прије истека рока од пет обрачунских, односно пореских периода у којим се утврђује пореска основица за обрачун пореза на доходак од самосталне дјелатности⁹.

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

Врста субјекта	Оквир финансијског извјештавања за ФИ опште намјене	Оквир финансијског извјештавања за консолидоване ФИ	Обавеза вршења ревизије ¹⁰	Објављивање финансијских извјештаја
Микро правна лица	МСФИ или МСФИ за МСЕ	МСФИ или МСФИ за МСЕ	Не, осим уколико се ради о субјекту од јавног интереса или матичном правном лицу	Финансијски извјештаји се предају у АПИФ до краја фебруара, а консолидовани финансијски извјештаји до краја априла
Мала правна лица	МСФИ или МСФИ за МСЕ	МСФИ или МСФИ за МСЕ	Не, осим уколико се ради о субјекту од јавног интереса или матичном правном лицу	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	Не, осим уколико се ради о субјекту од јавног интереса или матичном правном лицу	Финансијски извјештаји се предају у АПИФ до краја фебруара, а консолидовани финансијски извјештаји до краја априла
Велика правна лица	МСФИ	МСФИ	Да	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	Да	Финансијски извјештаји се предају у АПИФ до краја фебруара, а консолидовани финансијски извјештаји до краја априла уз достављање регулаторима (АБРС, АЗОРС)

⁹ Правилник о систему двојног књиговодства код предузетника („Службени гласник Републике Српске“, бр ој 109/16)

¹⁰ Извјештај о ревизији се доставља у Регистар најкасније до краја јуна текуће године за претходну.

У табели број 4. је дат преглед предатих финансијских извјештаја, према величини правних лица (разврстаних према критеријума из Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске) у Јединствени регистар финансијских извјештаја, којег води АПИФ:

Табела 4. Преглед предатих финансијских извјештаја¹¹

Величина правних лица	Година извјештавања				
	2016	2017	2018	2019	2020
Микро	10.154	10.706	11.099	11.320	11.720
Мало	4.986	5.091	5.172	5.333	5.390
Средње	976	1.036	1.093	1.141	1.149
Велико	486	510	525	557	560
Укупно	16.602	17.343	17.889	18.351	18.819

1.3.2 Финансијско извјештавање банака

Банкарски систем Републике Српске у смислу Закона о Агенцији за банкарство Републике Српске¹² обухвата банке, микрокредитне организације, даваоце лизинга 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.

Банка је дужна да уредно, ажурно и континуирано води пословне књиге и сачињава књиговодствене исправе, да вреднује имовину и обавезе, сачињава и објављује своје финансијске и друге извјештаје, у складу са законом којим се уређује рачуноводство и ревизија, Законом о банкама и прописима донесеним на основу тих закона. Пословне књиге и финансијски извјештаји банке обавезно се воде на начин да истинито и објективно одражавају њено пословање и финансијско стање, на основу којих се може у било које вријеме провјерити да ли банка послује у складу са важећим прописима и стандардима струке. Годишњи финансијски извјештаји банкарске групе обавезно се сачињавају на консолидованој основи. Закон о банкама додатно регулише питање искључивања из консолидације, као и консолидацију у другим случајевима.

Финансијско извјештавање банака регулисано је следећим подзаконским актима:

¹¹ Извор: Агенција за посредничке, информатичке и финансијске услуге

¹² „Службени гласник Републике Српске“, бр. 59/13 и 4/17

- Правилник о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за банке и друге финансијске организације¹³,
- Правилник о садржини и форми финансијских извјештаја за банке и друге финансијске организације¹⁴,
- Правилник о садржини и форми обрасца Извјештаја о промјенама на капиталу¹⁵.

Банка је дужна да достави АБРС-у годишњи и консолидовани финансијски извјештај најкасније до посљедњег дана фебруара текуће године за претходну годину, а извјештаје привредног друштва за ревизију у року од четири мјесеца од истека године на коју се извјештаји односе.

Банка и обвезници извјештавања на консолидованој основи дужни су да извјештај привредног друштва за ревизију у скраћеном облику објаве у року од 15 дана по његовом пријему, у једним или више дневних новина доступних на цијелој територији Босне и Херцеговине и на својој интернет страници и о томе одмах обавијесте АБРС уз доставу копије објаве. Такође, ревидирани годишњи финансијски извјештај, заједно са годишњим извјештајем о пословању и извјештајем привредног друштва за ревизију, објављује се на интернет страници банке најкасније у року од шест мјесеци од истека пословне године на коју се извјештаји односе.

Осим наведеног, у року од 30 дана од истека сваког првог полугодишта банка на својој интернет страници објављује полугодишњи извјештај (у скраћеном облику се објављује и у једним или више дневних новина доступних на цијелој територији Босне и Херцеговине), као и информације које садрже имена чланова органа управљања банке и свих акционара који имају 5% или више акција са правом гласа.

1.3.3 Финансијско извјештавање осигуравајућих друштава

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

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

¹³ „Службени гласник Републике Српске“, број 106/15

¹⁴ „Службени гласник Републике Српске“, број 62/16

¹⁵ „Службени гласник Републике Српске“, број 63/16

Финансијско извјештавање друштава за осигурање регулисано је следећим подзаконским актима:

- Правилник о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за друштва за осигурање¹⁶
- Правилник о садржини и форми финансијских извјештаја за друштва за осигурање¹⁷.

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

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

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

Ревизија финансијских извјештаја друштава за осигурање врши се у складу са важећим прописима о ревизији финансијских извјештаја, ревизорским стандардима и актуарским начелима. Нарочито, потребно је извршити ревизију улагања и формирања техничких резерви, као и процијенити однос између улагања и имовине. Ревизију проводе, овлашћени ревизори сваке финансијске године или чешће уколико АЗОРС то сматра потребним. Скупштина друштва за осигурање именује овлашћеног ревизора уз сагласност АЗОРС-а. Уколико АЗОРС у року од 15 дана од дана достављања приједлога за избор овлашћеног ревизора не стави примједбу или не предложи другог овлашћеног ревизора, сматра се да је сагласна са предложеним избором. Друштво за осигурање мора АЗОРС-у доставити извјештаје и налазе овлашћеног ревизора у року од 15 дана од дана окончања ревизије.

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

¹⁶ „Службени гласник Републике Српске“, број 108/15

¹⁷ „Службени гласник Републике Српске“, број 63/16

1.3.4 Финансијско извјештавање инвестиционих фондова

Оснивање и пословање инвестиционих фондова и друштава за управљање инвестиционим фондовима регулисано је Законом о инвестиционим фондовима као и са више подзаконских прописа донесених од стране Комисије за хартије од вриједности Републике Српске (КХОВРС).

Доношењем и примјеном Закона о инвестиционим фондовима¹⁸ и подзаконских аката регулисано је колективно инвестирање и управљање средствима, не само институција већ и физичких лица.

Правни основ за финансијско извјештавање инвестиционих фондова, поред осталог, представља:

- Правилник о контном оквиру, садржини рачуна у контном оквиру за инвестиционе фондове¹⁹ и
- Правилник о садржини и форми образаца финансијског извјештавања за инвестиционе фондове²⁰

У складу са правилником, стање и промјене имовине, капитала и обавеза, приходи и расходи и утврђивање резултата пословања фонда евидентирају се на основним, троцифреним рачунима који чине Контни оквир, у складу са МРС и МСФИ.

Законом о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима²¹ уређује се организовање и управљање добровољним пензијским фондовима, оснивање, дјелатност и пословање друштва за управљање добровољним пензијским фондовима, послови и обавезе кастоди банке, организовање пензијских планова и друга питања од значаја за функционисање добровољних пензијских фондова. У складу са наведеним Законом АЗОРС има надлежност да регулише и надзире област добровољног пензијског осигурања.

Финансијско извјештавање добровољних пензијских фондова регулисано је подзаконским актима на основу којих се припремају финансијски извјештаји инвестиционих фондова.

¹⁸ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 92/06, 82/15 и 94/19

¹⁹ „Службени гласник Републике Српске“, број 113/21

²⁰ „Службени гласник Републике Српске“, број 116/21

²¹ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 13/09 и 107/19

1.4 РАЧУНОВОДСТВО И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА

1.4.1 Рачуноводство буџетских корисника

Буџетски корисници су, у складу са Законом о буџетском систему Републике Српске²² органи, организације и други субјекти јавног сектора (осим јавних предузећа) који се финансирају из буџета Републике, општина, градова и фондова и који су под њиховом контролом.

Правилником о критеријума за стицање статуса буџетског корисника²³ уређени су критеријуми за стицање статуса буџетског корисника у смислу праћења намјенског трошења одобрених буџетских средстава, те сачињавања и презентације одговарајућих извјештаја, као и садржај и начин вођења регистра буџетских корисника.

Основ за успостављање и вођење система рачуноводства буџетских корисника је Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске и Законом о буџетском систему Републике Српске. Техничко-организациони оквир за успостављање и вођење система књиговодства и рачуноводства буџетских корисника је систем трезорског пословања уређен Законом о трезору²⁴. Систем трезорског пословања се заснива на систему главне књиге трезора и систему јединственог рачуна. Систем главне књиге трезора чине главна књига трезора и помоћне књиге трезора (модули), а систем јединственог рачуна трезора чине рачуни јавних прихода и трансакциони рачуни.

Књиговодствено евидентирање пословних догађаја буџетски корисници у Републици Српској врше у складу са одредбама Правилника о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике²⁵ и рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама дефинисаним Правилником о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике²⁶, које су утврђене на основу Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (MPS JC).

Буџетски корисници у Републици Српској, у складу са важећим прописима, као основ за припрему и презентацију финансијских извјештаја примјењују Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (MPS JC), који почивају на обрачунској основи рачуноводства (последњи објављени превод MPS JC је из 2013. године).

Буџетски корисници у Републици Српској, као што је и претходно наведено, у складу са важећим прописима, као основ за припрему и презентацију финансијских извјештаја примјењују MPS JC који почивају на обрачунској рачуноводственој основи. Од извјештајне 2013. године, примјеном MPS JC 23-Приходи од трансакција које нису трансакције размјене (порези и преноси) финансијски извјештаји Републике, општина, градова и фондова садрже и информације о

²² „Службени гласник Републике Српске“ ,бр. 121/12, 52/14, 103/15 и 15/16

²³ „Службени гласник Републике Српске“, број 116/13

²⁴ „Службени гласник Републике Српске“ ,бр. 28/13 и 103/15

²⁵ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 98/16, 115/17 и 118/18

²⁶ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 115/17 и 118/18

насталим и намиреним пореским потраживањима (у складу са фискалним прописима Републике Српске), односно о ненамиреним потраживањима од пореских обвезника по прописима Републике Српске. У складу са наведеним може се рећи да је рачуноводствена основа коју примјењују буџетски корисници у Републици у припреми и презентацији финансијских извјештаја опште намјене, обрачунска рачуноводствена основа.

Код планирања и извршења буџета се примјењује модификовани обрачунски основ. Дакле, за разлику од биланса успјеха, за потребе буџета се планирају и исказују само наплаћени приходи (готовином или готовинским еквивалентима, безготовинским преносом новчаних средстава на банковни рачун, компензацијом или другом врстом плаћања у складу са Законом о платном промету), док се расходи планирају и исказују на обрачунској основи (група конта 41-Текући расходи и 48-Трансфери између и унутар јединица власти)²⁷.

Буџетом се, осим наведених прихода и расхода, планирају и прате и примици и издаци за финансијску имовину, те примици за нефинансијску имовину на готовинској основи, а издаци за нефинансијску имовину на основу преузетих обавеза. Примици и издаци нису регулисани кроз MPC JC.

Влада Републике Српске је усвојила Приједлог Стратегије управљања јавним финансијама Републике Српске за период 2021 - 2025. година, која представља главну смјерницу за период од 2021. до 2025. године за јачање правног и институционалног оквира и система за управљање јавним финансијама Републике Српске у складу са захтјевима ЕУ и међународним стандардима. Одлука о усвајању Приједлога Стратегије управљања јавним финансијама Републике Српске (2021-2025. године) је објављена у „Службеном гласнику Републике Српске, број 54/21.

1.4.2 Извјештавање корисника прихода буџета Републике, општина, градова и фондова

Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске и Законом о буџетском систему Републике Српске²⁸ утемељена је обавеза израде појединачних и консолидованих финансијских извјештаја буџетских корисника. Форма, садржај, начин припреме и презентације финансијских извјештаја буџетских корисника детаљно су прописани Правилником о финансијском извјештавању буџетских корисника.²⁹ У складу са поменутих правилником, а према учесталости извјештавања, припремају се:

а) мјесечни извјештаји,

²⁷ Напомена: расходи обрачунског карактера (група 47-Расходи обрачунског карактера) не захтијевају одлив готовине, те се као такви не планирају у буџету (нпр. расходи по основу амортизације, расходи по основу усклађивања вриједности имовине и др.)

²⁸ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 121/12, 52/14, 103/15 и 15/16

²⁹ „Службени гласник Републике Српске“, број 15/17

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

Прописани финансијски извјештаји буџетских корисника представљају стандардизован, структуриран и агрегиран приказ информација о стању имовине, обавеза, извора, прихода, примитака, расхода, издатака и извршењу званично усвојеног финансијског плана извјештајног ентитета, односно званично усвојеног буџета.

Правилником о финансијском извјештавању буџетских корисника су прописана два низа годишњих финансијских извјештаја (за појединачне буџетске кориснике и за одређене јединице власти).

У контексту одредби овог правилника под појединачним буџетским корисницима се подразумевају корисници буџета Републике и корисници буџета јединица локалне самоуправе. Појединачни буџетски корисници имају различите обавезе у погледу годишњег финансијског извјештавања у зависности од степена укључености у трезорско пословање. Прописани обрасци годишњег извјештавања појединачних буџетских корисника нису финансијски извјештаји опште намјене односно нису биланси, већ су то одређени прегледи који пружају информацију о стању имовине и обавеза, о оствареним приходима и примицима, извршеним расходима и издацима, као и информацију о одступању извршења од годишњег финансијског плана буџетског корисника. Под јединицама власти се, у контексту одредби Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника, подразумевају три нивоа власти: републички ниво, локални ниво и фондови обавезног социјалног осигурања (осим Фонда ПИО, који је од 2016. године републички буџетски корисник у систему трезорског пословања), па се годишњи финансијски извјештаји сачињавају за:

- Републику – консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета Републике,
- јединице локалне самоуправе (64 јединице) – консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета општина/градова и
- фондове обавезног социјалног осигурања (4 фонда) - годишњи финансијски извјештај за фонд.

Консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета Републике, консолидовани годишњи финансијски извјештаји за кориснике буџета општине/града и годишњи финансијски извјештај фондова обавезног социјалног осигурања, представљају финансијске извјештаје опште намјене у складу са захтјевима МРС ЈС. Овај низ годишњих финансијских извјештаја, осим класичног сета финансијских извјештаја (биланс стања, биланс успјеха, извјештаја о промјенама нето имовине, извјештај о токовима готовине и напомене уз финансијске извјештаје)

припремљених као категоријама признатим на принципима обрачунског основа рачуноводства обухвата и буџетске финансијске извјештаје (ПИБ-Периодични извјештај о извршењу буџета), као и финансијске извјештаје по рачуноводственим фондовима (ПИФ-Периодични извјештај о извршењу по рачуноводственим фондовима).

Осим наведених годишњих/консолидованих финансијских извјештаја Министарство финансија Републике Српске припрема у складу са одредбама Закона о буџетском систему Републике Српске и Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника и Свеобухватни консолидовани годишњи финансијски извјештај корисника буџета Републике, општина, градова и фондова.

Када је ријеч о годишњем извјештавању, појединачни буџетски корисници и фондови обавезни су да годишњи финансијски извјештај припреме до краја фебруара текуће године за претходну фискалну годину. Надлежне службе за финансије општина, градова и фондова дужне су да до 05. априла, Министарству финансија доставе консолидоване финансијске извјештаје. Министарство финансија врши обједињавање и консолидацију извјештаја за све општине, градове и фондове до 30. априла текуће за претходну фискалну годину, док је 20. мај рок за израду Свеобухватног консолидованог финансијског извјештаја за све нивое власти.

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

Консолидовани годишњи финансијски извјештај корисника прихода буџета Републике, консолидовани годишњи финансијски извјештај корисника прихода буџета општина и градова и годишњи финансијски извјештај фондова обавезног социјалног осигурања, достављају се Агенцији за посредничке, информатичке и финансијске услуге (АПИФ) у року прописаном Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске.

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

1.5 РЕВИЗИЈА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА И СИСТЕМ ЈАВНОГ НАДЗОРА

1.5.1 Ревизија финансијских извјештаја

Ревизија финансијских извјештаја обавља се у складу са Законом и МСР. Ревизију финансијских извјештаја обављају привредна друштва за ревизију која посједују дозволу за рад (лиценцу) издату од стране Министарства финансија. Ревизију обављају лица која имају професионално звање овлашћени ревизор, која посједују лиценцу за рад, издату од стране Министарства финансија и која су запослена у или ангажована од стране привредног друштва за ревизију. 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. Осим наведеног прописана је обавеза запошљавања додатног броја овлашћених ревизора са важећом лиценцом, у зависности од броја закључених уговора о ревизији.

Министарство води Регистар привредних друштава за ревизију и овлашћених ревизора који је јаван и доступан на интернет порталу Владе, на страници Министарства финансија. Лиценцу за обављање послова ревизије посједује 34 друштава за ревизију, док важећу лиценцу за обављање професионално стручне активности у звању овлашћени ревизор посједује 179 лица.

Обавезној ревизији подлијежу финансијски извјештаји субјеката од јавног интереса, великих правних лица и консолидовани финансијски извјештаји.

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

Привредно друштво за ревизију и овлашћени ревизор не могу обављати ревизију по захтјеву правног лица којем су пружане друге услуге, односно са којим постоји пословна веза која доводи до сукоба интереса (члан 46. Закона).

Према Закону, друштво за ревизију је обавезно да се осигура од ризика одговорности за штету коју може да проузрокује приликом обављања професионалне дјелатности за коју је регистровано. За штету коју привредно друштво за ревизију може да проузрокује обављањем професионалне дјелатности код банака, лизинг друштава, инвестиционих и пензионих фондова, осигуравајућих друштава и великих правних лица, минимална сума покрића по штетном догађају износи 500.000 КМ. За штету коју привредно друштво за ревизију може да проузрокује

обављањем професионалне дјелатности код осталих правних лица, минимална сума покрића ризика по штетном догађају износи 100.000 КМ. Полиса осигурања се закључује на годишњем нивоу за сваку календарску годину.

Екстерну ревизију финансијских извјештаја и пословања буџетских корисника врши Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске, као независно из буџета финансирано правно лице, у складу са Законом о ревизији јавног сектора Републике Српске³⁰.

Главна служба за ревизију јавног сектора је овлашћена и за ревизију финансијских извјештаја јавних и других предузећа у којој држава има директан или индиректан власнички удио (овим се не искључује обавеза ревидирања финансијских извјештаја ових субјеката прописана одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске).

У свом раду Главна служба за ревизију примјењује INTOSAI стандарде ревизије и ревизорске стандарде Међународне федерације рачуновођа (IFAC).

1.5.2 Систем јавног надзора и контроле квалитета

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.

Успостављање независног надзора над ревизорском професијом је у јавном интересу, а исто се захтијева и законодавством Европске уније. У интересу је ревизора и свих корисника финансијских извјештаја успоставити интерне и екстерне облике надзора над ревизорском професијом. Захтјев за успостављање система јавног надзора над ревизорском професијом у земљама чланицама Европске уније дефинисан је Директивом 2006/43/ЕС о законским ревизијама годишњих и консолидованих финансијских извјештаја. Минимални услови за ефикасан систем јавног надзора укључују успостављање система који је независан од ревизорске професије, транспарентан, вођен од стране искусних и компетентних стручњака са знањима из подручја релевантних за ревизију. Тијелом за јавни надзор би требале управљати особе које не обављају ревизорску дјелатност, али располажу потребним знањем о подручјима релевантним за ревизију.

Директивом 2014/56/EU извршена је измјена Директиве 2006/43/ЕС о законским ревизијама годишњих и консолидованих финансијских извјештаја чиме се додатно разрађују захтјеви у вези система јавног надзора те истражних радњи и санкција. Од држава чланица се захтијева да успоставе примјерене санкције за оне који крше прописе, те уређују врсте санкција, критерији које надлежна тијела требају узети у обзир када примјењују санкције, објаве санкција и друга

³⁰ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 98/05 и 20/14

релевантна питања. Посебно је наглашено и уређено питање независности овлашћених ревизора и друштава за ревизију.

Осим наведеног свака држава чланица треба успоставити систем осигурања квалитета који мора задовољити одређене минималне критерије. Основни услов је да буде независан од овлашћених ревизора и друштава за ревизију који су предмет контроле те да је подложен систему јавног надзора. Како би се постигла независност система контроле квалитета потребно је да има сигуран извор финансирања који није под утицајем овлашћених ревизора и друштава за ревизију. Осим наведеног, лица која проводе контролу квалитета морају да посједују одговарајућа знања и релевантно искуство у обављању ревизије и финансијског извјештавања као и посебно образовање у провођењу контроле квалитета.

Из наведеног се јасно види потреба да систем контроле квалитета, буде предмет једног ширег система јавног надзора.

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

Законом о измјенама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, који се примјењује од 01. јануара 2021. године, предвиђено је да послове надзора друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора обавља Министарство финансија, уз помоћ Савјета за рачуноводство и ревизију Републике Српске. С тим у вези, Министарство финансија је овлашћено да спроводи поступак надзора над субјектима надзора, те да предузима одговарајуће мјере надзора да би се уклониле и казнилe незаконитости утврђене у поступку надзора, издаје и одузима одобрења за рад овлашћеним ревизорима и друштвима за ревизију и води одговарајуће регистре. Детаљније је уређена област јавног надзора са нагласком на мјере које ће Министарство изрицати у поступку надзора. Да би се надзор могао квалитетно спроводити и одговорити захтјевима постављеним овим законом, прописано је да најмање једно овлашћено лице које спроводи надзор мора бити овлашћени ревизор са најмање три године практичног искуства у обављању ревизије, не смије бити запослено или у другом односу сукоба интереса са друштвом за ревизију које је предмет надзора, те да је протекла најмање једна година од датума престанка њиховог запослења или другог облика повезаности у друштву за ревизију. Питање независности, како надлежног тијела, тако и лица која спровode поступак надзора је једно од кључних питања које је наглашено у релевантној директиви.

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. Осма директива ЕУ захтијева да сви статутарни ревизори и ревизорске фирме буду

предмет контроле квалитета, а провјере система контроле квалитета се проводе на основу анализе ризика, а у случају ревизора и друштава за ревизију који проводе ревизије које се захтијевају на основу права Европске уније проводе се најмање сваких шест година.

У Републици Српској Министарство финансија је надлежно да обавља послове надзора друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора, уз помоћ Савјета за рачуноводство и ревизију Републике Српске. Законом о измјенама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске предвиђено је да надзор над радом друштва за ревизију се обезбјеђује:

- 1) праћењем, прикупљањем и провјером документације која се доставља Министарству,
- 2) обављањем контролних поступака над радом друштва за ревизију,
- 3) изрицањем мјера у поступку надзора, у складу са овим законом.

Осим наведеног уређено је питање независности овлашћеног лица које проводи надзор, као и стручне квалификације истог.

Министарство, осим јавног надзора над друштвима за ревизију, спроводи и јавни надзор над радом предузетника и правних лица регистрованих за пружање рачуноводствених услуга.

1.6 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. Састоји се од пет чланова, које именује Министар финансија на период од пет година, с тим да иста лица могу бити поново именована на још један мандат.

Законом о измјенама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске редефинисана је улога Савјета тако да исти има надлежности тијела за јавни надзор. Према Закону Савјет је надлежан да разматра план надзора и извјештаје Министарства о спроведеном надзору над радом друштава за ревизију и овлашћених ревизора, разматра записник о спроведеном надзору над радом друштава за ревизију и овлашћених ревизора и предлаже предузимање одговарајућих мјера надзора, уколико се у поступку надзора над радом друштава за ревизију и овлашћених ревизора утврде незаконитости, даје мишљења на нацрте и приједлоге закона и других прописа из области рачуноводства и ревизије, прати процес примјене прописа Европске уније који се односе на област рачуноводства и ревизије и предлаже рјешења прихватљива за Републику, учествује у припреми стратегије, те у изради смјерница и акционог плана за побољшање квалитета финансијског извјештавања и унапређивање рачуноводствене и ревизорске праксе у Републици, разматра општа акта професионалног удружења, разматра годишњи извјештај о раду и стању у области рачуноводства и ревизије који припрема

професионално удружење, даје мишљење и приједлоге на годишњи план континуиране едукације коју спроводи професионално удружење и обавља и друге послове из своје надлежности, у складу са овим законом. Како би могао одговорити постављеним захтјевима у вези надзора прописано је да су два члана Савјета обавезно лица са стеченим звањем овлашћени ревизор, од којих је једно лице са лиценцом и пет година радног искуства на пословима ревизије. Накнаде члановима Савјета за рачуноводство и ревизију се финансирају из средстава буџета Републике Српске.

1.7 ЈАВНА ПРЕЗЕНТАЦИЈА И КОНТРОЛА ИСПРАВНОСТИ ПРЕЗЕНТОВАНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА

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

Према одредбама Прве директиве Европске уније (Директива 2009/101/ЕС од 16. септембра 2009. године), основни документи и информације о компанијама, укључујући и рачуноводствену документацију за сваку финансијску годину која се објављује треба да буду презентовани у јавно доступним регистрима, на једном од језика који се користи у Европској унији.

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

Законом о Јединственом регистру финансијских извјештаја Републике Српске, омогућено је подизање системске и функционалне оспособљености постојећег регистра финансијских извјештаја до нивоа предвиђеног релевантним законодавством Европске уније али, исто тако, и

успостављање вишеструко корисног свеобухватног јавног регистра из којег потенцијални инвеститори, банке, држава и други заинтересовани корисници на макро и микро нивоу, на приступачан и ефикасан начин могу да црпе неопходне информације о пословању и имовинском, приносном и финансијском положају правних лица и предузетника у Републици, које су им неопходне за доношење управљачких и других пословних одлука.

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

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

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

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 објављују на 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.

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

С обзиром да су за јавну доступност ревизорских извјештаја заинтересовани акционари, кредитори, пословни партнери, запослени, купци, берзе, држава и шира јавност, иста треба бити и обезбијеђена.

2 РЕАЛИЗАЦИЈА ПЛАНА АКТИВНОСТИ

Програмом и акционим планом унапређивања и развоја рачуноводствене и ревизорске професије у Републици Српској од 2015. до 2020. године биле су предвиђене следеће активности:

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

У извјештајном периоду усвојен је Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске³¹ којим су, између осталог, уређена следећа питања:

- Јасно дефинисање институције која је одговорна за надзор код правних лица и предузетника који пословне књиге воде по систему двојног књиговодства, у дијелу рачуноводствених послове, те припреме и презентације финансијских извјештаја, као и извршења обавезе ревизије. Законом је прописано да Пореска управа Републике Српске врши надзор над наведеним пословима.

³¹ „Службени гласник Републике Српске“, број 94/15

- Укидање обавезе састављања и презентације полугодишњих финансијских извјештаја.
- Укидање обавезе презентовања потпуног сета финансијских извјештаја за правна лица попут заједница етажних власника, сидикалних организација и других удружења грађана.
- Додатно уређено питање превода професионалне регулативе.
- Јасније дефинисање надлежности Савјета за рачуноводство и ревизију Републике Српске, број чланова и друга релевантна питања за његов рад.
- Прописивање обавезе АПИФ-а у погледу објављивања финансијских извјештаја, те креирања збирних финансијских извјештаја према одговарајућим критеријумима.
- Прописан минималан број запослених овлашћених ревизора у друштву за ревизију у зависности од величине и значаја њихових клијената (висина прихода).
- Детаљније је уређено питање закључивања уговора о ревизији.
- Усклађивање Закона са новом Директивом о рачуноводству, у погледу категорије „микро“ правних лица.

У области рачуноводства у приватном сектору у складу са Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске у извјештајном периоду донесени су правилници којима се прописује контни оквир и садржина рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике, банке и друге финансијске организације, друштва за осигурање и инвестиционе фондове као и правилници који прописују финансијско извјештавање наведених субјеката. Донесени су, такође и, правилници којима се прописује начин успостављања и вођења регистара (*правних лица и предузетника који се баве пружањем рачуноводствених услуга, привредних друштава која се баве пружањем ревизорских услуга и овлашћених ревизора*), које успоставља и води Министарство финансија, а исти су јавно доступни на интернет страници Министарства финансија (www.vladars.net). Осим наведених правилника донесен је и Правилник о јавној доступности финансијских извјештаја у циљу јавне доступности основних података из финансијских извјештаја пословних субјеката (исти су доступни на интернет страници АПИФ-а).

Почетком децембра 2016. године, донесено је ***Упутство о спровођењу надзора над радом пословних субјеката који пружају услуге у области ревизије и рачуноводства***³², којим је значајно иновирана методологија у овој области.

Законом о измјенама и допунама Закона о Јединственом регистру финансијских извјештаја Републике Српске³³ који је објављен крајем 2015. године прописана је транспарентност

³² „Службени гласник Републике Српске“, број 102/16

финансијског извјештавања, на начин да су основни подаци из финансијских извјештаја пословних субјеката Републике Српске доступни свим корисницима без накнаде, уз обезбијеђен превод на енглески језик на интернет страници АПИФ-а. Такође, предвиђено је креирање појединачних и збирних анализа и извјештаја за потребе републичких органа управе и јединица локалне самоуправе.

Законом о измјенама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске из 2020. године:

- Јасно се прописује примјена прописа (рачуноводствених стандарда) који су преведени и објављени, односно изузеци када је могуће примјенити наведене прописе који још увијек нису преведени на српски језик,
- Детаљније се уређује пословање правних лица и предузетника који пружају рачуноводствене услуге трећим лицима и наведено обављају као професионалну дјелатност.
- Прописују услови за издавање, обнављање и одузимање лиценце овлашћеним ревизорима.
- Мијења се концепт осигурања друштава за ревизију.
- Детаљније се уређује систем надзора којег врши Министарство финансија над радом друштава за ревизију и овлашћених ревизора (између осталог и услови које мора да испуни лице које ће обављати послове надзора).
- Проширују се надлежности Савјета за рачуноводство и ревизију у сегменту јавног надзора, односно исти је надлежан да обавља задатке тијела за јавни надзор.

У области рачуноводства у јавном сектору заокружен је систем буџетског рачуноводства и финансијског извјештавања у складу са новим регулаторним оквиром МРС-ЈС и великим дијелом са ГФС методологијом и донесена су сљедећа подзаконска акта:

- Правилник о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике³⁴
- Правилник о финансијском извјештавању буџетских корисника³⁵
- Правилник о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике³⁶
- Упутство о форми, садржају и начину попуњавања образаца за трезорско пословање буџетских корисника³⁷
- Упутство о примјени Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 23- Приходи од трансакција које нису трансакције размјене - порези и преноси³⁸ и

³³ „Службени гласник Републике Српске“, број 94/15

³⁴ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 98/16, 115/17 и 118/18)

³⁵ „Службени гласник Републике Српске“, број 15/17

³⁶ „Службени гласник Републике Српске“, бр. 115/17 и 118/18

³⁷ „Службени гласник Републике Српске“, број 10/17

- Правилника о систему пореског књиговодства у Републици Српској³⁹.

Велике и значајне промјене у области рачуноводства и финансијског извјештавања буџетских корисника у Републици Српској направљене су у 2011. години, кроз доношење сета прописа који су у великој мјери приближили рачуноводствене класификације, политике признавања, вредновања и евидентирања и форму финансијског извјештавања захтјевима MPC-JC и GFS 2001. Даље измјене и доношење нових подзаконских аката из области рачуноводства и финансијског извјештавања било је условљено измјенама MPC JC, те новом методологијом GFS 2014 (Међународни монетарни фонд је GFS 2001 замијенио са GFS 2014.). Истовремено су све озбиљнији захтјеви да се у БиХ и Републици Српској приступи пуној имплементацији ESA 2010 у погледу припреме статистичких податка за извјештавање Европске уније и ЕУРОСТАТ-а, укључујући и извјештавање о владином дефициту и дугу. Такође, у пракса је показала да одређена постојећа рачуноводствена рјешења показују нису адекватна.

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

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

- EU-REPARIS програм који се финансира из ЕУ средстава и представља техничку подршку у оквиру програма за развој предузећа и иновације Западног Балкана (WB EDIF – подршка малим и средњим предузећима). EU-REPARIS спроводи Центар за реформу финансијског извјештавања Свјетске банке и заправо представља наставак REPARIS програма који се реализовао у периоду 2008-2014.
- Пројекат под називом „Процјена јавне потрошње и финансијске одговорности“ (PEFA – Public Expenditure & Financial Accountability).
- Пројекат под називом „SECO GFS TA Пројекат“ се реализује од посљедњег тромјесечја 2016. године као техничка помоћ за статистику владиних финансија за југоисточну Европу. Пројектом су укључени и Босна и Херцеговина и Република Српска.
- Крајем 2017. године је покренут Програм за рачуноводство и извјештавање јавног сектора (Public-Sector Accounting and Reporting Program-PULSAR), који финансира Свјетска банка заједно са Владом Аустрије и Швајцарске.

³⁸ „Службени гласник Републике Српске“, број 109/16

³⁹ „Службени гласник Републике Српске“, број 109/16

3 ПРОГРАМ УНАПРЕЂИВАЊА И РАЗВОЈА РАЧУНОВОДСТВА И РЕВИЗИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ

3.1 ДЕФИНИСАЊЕ ЦИЉЕВА

Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводства и ревизије у Републици Српској представља главну смјерницу за период од 2022. до 2026. године за јачање правног и институционалног оквира и система рачуноводства и ревизије у Републици Српској у складу са захтјевима ЕУ и међународним стандардима. Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводства и ревизије у Републици Српској представља свеобухватни и интегрисани оквир за планирање, координацију и реализацију међусобно повезаних активности, који дугорочно треба осигурати постизање следећих кључних циљева:

1. Законодавни оквир рачуноводства и ревизије, који уважава потребе и специфичности Републике Српске, усаглашен са законодавством Европске уније и међународно прихваћеном добром праксом,
2. Развијен ефикасан систем јавног надзора и контроле квалитета рачуноводствене и ревизорске професије,
3. Унапређење рачуноводства и финансијског извјештавања јавног сектора,
4. Функционалан и транспарентан Јединствени регистар финансијских извјештаја,
5. Унапријеђен нормативни оквир за звања и сродна звања у рачуноводственој и ревизорској професији у Републици.

Полазећи од наведених кључних циљева развијени су програми који би на најефективнији начин требали да обезбиједе њихову реализацију. Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводства и ревизије у Републици Српској обухвата пет области дјеловања - програма:

- Област I - Нормативни оквир рачуноводства и ревизије,
- Област II - Надзор над пословима рачуноводства и надзор и контрола квалитета рачуноводствене и ревизорске професије,
- Област III- Рачуноводство и финансијско извјештавање јавног сектора,
- Област IV - Јединствени регистар финансијских извјештаја,
- Област V - Рачуноводствена и ревизорска професија.

Свака област обухвата неколико активности које треба да омогуће постизање постављених кључних циљева.

3.2 ОБЛАСТИ ДЈЕЛОВАЊА НА РЕАЛИЗАЦИЈИ ПОСТАВЉЕНИХ ЦИЉЕВА

3.2.1 Област I - Нормативни оквир рачуноводства и ревизије

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

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

Нормативни оквир за финансијско извјештавање треба прилагодити степену јавне одговорности извјештајних субјеката. Квалитет финансијског извјештавања 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 овог програма усмјерена ка доградњи нормативно-правног оквира рачуноводства и ревизије обухвата сљедеће активности:

- **Усаглашавање законске регулативе са законодавством Европске уније,**
 - **Одржавање континуитета у превођењу професионалне регулативе,**
 - **Подстицање примјене правила финансијског извјештавања која су прилагођена стварним потребама малих и средњих ентитета,**
 - **Сарадња са релевантним домаћим и међународним институцијама.**
-
- **Усаглашавање законске регулативе са законодавством Европске уније**

Постојећа законска регулатива је предмет континуираног преиспитивања с циљем да се идентификују слабости и одступања у односу на најбољу праксу.

- Обавезу усаглашавања националних законодавстава са прописима ЕУ имају све државе чланице, али и државе које имају статус кандидата или потенцијалног кандидата. Наша земља је, у складу са одредбама Споразума о стабилизацији и придруживању, прихватила, између осталих, и обавезу усклађивања прописа из области рачуноводства и ревизије са регулативом и праксом ЕУ. Процес усклађивања националних законодавстава са захтјевима ЕУ је сложен и дуготрајан процес. Захтјеви прописа ЕУ за област рачуноводства и ревизије обрађени су у дијелу Регулаторни оквир рачуноводства и ревизије у Европској унији. С обзиром да су директиве дио секундарног законодавства

чији је циљ хармонизација националних регулатива земаља чланица, потребно је исте транспоновати у национално законодавство имајући у виду најбоље праксе, али и специфичности сваке земље. Неки од захтјева који би се требали обухватити акционим планом за реализацију овог програма су: усклађивање параметара за разврставање правних лица и група, усклађивање са захтјевима за нефинансијско извјештавање, извјештавање друштава која послују у екстрактивној индустрији и сјечи шума, те усаглашавање садржине и форме финансијских извјештаја према захтјевима релевантних директива.

- Усклађивање параметара за разврставање правних лица и група

Параметри за разврставање правних лица (микро, мала, средња и велика) са захтјевима Четврте директиве ЕУ требају бити предмет даљег усклађивања. Земље чланице ЕУ разврставају предузећа према њиховој величини, која са степеном јавне одговорности показује висок степен корелације. Висина параметара за разврставање правних лица у Републици Српској није усаглашена са висином параметара из Четврте Директиве ЕУ, док критеријуми углавном јесу. Примјеном параметара из Директиве ЕУ који су изузетно високи остао би мали број привредних друштава у земљи разврстаних у категорију велика, што значи да би велики број предузећа примјеном параметара ЕУ био разврстан у категорију микро, малих, евентуално средњих правних лица и тако био искључен из обавезе ревизије финансијских извјештаја. То намеће потребу да свака промјена висине параметара за разврставање правних лица буде примјерена нивоу развијености домаће економије.

- Усклађивање са захтјевима за нефинансијско извјештавање

Директива 2014/95/ЕУ Европског парламента и Савјета регулише захтјеве у погледу објављивања нефинансијских информација о различитостима одређених великих предузећа и група. Захтјеви у вези нефинансијског извјештавања нису уграђени у законодавство Републике Српске.

Динамично тржиште од привредних субјеката захтијева друштвено одговорно пословање, које се све више развија и постаје савремени приступ управљању предузећем. То обухвата примјену различитих управљачких алата, међу којима је и нефинансијско извјештавање, које пружа информације о постигнутом нивоу еколошке и друштвене одговорности, односно омогућава сагледавање остварених перформанси предузећа у подручју утицаја на животну средину, бригу о запосленима, потрошачима, односно друштвеној заједници.

Нефинансијско извјештавање обавезно је за одређена велика правна лица и групе на подручју Европске уније у складу са захтјевима Директиве о нефинансијском извјештавању 2014/95/ ЕУ. Мала и средња предузећа требала би бити ослобођена ове обавезе, а обавеза објављивања нефинансијског извјештаја требала би се односити само на она велика предузећа која су субјекти од јавног интереса и која на датум биланса премашују критеријум просјечног броја од 500

запослених, односно на оне субјекте од јавног интереса који су матична предузећа велике групе која на датуме ивјештавања на консолидованом нивоу прелази критеријум просјечног броја од 500 запослених. Нефинансијско извјештавање, за разлику од финансијског, није строго уређено већ је препорука да се усклади са одабраним међународним смјерницама или стандардима.

- Извјештавање друштава која послују у екстрактивној индустрији и сјечи шума

Ради осигурања транспарентности плаћања државама, велика правна лица и субјекти од јавног интереса који дјелују у екстрактивној индустрији или сјечи шума требали би у засебном извјештају годишње објављивати плаћања државама у складу са захтјевима директиве 2013/34/EУ.

- Усаглашавање садржине и форме финансијских извјештаја према захтјевима релевантних директива

Квалитетно, транспарентно и објективно финансијско извјештавање треба да допринесе повећању повјерења на тржишту капитала. Кориснике финансијских извјештаја можемо подијелити у двије групе: интерни корисници и екстерни корисници. Екстерни корисници финансијских извјештаја су: власници, инвеститори, купци, добављачи, банке и финансијске институције, државни органи и други. У том циљу веома је важно да изглед и садржај финансијских извјештаја даје могућност инвеститорима за квалитативну оцјену финансијског, приносног и имовинског положаја пословних субјеката. МСФИ И МРС не прописују сами изглед образаца финансијских извјештаја већ се баве питањима признавања, презентације, вредновања и објелодањивања информација са детаљнијим навођењем имовине, обавеза, прихода и расхода који морају бити садржани у финансијским извјештајима. Сама форма финансијских извјештаја препуштена је националном законодавству. У земљама ЕУ Директивом 2013/34/EУ дате су опште смјернице за изглед, форму и садржај појединачних и консолидованих финансијских извјештаја. У циљу уклањања административних ограничења и поједностављења процеса финансијског извјештавања Директива 2013/34 ЕУ предвиђа могућност да држава чланица омогући једноставнију форму финансијских извјештаја, прије свега за микро предузећа.

- **Одржавање континуитета у превођењу професионалне регулативе**

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

Законом о измјенама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске додатно је уређено питање примјене професионалне регулативе (стандарда). Прецизирана је примјена стандарда у смислу да се примјењују преведени стандарди, чему претходи одлука о датуму почетка њихове примјене, која се заједно са текстом преведеног стандарда објављује на интернет страници Министарства и професионалног удружења.

У Републици Српској превод професионалне регулативе обезбјеђује професионално удружење Републике Српске и исти су доступни на интернет страници Министарства и професионалног удружења. Преводи се обезбјеђују на основу Споразума о међусобној професионалној сарадњи између Савеза рачуновођа и ревизора Републике Српске, Савеза рачуновођа и ревизора Србије и Института сертифицираних рачуновођа Црне Горе од 9.12.2009. године који се односи на превођење Међународних стандарда ревизије, МРС ЈС и Етичког кодекса за професионалне рачуновође, те на основу Споразума о обезбјеђивању података за усвајање и објављивање Међународних стандарда финансијског извјештавања и Међународног стандарда финансијског извјештавања за мале и средње ентитете, бр. 1658– ВА- АААRS 2017, закљученог између Фондације за Међународне стандарде финансијског извјештавања и Савеза рачуновођа и ревизора Републике Српске (по извршеном преводу предметних издања стандарда од стране Министарства финансија Републике Србије, исти се достављају Савезу).

С обзиром на сложену проблематику у вези обезбјеђивања превода професионалне регулативе (преводи МСФИ и МСР на српски језик имају ширу употребу и користе се Републици Србији, Црној Гори и Републици Српској) и у наредном периоду је потребно благовремено обезбиједити превод професионалне регулативе.

- **Подстицање примјене правила финансијског извјештавања која су прилагођена стварним потребама малих и средњих ентитета**

Међународни стандард финансијског извјештавања за мала и средња предузећа (МСФИ за МСЕ) објављен је 2009. године. Овај стандард још увијек није усвојен као обавезна нормативна основа за финансијско извјештавање у ЕУ. Циљ доношења МСФИ за МСЕ је успостављање посебног оквира финансијског извјештавања, прилагођеног могућностима и потребама субјеката који немају јавну одговорност, а објављују финансијске извјештаје опште намјене за екстерне кориснике. Примјена пуних МСФИ у средњим и малим предузећима може да представља велико оптерећење, да изазове високе трошкове финансијског извјештавања, уз пружање финансијских информација које њиховим корисницима нису потребне. Ако се све то има у виду, требало би да постоји интерес пословних субјеката за примјеном МСФИ за МСЕ, будући да у структури пословних субјеката значајно преовлађују мањи привредни субјекти. Према подацима из Јединственог регистра финансијских извјештаја у 2020. години, било је 7.919 субјекта који су навели да као оквир финансијског извјештавања примјењују МСФИ за МСЕ.

Примјена МСФИ за МСЕ је и даље на добровољној основи с тим да МСФИ за МСЕ није примјењив од стране субјеката који имају јавну одговорност и великих правних лица. То, поред осталог, значи да су сви субјекти од јавног интереса и велика правна лица, као и они који не желе да се определијеле за примјену МСФИ за МСЕ и даље обавезни да примјењују „пуне“ МСФИ.

Чињеница да је МСФИ за МСЕ вишеструко мањег обима од "пуних" МСФИ, да је његова примјена реално могућа уз испуњење значајно једноставнијих, рационалнијих и сврсисходнијих имплементационих захтјева, да је прилагођен потребама малих и средњих правних лица, те да се ради о скупу претежно традиционалних рачуноводствених начела и принципа требале би да утичу на мала и средња правна лица у Републици Српској да се *добровољно* одлуче за примјену МСФИ за МСЕ или да се у наредном периоду исти дефинишу као обавезна основа за финансијско извјештавање одређене категорије субјеката.

Директива ЕУ којом се дефинишу захтјеви у вези финансијског извјештајања за привредне субјекте (2013/34/ЕУ) има за циљ смањење административног оптерећења малих субјеката у дијелу подношења финансијских информација, руководећи се начелом “мислимо најприје на мале”. У ту сврху уведена је нова категорија субјекта (као додатак постојећој категоризацији на мале, средње и велике) под називом “микро правна лица”.

С тим у вези у наредном периоду ће бити потребно извршити анализу захтјева за рачуноводство и финансијско извјештавање, микро, малих и средњих правних лица у дијелу примјењивог оквира финансијског извјештавања и припреме и презентације финансијских извјештаја.

- **Сарадња са релевантним домаћим и међународним институцијама**

С обзиром да су присутне сталне промјене и осцилације на међународном финансијском тржишту и глобалном економском плану уопште, потребна је сарадња између домаћих тијела и институција и њихова сарадња са релевантним међународним финансијским организацијама, тијелима Европске уније, научним установама, професионалним удружењима и сл. Наведено треба да допринесе успјешној интеграцији домаћег економског система у међународно пословно окружење, а самим тим и прихватања домаће рачуноводствене и ревизорске професије, струке и праксе.

3.2.2 Област II -Надзор над пословима рачуноводства и надзора и контрола квалитета рачуноводствене и ревизорске професије

Захтјев за успостављање система јавног надзора над ревизорском професијом у земљама чланицама Европске уније дефинисан је Директивом 2006/43/ЕС о законским ревизијама годишњих и консолидованих финансијских извјештаја. Минимални услови за ефикасан систем

јавног надзора укључују успостављање система који је независан од ревизорске професије, транспарентан, вођен од стране искусних и компетентних стручњака са знањима из подручја релевантних за законску ревизију. Тијелом за јавни надзор би требале управљати особе које не обављају ревизорску дјелатност, али располажу потребним знањем о подручјима релевантним за законску ревизију.

Надлежност да врши надзор над радом привредних друштава за ревизију и правних лица и предузетника регистрованих за пружање рачуноводствених услуга додијељена је Министарству финансија.

Успостављени систем јавног надзора је прилагођен развоју рачуноводствене и ревизорске професије, величини друштава за ревизију у Републици као и капацитетима Министарства финансија које је надлежно за спровођење истог. Развој система јавног надзора и контроле квалитета треба посматрати као дугорочни, континуирани процес који мора да прође кроз различите фазе развоја, од постепене изградње капацитета за провођење истог (посебно квалитетан кадровски потенцијал) до постепеног повећања разумијевања стварне улоге и значаја ревизије финансијских извјештаја и неопходности успостављања система јавног надзора и контроле квалитета. Систем јавног надзора и контроле квалитета рачуноводствене и ревизорске професије представља важан инструмент за унапређење квалитета финансијског извјештавања и повјерења корисника у информације презентоване у тим извјештајима. У наредном периоду ће бити неопходно унапређивање система јавног надзора кроз кадровско јачање у надлежном Ресору Министарства финансија, те едукацију лица за спровођење контроле квалитета с циљем стицања специфичних знања и вјештина, потребних за спровођење контроле. У том смислу биће потребно извршити анализу постављених услова за лица која спроводе контролу квалитета, дефинисање додатних како би се осигурало испуњење постављених циљева јавног надзора и контроле квалитета. Осим наведеног биће потребно радити на осигурању независности система јавног надзора, односно лица која га спроводе.

С циљем јачања система јавног надзора и контроле квалитета потребно је унапређење одговарајућег правног оквира, који се односи на уређење организације, овлашћења, начина вршења контроле – планирања и утврђивање предмета контроле, припрема и спровођење поступка контроле и других питања која су од значаја за адекватно функционисање система јавног надзора и контроле квалитета.

Пореска управа, на начин како је то уређено прописима који се односе на порески поступак, врши надзор код правних лица и предузетника који пословне књиге воде по систему двојног књиговодства, у дијелу рачуноводствених послова, те сачињавања и презентације финансијских извјештаја и њихове ревизије ради провјере обављају ли се наведени послови у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске. У том смислу биће потребно даље јачање капацитета Пореске управе (прије свега кадровско јачање кроз едукацију лица која

се баве контролом пословних субјеката с циљем стицања специфичних знања и вјештина за спровођење контроле у дијелу рачуноводствених послова и сл.) као и нормативно уређење начина спровођења датих надлежности.

У смислу наведеног, реализација овог програма обухвата сљедеће активности:

- Доградња нормативног оквира који ће обезбиједити пуну функционалност система јавног надзора и контроле квалитета рачуноводствене и ревизорске професије ,
- Реорганизација пословних процеса организационе јединице за спровођење надзора рачуноводствене и ревизорске професије,
- Успостављање кадровских и техничких капацитета лица задужених за спровођење надзора,
- Набавка и имплементација информационог система за потребе вођења регистара из области рачуноводства и ревизије и спровођења надзора,
- Јачање капацитета Пореске управе Републике Српске, која је надлежна за надзор над примјеном одредаба Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, односно над пословима рачуноводства правних лица и предузетника који пословне књиге воде по систему двојног књиговодства.

3.2.3 Област III- Рачуноводство и финансијско извјештавање јавног сектора

У циљу реализације овог програма потребно је континуирано вршити усклађивање подзаконских прописа из области рачуноводства и финансијског извјештавања буџетских корисника ради операционализације примјене нових/измијењених МРС ЈС. Буџетски корисници у Републици Српској, у складу са Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске, као основ за припрему и презентацију финансијских извјештаја примјењују МРС ЈС који се заснивају на обрачунској основи рачуноводства. Један од примарних циљева МРС ЈС јесте повећање квалитета финансијских извјештаја у буџетском сектору, али и осигурање упоредивости финансијских извјештаја опште намјене које припремају буџетски корисници са финансијским извјештајима опште намјене презентованим од других субјекта извјештавања (реални сектор).

У септембру 2015. године Република Српска је започела реформу здравственог система, која се спроводи у неколико фаза. Једна од мјера у реформи здравственог система је постепено укључивање јавних здравствених установа у трезорски систем пословања. Тако је у 2018. години у републички буџет укључена ЈЗУ Завод за стоматологију Републике Српске, а у буџет општине Челинац ЈЗУ Дом здравља Челинац. Од 2020. године у буџете општина Братунац и Дервента укључени су домови здравља у датим јединицама локалне самоуправе. Такође, 2020. године у републички буџет су укључени ЈЗУ Завод за трансфузијску медицину Републике Српске и ЈЗУ Завод

за судску медицину Републике Српске. Укључивање јавних здравствених установа у трезорски систем пословања ће се наставити и у будућем периоду.

Осим наведеног потребно је кроз отклањање слабих тачака у постојећим праксама и прописима унаприједити квалитет и обухват информација о пореским потраживањима тако да реализација овог програма треба да обухвата сљедеће активности:

- **Укључивање буџетских корисника који посједују властитите банковне рачуне и јавних здравствених установа у трезорски систем пословања,**
- **Унапређивање система пореског књиговодства**
- **Унапређивање финансијског извјештавања буџетских корисника**
- **Укључивање буџетских корисника који посједују властите банковне рачуне и јавних здравствених установа у трезорски систем пословања .**

Правилником о критеријума за стицање статуса буџетског корисника („Службени гласник Републике Српске“, број 116/13) уређују се критеријуми за стицање статуса буџетског корисника у смислу праћења намјенског трошења одобрених буџетских средстава, те припреме и објављивања одговарајућих извјештаја. Буџетским корисницима општина и градова у смислу овог правилника сматрају се корисници који испуњавају сљедеће критеријуме :

а) којима је оснивач општина, односно град

б) организације и институције, као и други корисници који се у цјелини или дјелимично финансирају из прихода буџета општине и града у складу са законима којима се уређује буџетски систем Републике Српске и систем трезорског пословања и

в) јавне установе, основане у складу са законом којим се уређује систем јавних служби, које се у цјелини или дјелимично финансирају из прихода буџета општине и града. Домови здравља, као јавне здравствене установе, које испуњавају наведене критеријуме требају бити укључени у трезорски систем пословања. Наведени процес је у складу са реформом здравственог система, којег је Република Српска започела у септембру 2015. године. Процес се спроводи у неколико фаза, а једна од мјера је укључивање јавних здравствених установа у трезорски систем пословања, које ће се спроводити постепено (након испуњености потребних предуслова).

Осим наведеног један дио буџетских корисника још увијек послује дјелимично или у потпуности изван трезорског система пословања. Њихови подаци се укључују у консолидоване финансијске извјештаје на основу извјештаја из главних књига тих буџетских корисника. Потпуно укључивање ових буџетских корисника у трезорски систем пословања треба да допринесе унапређењу припреме консолидованих финансијских извјештаја.

- **Унапређивање система пореског књиговодства**

Од извјештајне 2013. године, примјеном МРС ЈС 23-Приходи од трансакција које нису трансакције размјене (порези и преноси) финансијски извјештаји Републике, општина, градова и фондова садрже и информације о насталим и намиреним пореским потраживањима (у складу са фискалним прописима Републике Српске), односно о ненамиреним потраживањима од пореских обвезника по прописима Републике Српске. Претпоставка примјене МРС СЈ 23 јесте успостављен адекватан систем пореског књиговодства, који мора бити компатибилан систему евидентирања у главној књизи трезора Републике, општина, градова и фондова. Правилником о систему пореског књиговодства у Републици Српској ⁴⁰ створена је претпоставка за досљедну примјену МРС ЈС 23. Примјена Правилника о систему пореског књиговодства омогућава увођење система двојног књиговодства и у аналитичке евиденције у оквиру помоћне књиге пореских евиденција код Пореске управе Републике Српске, а на основу тога и креирање свих информација неопходних за правилну класификацију и вредновање пореских потраживања (по прописима Републике Српске), у складу са начелом настанка пословних (пореских) промјена и обрачунском основом рачуноводства у главним књигама трезора Републике, општина и градова и главним књигама фондова.

Креирање информација неопходних за правилну класификацију и вредновање пореских прихода и потраживања у складу са начелом настанка пословних (пореских) промјена и обрачунском основом рачуноводства у главним књигама пореских евиденција, врши се на основу извјештаја из помоћне књиге пореских евиденција, које Пореска управа Републике Српске доставља полугодишње и годишње Министарству финансија и надлежним одјељењима општина, градова и фондова. Кроз отклањање слабих тачака у постојећим праксама, креирањем одговарајућих извјештаја из помоћне књиге пореских евиденција и успостављањем ефикасне интеграције података из пореског књиговодства у књиговодство корисника прихода буџета у складу са захтјевима МРС ЈС, намјерава се постићи побољшан обухват и квалитет информација у пореском и буџетском рачуноводству.

Ова активност укључује следеће подактивности:

- Анализа постојећег стања, методологије и извјештаја из помоћне књиге пореских евиденција;
- Прилагођавање постојећих и креирање нових извјештаја из помоћне књиге пореских евиденција;
- Унапређивање интеграције података из пореског књиговодства у књиговодство корисника прихода буџета

⁴⁰ „Службени гласник Републике Српске“, број 109/16

- Измјене и допуне подзаконских прописа из области пореског књиговодства.

- **Унапређивање финансијског извјештавања буџетских корисника**

Форма, садржај, начин припреме и презентације финансијских извјештаја буџетских корисника детаљно су прописани Правилником о финансијском извјештавању за буџетске кориснике. У складу са одредбама овог правилника припремају се мјесечни, квартални и годишњи финансијски извјештаји појединачних буџетских корисника и годишњи финансијски извјештаји за одређене нивое власти (Република, јединице локалне самоуправе и фондови обавезног социјалног осигурања).

Да би се осигурао континуитет у развоју и унапређењу рачуноводства и финансијског извјештавања јавног сектора, кроз подизање квалитета у примјени MPC JC неопходно је у наредном периоду, поред обезбјеђења континуитета у превођењу MPC JC вршити прилагођавање прописа из области рачуноводства и финансијског извјештавања буџетских корисника захтјевима измијењених или нових MPC JC. Такође потребно је активно радити на проблему рачуноводственог обухвата сталне нефинансијске имовине у власништву Републике Српске. Тренутно не постоји јединствен приступ рачуноводственом евидентирању сталне нефинансијске имовине у пословним књигама буџетских корисника и осталих контролисаних ентитета јавног сектора. Доношењем посебног акта у вези рачуноводственог обухвата сталне нефинансијске имовине у јавном сектору и прибављањем и имплементацијом јединственог информационог система за њено евидентирање очекује се значајно побољшан обухват и квалитет информација о појединачној и укупној вриједности сталне нефинансијске имовине у власништву Републике.

3.2.4 Област IV - Јединствени регистар финансијских извјештаја

Информације из финансијских извјештаја нису саме себи сврхом, већ се користе за доношење различитих пословних одлука од стране различитих интересних страна и корисника. Круг корисника информација из финансијских извјештаја је широк. Циљеви различитих корисника тих информација су често конфликтни, али почетни и основни извор тих информација свима је истовјетан, а то су финансијски извјештаји опште намјене. Корисници финансијских извјештаја су менаџери, акционари, повјериоци, инвестициони савјетници и аналитичари, добављачи, кредитори, регулаторна тијела и шира јавност (интерни и екстерни корисници података из финансијских извјештаја). Објављивањем финансијских извјештаја се обезбјеђује приступ информацијама свим заинтересованим корисницима, путем транспарентне процедуре која гарантује да се информације лако проналазе и добијају, без обзира на сврху у коју ће добијене информације бити коришћене. Благовремено и тачно објављивање је од суштинског значаја за све кориснике података из финансијских извјештаја.

Јединствени регистар финансијских извјештаја као средишњи извор потпуних, ажурних и благовремених информација о пословним субјектима доприноси стварању сигурнијег и повољнијег пословног амбијента, побољшању информисаности и сигурности инвеститора, повећању конкурентности домаће привреде и подстицању прилива страних инвестиција. Обједињеност оваквих информација је од посебне користи и државним органима и институцијама за потребе статистичког праћења кретања у привреди, анализе и дијагностике макроекономских кретања у земљи, као и за доношење одлука из области економске, монетарне и фискалне политике. Доступност информација из регистра финансијских извјештаја доприноси бољој процени будућих перформанси предузећа, омогућавајући инвеститорима да доносе добре инвестиционе одлуке. Законом о Јединственом регистру финансијских извјештаја Републике Српске, омогућено је подизање системске и функционалне оспособљености постојећег регистра финансијских извјештаја 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.

Област коју уређује овај закон није посебно регулисана у Европском законодавству, односно Директивама Европске уније, али се спомиње у двије Директиве Европске уније, а то су Директива 2013/34/ЕУ Европског парламента и Савјета о годишњим финансијским извјештајима, консолидованим финансијским извјештајима и повезаним извјештајима за одређене врсте предузећа, и Директива 2009/101/ЕЗ Европског парламента и Савјета о усклађивању заштитних мјера које, ради заштите интереса чланова и трећих страна, државе чланице захтијевају за привредна друштва. Области које регулишу наведене Директиве су предмет регулисања других закона и то: Закона о рачуноводству и ревизији, Закона о привредним друштвима и Закона о регистрацији пословних субјеката.

У наредном периоду ће бити неопходно даље подизање функционалности постојећег Регистра финансијских извјештаја како би се формирао свеобухватни јавни регистар у којем ће свим корисницима бити јавно доступне информације о пословању и имовинском, приносном и финансијском положају правних лица и предузетника у Републици, као и други извјештаји и документација која се доставља у Регистар, а која је битна корисницима. Питање функционалности Јединственог регистра финансијских извјештаја треба посматрати у вези са реформом цјелокупног процеса регистрације пословних субјекта и формирање централног регистра субјеката који треба да омогући повезивање постојећих база, између осталог и Регистра финансијских извјештаја. Осим наведеног Јединствени регистар финансијских извјештаја треба да је увезан са Регистром пословних субјеката који пружају рачуноводствене услуге, којег води Министарство финансија, односно Регистром издатих лиценци за обављање послова рачуноводства, којег води Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, ради контроле

примјене Законом прописаних обавеза које се односе на вођење пословних књига и сачињавање финансијских извјештаја.

3.2.5 Област V - Рачуноводствена и ревизорска професија

Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске у рачуноводственој и ревизорској професији у Републици утврђују се три звања, и то: сертификовани рачуноводствени техничар, сертификовани рачуновођа и овлашћени ревизор. Поред наведених звања Законом се утврђују сродна звања у рачуноводственој и ревизорској професији у Републици, и то: овлашћени интерни ревизор, овлашћени процјењивач и овлашћени форензички рачуновођа.

У наредном периоду ће бити потребно унаприједити и доградити регулаторни оквир који се односи на звања и сродна звања у рачуноводственој и ревизорској професији, те радити на подизању квалитета континуиране професионалне едукације.

Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводства и ревизије у Републици
Српској од 2022. до 2026. године

Табела 5. Преглед области дјеловања и активности за реализацију постављених циљева

Р. бр.	АКТИВНОСТ	ОДГОВОРНА ИНСТИТУЦИЈА	РОК ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ
1	Нормативни оквир рачуноводства и ревизије		
	Усаглашавање законске регулативе са законодавством Европске уније	МФ	Континуирано
	Одржавање континуитета у превођењу професионалне регулативе	СРР РС	Континуирано
	Подстицање примјене правила финансијског извјештавања која су прилагођена стварним потребама малих и средњих ентитета	МФ РС	Континуирано
	Сарадња са релевантним домаћим и међународним институцијама	Сви	Континуирано
2	Надзор над пословима рачуноводства и надзор и контрола квалитета рачуноводствене и ревизорске професије		
	Доградња нормативног оквира који ће обезбиједити пуну функционалност система јавног надзора и контроле квалитета рачуноводствене и ревизорске професије	МФ РС	2022. година и даље континуирано
	Реорганизација пословних процеса организационе јединице за спровођење надзора рачуноводствене и ревизорске професије,	МФ РС	Реализација активности условљена доношењем новог Правилника о организацији и систематизацији радних мјеста у МФ РС.
	Јачање кадровских и техничких капацитета лица задужених за спровођење надзора,	МФ РС	Реализација активности условљена доношењем новог Правилника о организацији и систематизацији радних мјеста у МФ РС.
	Набавка и имплементација информационог система за потребе вођења регистара из области рачуноводства и ревизије и спровођења надзора,	МФ РС	Планирати у Плану набавке МФ за 2023. годину
	Јачање капацитета Пореске управе Републике Српске, која је надлежна за надзор над примјеном одредаба Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске	ПУ РС, МФ РС	Континуирано
3	Рачуноводство и финансијско извјештавање јавног сектора		

Програм и акциони план унапређивања и развоја рачуноводства и ревизије у Републици
Српској од 2022. до 2026. године

	Укључивање буџетских корисника који посједују властите банковне рачуне и јавних здравствених установа у трезорски систем пословања	МФ РС, надлежна министарства, Минист. здравља и социјалне заштите РС; Фонд здр.осиг. РС; надлежне службе за финансије ЈЛС и јавних здравствених установа	Континуирано (рокови реализације дефинисани Стратегијом управљања јавним финансијама РС за период 2021-2025. година и Пријектом увођења јавних здравствених установа у систем трезорског система пословања)
	Унапређивање система пореског књиговодства	МФ РС, ПУ РС	Континуирано (рокови реализације дефинисани Стратегијом управљања јавним финансијама РС за период 2021-2025. година)
	Унапређивање финансијског извјештавања буџетских корисника	МФ РС	Континуирано (рокови реализације дефинисани Стратегијом управљања јавним финансијама РС за период 2021-2025. година)
4	Јединствени регистар финансијских извјештаја		
	Унапређивање јединственог регистра финансијских извјештаја у циљу функционалнијег и транспарентијег регистра	МФ РС, АПИФ	Континуирано
5	Рачуноводствена и ревизорска професија		
	Унапређивање регулаторног оквира који се односи на стицање звања и сродних звања у рачуноводственој и ревизорској професији	МФ РС и CPP РС	Континуирано
	Унапређивање професионалне едукације	МФ РС и CPP РС	Континуирано

4 ЗАКЉУЧАК

У протеклом периоду одржан је корак са 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 реална 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 обезбиједе 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. У том смислу, сва релевантна тијела и институције заједничким напорима треба да доприносе даљњем развоју рачуноводствене и ревизорске професије у Републици.

Број: 06.12/020-4055/21

У Бањој Луци, 21. фебруар 2022. године

МИНИСТАР

Зора Видовић