

О Б Р А З Л О Ж Е Њ Е

I. УСТАВНИ ОСНОВ ЗА ДОНОШЕЊЕ ЗАКОНА

Уставни основ за доношење овог закона садржан је у одредбама члана 97. став 1. тач. б), 11) и 17) Устава Републике Србије, према којима Република, поред осталог, уређује и обезбеђује правни положај привредних субјеката, контролу законитости располагања средствима правних лица и друге економске односе од општег интереса за Републику.

II. РАЗЛОЗИ ЗА ДОНОШЕЊЕ ЗАКОНА

Пружање услуга ревизије финансијских извештаја у Републици Србији регулисано је Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС”, бр. 46/06, 111/09 и 99/11 - др. закон) који је ступио на снагу 2. јуна 2006. године и подзаконским актима донетим за његово спровођење.

Досадашњи Закон о рачуноводству и ревизији био је у делу ревизије делимично усклађен са новом Осмом директивом 2006/46-/3ЕЗ Европског парламента и Савета, а потреба за даљим усклађивањем домаћег законодавства са европским правним тековинама условила је израду посебног и новог Закона о ревизији.

Основни разлози који су определили предлагача да приступи изради новог Закона о ревизији су:

1) Усклађивање са захтевима нове Осме директиве ЕУ:

Нова Осма Директива ЕУ је комплексна и детаљно разрађује сва питања значајна за обављање ревизије, тако да је имплементација решења садржаних у овој директиви нужно захтевала израду новог Закона о ревизији.

Предложено је да се на свеобухватан и прецизнији начин уреди материја која се односи на лиценцирање ревизора, континуирану едукацију и међусобно признавање квалификација у ревизији, професионалну етику, независност, објективност, поверљивост и чување професионалне тајне у обављању ревизије.

Обавеза примене међународних стандарда ревизије и извештавање у складу са стандардима, као и питања у вези са контролом квалитета обављених ревизија и изрицањем мера, такође су предмет регулисања овог закона.

Предмет уређивања овог Закона су и питања у вези са именовањем ревизора и прекидом сарадње у обављању ревизије. Законом је предвиђено да се ревизор именује на скупштини акционара или другог представничког тела власника. Прописује се да до прекида сарадње између ревизора и клијента у току обављања ревизије може да дође само ако за то постоје оправдани разлози.

Закон садржи и посебне одредбе које се односе на обавезну ревизију друштава од јавног интереса. Ревизорска друштва која врше ревизију друштава од јавног интереса имају додатне одговорности у вези са обелодањивањем извештаја о транспарентности, посебних захтева за независношћу и др.

Најзначајнија новина у вези са тим односи се на обавезу ревизорског друштва да на свом веб-сајту у року од три месеца по завршетку сваке пословне године објави годишњи извештај о транспарентности у којем ће се налазити подаци о ревизорском друштву, опис

система контроле квалитета у оквиру ревизорског друштва, списак клијената који су друштва од јавног интереса и др.

Директива ЕУ је донела и многобројне новине у уређењу ревизије које ће имати дугорочан утицај на професију.

Једна од најзначајнијих је свакако напуштање схватања ревизије као саморегулишуће професије и увођење надзора над радом Коморе ревизора, друштва за ревизију и ревизора. Овакав заокрет десио се као последица великих финансијских скандала у Сједињеним Америчким Државама које су као одговор на насталу ситуацију увеле строгу контролу рада ревизора. Модел јавног надзора над ревизијом прихваћен је од стране Европске уније да би се избегли евентуални финансијски скандали у којима би били укључени и ревизори.

У складу са Директивом, систем надзора треба да има коначну одговорност за надзор над: одобравањем и регистрацијом ревизора и друштва за ревизију, усвајањем стандарда професионалне етике и интерних стандарда контроле квалитета и ревизије, као и континуираном едукацијом, контролом квалитета и предузимањем истражних и дисциплинских мера. Државе чланице треба да формирају једно или више овлашћених тела којима ће делегирати наведене одговорности.

Посебне одредбе у Закону, у циљу заштите јавног интереса, односе се на формирање Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије (Одбор за јавни надзор), који ће као комисија коју образује Влада РС заједно са министарством надлежним за послове финансија учествовати у активностима везаним за надзор над радом Коморе, друштва за ревизију и ревизора.

Значајну новину у Закону представља контрола квалитета рада ревизора која ће се вршити од стране Коморе ревизора, односно од лиценцираних овлашћених ревизора запослених у Комори.

Једна од специфичности Директиве која је донела потребу за уређењем међународне сарадње у новом Закону, везана је за чињеницу да ЕУ шири своју надлежност ван граница земаља чланица ЕУ тиме што захтева да се ревизори из трећих земаља који врше ревизију друштва која котирају своје хартије од вредности на европским берзама, региструју у ЕУ. Државе чланице треба да успоставе систем надзора над радом ових ревизора и ревизорских друштва, контролу квалитета њиховог рада, као и истражне и дисциплинске мере.

Ревизори и ревизорска друштва из трећих земаља могу бити изузети из надзора и контроле у ЕУ, ако је систем јавног надзора над ревизорима у домицилној држави оцењен као еквивалентан односно задовољавајући од стране државе чланице ЕУ.

Предвиђено је да ће се поједине одредбе закона чија примена подразумева чланство у ЕУ примењивати уласком Републике Србије у ЕУ (одложена примена), тако да неће бити потребна накнадна измена закона из тих разлога.

2) Отклањање уочених недостатака у примени постојећег законског решења:

Примена актуелног Закона о рачуноводству и ревизији показала је постојање одређених недостатака у регулисању и спровођењу контроле квалитета рада ревизора и квалитета обављених ревизија.

Тренутно у Републици Србији 57 предузећа за ревизију има дозволу за обављање послова ревизије финансијских извештаја, а услуге ревизије пружа 203 лиценцираних овлашћених ревизора запослених у овим предузећима. У току 2011. године обављено је укупно 5.197 ревизија годишњих и консолидованих финансијских извештаја. Ако се томе дода податак да просечан број обављених ревизија финансијских извештаја у 2011. години

по једном лиценцираном овлашћеном ревизору износи 31, у том случају неопходан квалитет ревизије могуће је обезбедити адекватнијом сразмером броја ревизора и обвезника ревизије.

Агенција за привредне регистре је за пословну 2010. годину поднела 402 прекршајне пријаве против обвезника ревизије који нису извршили обавезну ревизију својих финансијских извештаја, док је у 2009. години по истом основу поднела 770 прекршајних пријава.

Применом нових критеријума за дефинисање обвезника ревизије смањиће се њихов број и растеретити део привреде трошкова по том основу:

Ред. бр.	ОБВЕЗНИЦИ РЕВИЗИЈЕ	Актуелни Закон о рачуноводству и ревизији	НАЦРТ ЗАКОНА
1.	Велика правна лица	1.163	552
2.	Средња правна лица	2.971	1.283
3.	Мала правна лица која се котирају на берзи	691	781
4.	Матична правна лица која су доставила консолидоване фин. извештаје за 2011. годину	828	828
5.	Остала правна лица и предузетници чији укупан пословни приход прелази 3.500.000 ЕУР	/	1.252
	УКУПНО	5.653	4.719

На овај начин, квалитет будућих ревизија (за око 4.700 обвезника ревизије) треба да буде побољшан јер ће постојећих 203 лиценцираних ревизора, који су запослени у 57 друштава за ревизију обављати ревизију 4.700. субјеката, уместо досадашњих 5.653, чиме се доводи у сразмеру број обвезника и кадровски капацитети.

Одсуство критеријума за утврђивање висине осигурања од одговорности за штету коју лиценцирани овлашћени ревизор својим несавесним радом може да причини кориснику услуга ревизије или неком трећем лицу, такође је недостатак постојећег законског решења.

У већини случајева предузећа за ревизију плаћају минималне премије осигурања, тако да су износи осигурања недовољни за санирање евентуално насталих штета. Наведени проблем биће решен прописивањем висине најниже суме осигурања на нивоу који обезбеђује адекватно обештећење у случају настанка штете.

Досадашња пракса је показала да је у одсуству критеријума за утврђивање минималне суме осигурања постојала велика несразмерност у погледу осигурања, а самим тим и у погледу заштите евентуално оштећених лица у вези са обављањем ревизије. Тако нпр. једно од предузећа за ревизију из „велике четворке“ (Big four) у току 2011. године на име премије осигурања платило је приближно 6.000.000 динара чиме се осигурало за евентуалну штету до износа од 80.000.000 долара, док се једно од домаћих предузећа за ревизију плаћањем премије осигурања од приближно 10.000 динара, осигурало за штету до износа од приближно 15.000 ЕУР. Како би се у што већој мери заштитили интереси корисника услуга ревизије, предлагач закона се определио да предложи критеријуме за утврђивање минималне суме осигурања која ће зависити од вредности уговорених услуга ревизије. С тим у вези, и даље ће постојати разлика у износу минималне суме осигурања

од друштва до друштва, али ће зависности од обима и вредности преузетих послова у области пружања услуга ревизије, а не од одлуке самих друштава.

Нови Закон треба да допринесе подизању квалитета и поверења у ревизорске извештаје у Републици Србији што ће имати позитиван утицај на све привредне субјекте, државне органе и институције, као и на стране и домаће инвеститоре.

Изради закона претходила је анализа упоредног законодавства земаља у окружењу и земаља чланица Европске уније.

III. САДРЖИНА ЗАКОНА - ОБЈАШЊЕЊЕ ОСНОВНИХ ПРАВНИХ ИНСТИТУТА И ПОЈЕДИНАЧНИХ РЕШЕЊА

Материја Нацрта закона подељена је у једанаест поглавља.

Поглавље I. Основне одредбе, садржи одредбе којима се утврђује предмет уређивања овог закона, одредбе којима се дефинишу основни појмови, као и одредбе којима се уређује која правна и физичка лица могу да обављају послове ревизије.

Чланом 1. утврђује се предмет уређивања овог закона.

Члан 2. садржи дефиниције главних појмова које су усаглашене са дефиницијама садржаним у новој Осмој директиви ЕУ (у даљем тексту: Директива). Закон дефинише појмове као што су: ревизија финансијских извештаја, ревизорски извештај, Међународни стандарди ревизије, Међународни рачуноводствени стандарди, законска ревизија, законски ревизор, ревизор државе чланице Европске уније, ревизор треће земље, ревизор групе, друштво за ревизију, мрежа, повезано ревизорско друштво и др.

Закон уређује и дефиницију друштва од јавног интереса у која спадају велика правна лица у смислу закона којим се уређује рачуноводство, јавна друштва у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, као и сва правна лица које Влада на предлог надлежног министарства прогласи правним лицима од јавног интереса за Републику Србију, независно од њихове величине.

Одредбама члана 3. прописано је да ревизију могу да обављају друштва за ревизију и самостални ревизори организовани као предузетници.

Ревизију могу да обављају друштва за ревизију која имају у радном односу са пуним радним временом запосленог најмање једног лиценцираног овлашћеног ревизора. Међутим, уколико друштво за ревизију има запослена мање од четири лиценцирана овлашћена ревизора не може да обавља ревизију редовних годишњих и консолидованих финансијских извештаја великих правних лица.

Ревизију могу да обављају и ревизорска друштва из држава чланица ЕУ која су у складу са овим законом добила дозволу за обављање ревизије од Одбора за јавни надзор, с тим да ће се до уласка Републике Србије у ЕУ, оснивати као домаћа друштва за ревизију (мораће да се региструју у Агенцији за привредне регистре у складу са прописима којима се уређују привредна друштва), а након уласка у ЕУ биће им довољна само дозвола за обављање ревизије коју издаје Одбор за јавни надзор.

Како би се постојећи кадровски капацитети у ревизији квантитативно и квалитативно побољшали, лиценцираним овлашћеним ревизорима је дозвољено да поједине послове у поступку ревизије повере и другим лицима која су запослена у друштву за ревизију, а која немају лиценцу за рад на пословима ревизије, под условом да је њихов рад планиран и надзиран од стране лиценцираног овлашћеног ревизора. Ова категорија запослених, с обзиром на стечена практична искуства у обављању ревизије представља базу из које ће се регрутовати будући лиценцирани овлашћени ревизори.

Поглавље II. Лиценцирани овлашћени ревизор (чл. 4 - 9.) садржи одредбе о лиценцираним овлашћеним ревизорима и условима за њихово овлашћивање за обављање услуга ревизије. С тим у вези, прописују услови за добијање лиценце за обављање ревизије, као и услови за одржавање, односно обнављање лиценце. Такође, прописана је садржина испита, тј. области које испит за стицање звања овлашћени ревизор у складу са овим законом и Директивом мора да садржи, као и могућност ослобађања од полагања једног или више испита из законом прописаних области. Одредбама ових чланова прописана је и обавеза да лиценцирани овлашћени ревизори похађају одговарајућу обуку у циљу континуираног професионалног усавршавања, а уређено је ко и под којим условима може да организује и спроводи ову врсту обуке. У овом делу садржане су и одредбе којима се прописују услови за овлашћивање ревизора држава чланица ЕУ, односно ревизора трећих земаља.

Поглавље III. Друштво за ревизију, самостални ревизор садржи опште одредбе о друштвима за ревизију, самосталним ревизорима и условима за њихово овлашћивање за обављање услуга ревизије

Сагласно чл. 10. и 11. друштво за ревизију, поред услова прописаних законом којим се уређују привредна друштва, мора да испуњава и посебне услове који се тичу пре свега власничке структуре и састава органа управљања друштва, с намером да доношење кључних одлука по питању ревизије буде у рукама ревизорске струке.

С тим у вези, у друштву за ревизију већину акција или удела у капиталу морају да имају друштва за ревизију, односно лиценцирани овлашћени ревизори.

Одредбама чл. 12 - 14. садржи одредбе којима се уређује поступак издавања дозвола друштвима за ревизију, односно самосталним ревизорима за обављање ревизије.

О издавању дозволе за обављање ревизије друштвима за ревизију и самосталним ревизорима одлучује Одбор за јавни надзор, у оквиру поступка који је уређен одредбама овог закона.

Одредбе чл. 15. и 16. односе се на самосталног ревизора.

Самостални ревизор као предузетник може да ради као појединац, уз ограничење да не може да врши ревизију редовних годишњих и консолидованих финансијских извештаја друштава од јавног интереса.

Самостални ревизор може бити истовремено оснивач само једне ревизорске канцеларије. Самостални ревизор не може бити у радном односу код другог послодавца, не може имати друге регистроване самосталне делатности или статус законског заступника, директора, члана или председника управног одбора, односно извршног одбора у правном лицу, члана управног, односно извршног одбора повезаног правног лица са правним лицем код кога се обавља ревизија, члана или председника извршног одбора банке, заступника државног капитала, стечајног управника, прокуристе и лица које уговором о раду има утврђену забрану конкуренције.

Чланом 17. прописана је обавеза да се друштво за ревизију, односно самостални ревизор осигура од одговорности за штету коју учини правном лицу код кога обавља ревизију у случају повреде уговора о ревизији, односно трећем лицу у случају повреде правила обављања ревизије.

Одредбама овог члана прописан је начин израчунавања најниже суме осигурања по основу које се плаћа премија осигурања. Износ најниже суме осигурања на основу које се плаћа премија осигурања за појединачни осигурани случај за сваку пословну годину сагласно овом члану, утврђује се као већи износ од следећих износа: од највише цене за услуге ревизије на основу појединачног уговора о ревизији помножено са 15 или од збира цена за услуге ревизије на основу свих уговора о ревизији, помножено са 2,5.

Појединачним осигураним случајем сматра се штета настала у вези са појединачним извештајем о ревизији.

ПРИМЕР - случај када је вредност свих закључених уговора, помножена са 2,5, већа од износа појединачно највећег уговора, помножено са 15:

Уколико би вредност свих закључених уговора износила 300.000 евра, полиса осигурања (најнижа сума осигурања) би гласила на 750.000 евра ($300.000 * 2,5$), а по том основу би друштво за ревизију на годишњем нивоу плаћало премију око 750 евра. То значи, да би у случају настанка штете друштво за осигурање покрило износ штете до 750.000 евра.

Одредбама члана 18. уводи се обавеза друштву за ревизију са само једним запосленим лиценцираним овлашћеним ревизором и самосталном ревизору да закључе уговор о сарадњи у којем са другим друштвом за ревизију, односно самосталним ревизором уговара да ће у случају ако због неспособности за рад лиценцираног овлашћеног ревизора, односно самосталног ревизора не буде могао да испуни своје обавезе из уговора о ревизији, то урадити друго друштво за ревизију, односно самостални ревизор у складу са овим законом.

Чланом 19. уводи се обавеза друштвима за ревизију која обављају ревизију друштва од јавног интереса да у року од три месеца од истека календарске године објаве на својој интернет страници или интернет страници Коморе годишњи извештај о транспарентности који ће садржати податке о правној форми ревизорског друштва, назив мреже ревизорских друштава којој дато ревизорско друштво припада, опис система контроле квалитета у оквиру друштва за ревизију, списак клијената од јавног интереса и друге податке у складу са овим законом.

Поглавље IV. Обављање ревизије садржи одредбе којима се регулишу правила за обављање ревизије, а која су усклађена са одговарајућим одредбама Директиве. Овим одредбама, прописују се права и обавезе обвезника ревизије у вези са обављањем ревизије, права и обавезе лиценцираних овлашћених ревизора, друштва за ревизију и самосталних ревизора у вези са обављањем ревизије, чувањем пословне тајне, као и забране и ограничења у вези са независношћу ових лица од обвезника ревизије, односно других корисника ревизорских услуга. Регулисано је питање уговарања ревизорских услуга и раскида уговора, као и питање уговарања накнаде за обављање ревизорских услуга. Уређује се начин састављања и садржина ревизорског извештаја, као и обавезе у вези са ревизијом консолидованих финансијских извештаја. Закон дефинише и неревизорске услуге које друштва за ревизију, односно самостални ревизори поред ревизије могу да пружају својим клијентима.

Сагласно члану 20. ревизија се обавља у складу са овим законом, другим законима који уређују ревизију финансијских извештаја код појединих правних лица, Међународним стандардима ревизије и Кодексом професионалне етике ревизора.

Чл. 21 - 25. садрже одредбе којима се уређују обвезници ревизије, права и обавезе обвезника ревизије, начин избора друштва за ревизију, форма и рок за закључење уговора којим се регулишу међусобна права и обавезе учесника у ревизорском послу, као и ограничења у вези са раскидом уговора.

Ревизија је обавезна за редовне годишње финансијске извештаје и консолидоване финансијске извештаје великих и средњих правних лица разврстаних у складу са законом којим се уређује рачуноводство, јавних друштава у складу са законом којим се уређује тржиште капитала независно од њихове величине, као и свих правних лица, односно предузетника чији укупан пословни приход остварен у претходној пословној години прелази 3.500.000 ЕУР у динарској противвредности.

Члан 26. садржи одредбе о радној документацији коју припрема лиценцирани овлашћени ревизор и на основу које издаје ревизорски извештај.

Чланом 27. прописана је обавеза чувања пословне тајне за сва лица која су у име друштва за ревизију била ангажована на пословима ревизије. На овај начин се сагласно овом закону и Директиви штити приватност клијената. Обавеза чувања пословне тајне примењује се како за време ангажмана на конкретној ревизији, тако и по завршетку ангажмана, без обзира да ли је лицима која подлежу обавези чувања пословне тајне престао радни однос у друштву за ревизију. Изузетак од обавезе чувања пословне тајне постоји када су подаци који представљају пословну тајну потребни за утврђивање чињеница у преткривичним или кривичним поступцима, као и када њихово достављање писаним путем затражи суд у кривичном или преткривичним поступку.

Одредбама члана 28. уређује се садржина и начин састављања ревизорског извештаја.

Члан 29. садржи одредбе у вези са ревизијом консолидованих финансијских извештаја.

Члан 30. уређује питања везана за уговарање ревизорске накнаде, као и ограничења у погледу уговарања, а све у циљу заштите принципа независности у обављању ревизије. С тим у вези, забрањено је свако условљавање одређивања висине ревизорске накнаде пружањем додатних услуга правном лицу код којег се врши ревизија.

Чланом 31. дефинишу се додатне неревизорске услуге које друштво за ревизију може да обавља поред ревизије финансијских извештаја.

Одредбама чл. 32 - 36. штити се принцип независности, тако што се дефинишу ситуације, односно случајеви у којима лиценцирани овлашћени ревизори, односно друштва за ревизију не могу да пружају услуге ревизије својим клијентима (забрана обављања ревизије).

Члан 37. уређује начин поступања и обавезе друштва за ревизију у случају када се у току обављања ревизије број запослених лиценцираних овлашћених ревизора смањи испод законом прописаног броја (запослена најмање четири лиценцирана овлашћена ревизора за ревизију редовних годишњих и консолидованих финансијских извештаја великих правних лица, односно један лиценцирани овлашћени ревизор за ревизију осталих правних лица).

Одредбама чл. 38 - 40. уводе се додатне обавезе и ограничења друштвима за ревизију у вези са обављањем ревизије, са намером заштите принципа независности у обављању ових послова, уз поштовање изграђеног међусобног поверења насталог дуготрајном пословном сарадњом. Сходно томе, друштва за ревизију су дужна да врше замену (ротацију) кључног ревизорског партнера, потписника ревизорског извештаја, најкасније сваке седме године од почетка ревизије код истог обвезника ревизије, осим ако посебним законом није друкчије уређено, с тим да кључни ревизорски партнер може поново да обавља ревизију код истог обвезника ревизије по истеку периода од најмање две године од датума потписивања последњег ревизорског извештаја.

Друштво за ревизију је дужно да извештава правно лице код којег обавља ревизију, односно Комисију за ревизију (одбор за праћење пословања) ако је правно лице образује, о кључним питањима која произлазе из обављања ревизије, а посебно о значајним недостацима интерне контроле у вези са процесом финансијског извештавања, као и да једном годишње, у писаном облику потврди своју независност према друштву од јавног интереса код којег обавља ревизију. Друштво за ревизију је дужно да обавести Комисију за ревизију друштва од јавног интереса о додатним услугама које пружа друштву од јавног

интереса, као и да расправља о могућим претњама његовој независности и заштитним механизмима против тих претњи.

Поглавље V. Комисија за ревизију у привредном друштву и интерни ревизор садржи одредбе о организацији и делокругу рада Комисије за ревизију (одбора за праћење пословања), као независног тела које су дужна да образују сва правна лица која припадају групи друштава од јавног интереса, као и одредбе које се односе на овлашћеног интерног ревизора.

Интерна ревизија је уређена у оној мери колико је потребно да се одржи континуитет са актуелним Законом о рачуноводству и ревизији у погледу сертификовања интерних ревизора и прописа који се с тим у вези ослањају овај закон. Нпр: Закон о привредним друштвима захтева од јавних акционарских друштава да најмање једно лице надлежно за унутрашњи надзор пословања мора испуњавати услове прописане за интерног ревизора у складу са законом којим се уређује рачуноводство и ревизија.

Такође, треба имати у виду да је основни предмет уређивања Нацрта закона о ревизији статутарна (екстерна) ревизија, која се према својој функцији и значају у великој мери разликује од интерне ревизије и као таква предмет је детаљног уређивања.

Нова Осма директива ЕУ чије одредбе смо дужни да имплементирамо у домаће прописе, уређује само материју статутарне (екстерне) ревизије. У делокругу директиве није уређивање интерне ревизије.

Сагласно члану 41. избор чланова Комисије за ревизију (одбора за праћење пословања), као и делокруг њеног рада прописани су законом којим се уређују привредна друштва. Комисија је овлашћена да у друштву од јавног интереса у оквиру којег је формирана, припрема, предлаже и проверава спровођење рачуноводствених политика и политика управљањем ризика, као и да врши надзор над финансијским извештавањем и системом унутрашњег надзора друштва. Такође, врши надзор над поступком ревизије, а овлашћена је и да предлаже и спроводи поступак избора друштва за ревизију, као и да обавља друге законом прописане послове.

Одредбама члана 42. прописују се услови за стицање звања овлашћени интерни ревизор. Сертификат о стеченом звању овлашћени интерни ревизор издаје Комора овлашћених ревизора.

Поглавље VI. Комора овлашћених ревизора садржи одредбе којима се ближе уређује правна форма Коморе овлашћених ревизора, прописују се њене надлежности, обавезе, унутрашња организација, начин финансирања, а дефинишу се и послови које је Комора у вршењу законом поверених овлашћења дужна да обавља.

Комора као професионално тело ревизора у Републици Србији, основана је 2006. године, Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, 46/06, 111/09 и 99/11 - др. закон), ради унапређења и развоја рачуноводствене и ревизорске професије, примене међународне рачуноводствене и ревизорске регулативе и хармонизације са том регулативом, заштите општег и појединачног интереса у обављању послова у тој области, организовања у пружању услуга у овој области, спровођења испита за стицање професионалног звања давања и одузимања лиценци за обављање послова ревизије финансијских извештаја, као и ради остваривања других циљева из области рачуноводства и ревизије.

Међутим, потреба за даљим јачањем постојећих институција одговорних за квалитет обављања ревизије у Републици Србији, довела је до тога да се новим законским решењем организација и надлежности Коморе дефинишу на другачији начин и да се с тим у вези ојача улога Коморе, пре свега у спровођењу надзора над квалитетом обављања ревизије. Комора ће поред послова које је обављала у складу са постојећим законским

решењем, обављати и послове које је до сада обављало министарство надлежно за послове финансија (послове у вези са пријемом и обрадом захтева за издавање и одузимање дозвола за рад предузећима за ревизију, вођењем Регистра предузећа за ревизију, као и надзора над радом предузећа за ревизију).

То значи да ће Комора у систем провере квалитета, поред лиценцираних овлашћених ревизора, чији квалитет рада према постојећем законском решењу контролише, укључити и друштва за ревизију.

Одредбама чл. 43. и 44. дефинише се улога Коморе, уређује се форма њеног организовања и дефинише њено чланство. Комора је у смислу овог закона дефинисана као независна професионална организација лиценцираних овлашћених ревизора запослених у друштвима за ревизију, друштва за ревизију и самосталних ревизора, која има својство правног лица, са правима, обавезама и одговорностима утврђеним овим законом и статутом. Законом су наведени послови које Комора обавља на основу поверених јавних овлашћења. Комора, такође, обавља и друге послове утврђене овим законом, статутом и другим актима Коморе.

Чланство у Комори обавезно је за друштва за ревизију, самосталне ревизоре и лиценциране овлашћене ревизоре запослене у друштву за ревизију, односно код самосталног ревизора.

Одредбама чл. 45 - 47. уређују се послови Коморе, као и обавезе у вези са чувањем пословне тајне.

С обзиром на јавни (општи) значај, послови које у оквиру својих надлежности обавља Комора могу се поделити на: поверене послове - чије је обављање због свог јавног значаја предмет надзора министарства надлежног за послове финансија и Одбора за јавни надзор и остале послове.

Сви ови послови се са аспекта сродности могу поделити у неколико група. Једна група обухвата послове везане за доношење и објављивање одговарајуће регулативе из области ревизије. Другу групу послова чине послови везани за организацију и спровођење испита за стицање звања овлашћени ревизор, послови везани за пријем и обраду захтева за лиценцирање, односно давање дозвола за обављање ревизије, као и послови везани за спровођење обуке за континуирано професионално усавршавање. Трећа група послова везана је за вођење одговарајућих регистара. Четврта група послова односи се на спровођење контроле квалитета обављених ревизија као и на предузимање потребних активности како би се утврђене неправилности исправиле и санкционисале.

Одредбама чл. 48 - 51. уређује се финансирање Коморе, садржина статута као највишег општег акта Коморе, а уређују се и питања везана за објављивање општих аката Коморе.

Одредбама чл. 52 - 60. уређује се састав и делокруг рада органа Коморе. Комора има Скупштину, Савет, Надзорни одбор, Генералног секретара, Етички одбор и Комисију за контролу квалитета, а може да образује и друге органе.

Одредбама члана 61. прописане су врсте регистара које Комора овлашћених ревизора води. Комора води: Регистар чланова Коморе, Регистар друштва за ревизију и самосталних ревизора, Регистар лиценцираних овлашћених ревизора и Регистар изречених мера. Регистри су јавне књиге које се воде на српском језику, редовно ажурирају и објављују на интернет страници Коморе.

Одредбама чл. 62. и 63. уређује се садржина Регистра друштва за ревизију и самосталних ревизора и Регистра лиценцираних овлашћених ревизора. Садржина регистара у потпуности је усаглашена са захтевима Директиве.

Чланови 64. и 65. садрже одредбе о околностима које могу довести до брисања друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора из одговарајућих регистара Коморе.

Друштво за ревизију, односно самостални ревизор брише се из Регистра: ако оснивач донесе одлуку о престанку обављања делатности ревизије финансијских извештаја; у случају престанка привредног друштва, односно предузетника у складу са законом којим се уређују привредна друштва; ако им је одузета дозвола за обављање ревизије; као и ако је друштву за ревизију, односно самосталном ревизору одлуком надлежног суда забрањено обављање делатности ревизије.

Лиценцирани овлашћени ревизор се брише из Регистра: на лични захтев, ако му је одузета лиценца за обављање ревизије, у случају губитка пословне способности или у случају смрти.

Брисањем из регистара Коморе, субјектима брисања се уједно одузима и дозвола, односно лиценца за рад.

Чланом 66. уређена је минимална садржина извештаја који су друштва за ревизију, односно самостални ревизори дужни да најмање једном годишње (годишњи извештај) достављају Комори овлашћених ревизора.

Сагласно одредбама члана 67. Комора овлашћених ревизора дужна је да обавештава јавност о свим питањима из своје надлежности. Такође, дужна је да обавештава Одбор за јавни надзор, као и друге надлежне органе и институције о дисциплинским поступцима који се воде против чланова Коморе, као и о поступцима издавања, обнављања или одузимања лиценци, односно дозвола за обављање послова ревизије ако се у тим поступцима установи да постоји сумња да је извршено кривично дело.

У складу са одредбама члана 68. надзор над законитошћу рада и аката Коморе овлашћених ревизора врши министарство надлежно за послове финансија. У оквиру ове врсте надзора Министарство може да тражи од Коморе одговарајуће извештаје и податке потребне за надзор, као и да изврши непосредан увид у рад Коморе. У погледу надзора над повереним пословима и врстама мера које се могу предузети примењују се одредбе закона којима се уређује дружавна управа.

Поглавље VII. Контрола квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора садржи одредбе којима се уређује појам и предмет контроле квалитета рада, одређује се тело надлежно за спровођење контроле и прописују услови за обављање контроле квалитета рада. У оквиру овог поглавља обрађена је материја везана за примену и поштовање процесних правила у поступку контроле, као и материја у вези са правима и обавезама овлашћених лица надзорног органа, односно контролисаних лица. Такође, прописане су и различите врсте мера које се могу предузети у поступку надзора над радом друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора.

Сагласно одредбама чл. 69 - 72. контролу квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора врши Комора овлашћених ревизора преко овлашћених лица (контролора) која имају звање лиценцирани овлашћени ревизор, запослена су у Комори и испуњавају остале услове у складу са овим законом. Контролори се образују по посебном програму Коморе на који сагласност даје министарство надлежно за послове финансија по прибављеном мишљењу Одбора за јавни надзор.

Контрола се врши на објективан начин и у поступку који искључује било какав сукоб интереса између лица која врше проверу квалитета рада и контролисаног лица.

Суштина ове контроле је да покаже у којој мери се у поступку ревизије поштују одредбе овог закона, Међународних стандарда ревизије и других правила ревизорске струке.

У поступку контроле проверавају се све чињенице и околности везане за издавање дозволе, односно лиценце за обављање ревизије, као и исправност уписа у одговарајуће регистре Коморе. Такође, проверавају се све кадровске, организационе и техничке могућности контролисаних лица у вези са обављањем ревизије, вредност и врста уговорених накнада, а врши се и провера свих извештаја и података који се сагласно овом закону достављају Комори.

Контрола квалитета рада код друштава за ревизију и самосталних ревизора врши се најмање једном у шест година, а код друштва за ревизију које обавља ревизију друштава од јавног интереса најмање једном у три године.

Одредбама чл. 73. и 74. уређују се права и обавезе контролисаних лица, као и овлашћених лица Коморе у вези са вршењем контроле. У складу са тим, друштво за ревизију код кога се врши контрола квалитета рада дужно је да у свом седишту, омогући овлашћеном лицу Коморе преглед ревизорских извештаја и радне документације на основу које су ревизорски извештаји састављени.

Овлашћено лице Коморе дужно је да о обављеној контроли састави извештај који садржи значајне налазе и закључке и да га достави друштву за ревизију, односно самосталном ревизору код којег се врши контрола квалитета, као и Одбору за јавни надзор.

Чл. 75 - 85. садрже одредбе о врстама мера које се у поступку контроле квалитета рада могу предузети према друштвима за ревизију, односно самосталним ревизорима.

Прописане су мере које се у зависности од тежине учињених повреда Закона и правила ревизије, могу изрећи друштвима за ревизију, односно самосталним ревизорима. Мере изриче Одбор за јавни надзор, на основу извештаја о обављеној контроли квалитета и препоруке Коморе овлашћених ревизора за предузимање конкретне мере. Сагласно овом закону, могу се изрећи следеће мере:

- за лакше повреде, овлашћено лице издаје се налог за отклањање неправилности,
- додатне мере се изричу у случају тежих повреда законских одредби и правила ревизије. Изричу се у ситуацији када друштво за ревизију не поступа у складу са налогом за отклањање неправилности, као и када је против лиценцираног овлашћеног ревизора који у друштву за ревизију обавља послове ревизије започет поступак за одузимање лиценце,

- непоштовање налога за отклањање неправилности и изречених додатних мера неизоставно води ка најригорознијој од свих мера, одузимању дозволе. Поред ове ситуације, мера одузимања дозволе за обављање ревизије, изриче се друштву за ревизију када престане да испуњава законом прописане услове у погледу власничке структуре и управљања друштвом, уколико је добило дозволу навођењем неистинитих података, када се број лиценцираних овлашћених ревизора смањи испод законског минимума, а у року од три месеца се њихов број не повећа до законског минимума, као и у ситуацији ако састави ревизорски извештај који се не заснива на стварним чињеницама,

- међутим, пре коначног одузимања дозволе, друштву за ревизију се може изрећи мера условног одузимања дозволе, под условом да друштво за ревизију у периоду који одреди Одбор за јавни надзор, а који не може бити краћи од шест месеци нити дужи од две године, не учини нову повреду овог закона код обављања ревизије.

Изречене мере се обелодањују у Регистру изречених мера.

Одредбама чл. 86 - 89. прописују се мере које се у поступку контроле квалитета могу предузети према лиценцираним овлашћеним ревизорима уколико се утврди да су својим радом кршили правила ревизије прописана овим законом, Међународним стандардима ревизије и другим правилима ревизорске струке.

У зависности од тежине повреде правила ревизије, мере се могу поделити у више група.

За лакше повреде правила ревизије, Одбор за јавни надзор издаје налог за отклањање неправилности, а опомена се изриче ако лиценцирани овлашћени ревизор не поступа у складу са правилима ревизије и нема услова за одузимање лиценце, односно за условно одузимање лиценце.

За теже повреде овог закона поред налога за отклањање неправилности и опомене, може се изрећи мера условног одузимања лиценце, док се за најтеже повреде закона одузима лиценца.

Постоје две врсте разлога за одузимање лиценце овлашћеним ревизорима. Једну врсту чине разлози који нису у непосредној вези са обављањем послова ревизије и у том случају лиценца се одузима ако је добијена навођењем неистинитих података, као и у ситуацији ако је лице правоснажно осуђено за кривична дела која га чине недостојним за обављање ових послова.

Другу врсту чине разлози који су у непосредној вези са обављањем послова ревизије и у том случају лиценца се одузима овлашћеном ревизору ако крши забрану обављања ревизије код појединих правних лица, односно ако крши забрану обављања функција у органима управљања друштва од јавних интереса у прописаном року. Лиценца ће такође бити одузета ако овлашћени ревизор поступа супротно правилима ревизије и ако због тога извештај о ревизији који је потписао садржи недостатке, односно доводи у заблуду кориснике ревизорског извештаја, ако не поштује обавезу заштите поверљивих података, као и ако не поступа у складу са одредбама овог закона и других прописа који уређују ревизију.

Изречене мере обелодањују се у Регистру изречених мера.

Поглавље VIII. Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије (чл. 90 - 96.) садржи одредбе о оснивању, организацији и делокругу рада Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије.

На нивоу Европске уније дошло је до интезивирања захтева да представници јавног интереса (држава) учествују у надзору над ревизорском професијом кроз механизам јавног надзора којим ће се пратити процеси који се одвијају унутар професије, са циљем стицања уверења да професија делује у јавном интересу.

С тим у вези, Влада Републике Србије оснива Одбор за јавни надзор (комисију) у циљу заштите јавног интереса у раду Коморе овлашћених ревизора, друштва за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора.

Чланове Одбора за јавни надзор именује Влада, на период од четири године, с тим да иста лица могу бити поново изабрана на ову функцију највише још једанпут.

Висину накнаде за рад чланова Одбора за јавни надзор утврђује Влада на предлог министарства надлежног за послове финансија.

Чланови овог тела, с обзиром на значај послова које обављају морају да испуњавају посебне услове за именовање. Пре свега, за кандидате могу бити предложена лица која су факултетски образована и имају најмање пет година радног искуства на руководећем положају остварено у областима релевантним за обављање послова из надлежности овог тела (рачуноводство, ревизија, финансије или право) или имају осам година радног искуства у овим областима.

Најважније је да ова лица с обзиром на своју функцију и надлежности буду независна како од лица која пружају ревизорске услуге, тако и од Коморе као тела које је надлежно за лицензирање и контролу квалитета рада тих лица. То значи да радом овог тела морају да управљају „непрактичари”, односно да већину чланова овог тела морају чинити стручњаци „непрактичари”, који нису запослени у Комори и нису чланови извршних органа Коморе. „Непрактичарем” се сагласно овом закону и Директиви сматра физичко лице које најмање три године пре ангажовања у Одбору за јавни надзор, није вршило законске ревизије, није имало право гласа у друштву за ревизију, није било члан органа управљања друштва за ревизију и није било запослено или на било који други начин повезано са друштвом за ревизију. Чланови Одбора за јавни надзор имају обавезу да поштују правила у вези са заштитом података, а обавеза важи како за садашње тако и за бивше чланове.

Одбор за јавни надзор надзире Комору у обављању законом поверених послова, а поседује и механизме и средства да овај надзор учини ефикасним. У складу са тим, контролише Комору у спровођењу програма за полагање испита за звање овлашћени ревизор, у спровођењу поступка који претходи издавању и одузимању лиценци за рад овлашћеним ревизорима, односно издавању и одузимању дозвола за рад друштвима за ревизију, као и над активностима везаним за регистрацију лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију. Ово тело надзире Комору и у обављању континуираног професионалног усавршавања лиценцираних овлашћених ревизора, контроли примене Међународних стандарда ревизије и стандарда о питањима професионалне етике, као и у спровођењу система контроле квалитета над обављањем ревизије. Такође, Одбор за јавни надзор одлучује о издавању, обнављању и одузимању лиценци овлашћеним ревизорима, као и издавању и одузимању дозвола за обављање ревизије друштвима за ревизију и самосталним ревизорима. Одбор за јавни надзор овлашћен је да одлучује о изрицању мера друштвима за ревизију, самосталним ревизорима и лиценцираним овлашћеним ревизорима уколико се у законом прописаном поступку утврди да су кршили одредбе овог закона.

Закон предвиђа више механизма за спровођење контроле. Одбор за јавни надзор кроз механизам давања мишљења на општа акта Коморе, утиче на садржину и квалитет тих аката, а може и да предложи поништавање или укидање аката који су донети супротно одредбама овог закона. Такође, може да предложи министарству надлежном за послове финансија као органу који је законом овлашћен да врши надзор над законитошћу рада и аката Коморе, непосредни преглед документације и учествовање у активностима Коморе у вршењу законом поверених послова, односно да предлаже ванредне провере квалитета обављања ревизије.

Одбор за јавни надзор располаже широким спектром мера које може да предузме уколико оцени да постоји основана сумња да су учињене одређене незаконитости и неправилности у раду Коморе. У складу са тим, може да затражи од Коморе, извештаје и друге податке као доказ о уоченим неправилностима, као и да предложи мере ради њиховог отклањања. Такође, може да покрене поступак за утврђивање одговорности чланова органа и запослених у Комори, као и да предложи сазивање Скупштине Коморе, односно да предузме и друге мере из своје надлежности.

Поглавље IX. Међународна сарадња садржи одредбе којима се уређују питања сарадње у области ревизије, између надлежних домаћих и надлежних институција држава чланица ЕУ, односно трећих земаља, као и друга питања у вези са међународном сарадњом. Међународна сарадња је уређена у складу са Директивом.

Питање међународне сарадње у области ревизије, посебно добија на значају када се има у виду да у нашој земљи послује све већи број мултинационалних компанија, чији финансијски извештаји подлежу обавезној ревизији како на нивоу појединачних правних лица чланица компанија, тако и на нивоу самих компанија као матичних правних лица.

Одредбама чл. 97. и 98. уређују се сарадња Одбора за јавни надзор са одговарајућим телима држава чланица ЕУ. С тим у вези, Одбор за јавни надзор пружа помоћ, доставља информације и сарађује са надлежним телима држава чланица одговорним за одобрење, регистрацију, проверу квалитета рада и надзор ревизора и ревизорских друштава држава чланица. Изузетак од обавезе сарадње постоји у ситуацији кад би таква сарадња могла негативно да утиче на суверенитет, безбедност или јавни поредак Републике Србије, а прописани су и остали случајеви у којима се овај изузетак примењује.

Одредбама чл. 99. и 100. уређује се сарадња Одбора за јавни надзор са одговарајућим телима трећих земаља, као и питања у вези са регистрацијом ревизора и ревизорских друштава трећих земаља за обављање услуга ревизије у Републици Србији.

Сложеност ревизија мултинационалних компанија захтева добру сарадњу домаћег тела надлежног за надзор над обављањем ревизије са одговарајућим надзорним телима трећих земаља. С тим у вези посредством Одбора за јавни надзор, надлежним телима трећих земаља омогућен је приступ радним папирима и другој документацији у државини домаћих лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију под законом прописаним условима. Такође, предвиђени су и случајеви директне комуникације домаћих лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију са надлежним телима трећих држава, као и изузеци од могуће сарадње и то пре свега у ситуацијама када би таква сарадња могла негативно да утиче на суверенитет, безбедност или јавни поредак Републике Србије.

Ревизори и ревизорска друштва трећих земаља, која врше ревизију правних лица из трећих земаља која су укључена на регулисано тржиште хартија од вредности у Републици Србији, региструју се у складу са одредбама овог закона. Регистроване ревизоре и ревизорска друштва трећих земаља Одбор за јавни надзор и Комора укључује у свој систем надзора, односно контроле квалитета и у свој систем изрицања мера надзора.

Поглавље X. Казнене одредбе (чл. 101 - 108.) садржи одредбе о казнама које су могу изрећи у случају кршења, односно непоштовања одредби овог закона.

Друштва за ревизију, самостални ревизори и лиценцирани овлашћени ревизори поред санкција (мера) које им могу бити изречене у поступку надзора од стране овлашћених надзорних тела, такође могу бити процесуирани и новчано кажњени за радње које у складу са овим законом имају обележја привредног преступа, односно прекршаја.

Новчано могу бити кажњени и обвезници ревизије који не поштују одредбе овог закона, као и Комора овлашћених ревизора у случају да своје обавезе не испуњава у складу са овим законом.

Поглавље XI. Прелазне и завршне одредбе садржи одредбе којима се успоставља континуитет са постојећом регулативом у области ревизије, а прописује се и време ступања на снагу одредби овог закона и престанак примене досадашње регулативе.

Одредбама чл. 109. и 110. регулишу се питања везана за почетак рада Одбора за јавни надзор, као и питања у вези усклађивања пословања Коморе овлашћених ревизора са одредбама овог закона.

Сагласно члану 111. предузећа за ревизију имају рок од годину дана да своје пословање ускладе са одредбама овог закона. Дозволе за рад које су предузећа за ревизију добила од министарства надлежног за послове финансија до ступања на снагу овог закона,

важе до добијања дозволе за обаљање ревизије у складу са овим законским решењем, а најдаље годину дана од његовог ступања на снагу овог закона.

Одредбама члана 112. прописано је да се лицима која су до дана ступања на снагу овог закона стекла професионално звање овлашћени ревизор, односно овлашћени интерни ревизор у складу са Законом о рачуноводству и ревизији који је важио до дана ступања на снагу овог закона, признаје се стручно звање овлашћени ревизор, односно овлашћени интерни ревизор у складу са овим законом. Лиценце издате по старом закону важе до истека периода на који су издате и могу се продужити у складу са одредбама овог (новог закона).

Одредбама члана 113. утврђује се примена прописа и рок за окончање поступака који су започети пре ступања на снагу овог закона.

Одредбама члана 114. предвиђа се одложена примена појединих одредби овог закона. С тим у вези, одредбе којима се утврђују рок за закључивање и садржина уговора о обављању ревизије, критеријуми за осигурање од одговорности за штету која може настати у вези са обављањем ревизије, одредбе којима се уређује обавеза ревизије (обвезници ревизије), као и одредбе којима се забрањује обављања ревизије у Законом предвиђеним ситуацијама, примењују се почев од ревизије финансијских извештаја за 2014. годину.

Сагласно члану 115. рок за замену лиценцираног овлашћеног ревизора, потписника ревизорског извештаја, почиње да тече од прве обављене ревизије финансијских извештаја код истог обвезника ревизије у складу са актуелним законом из 2006. године, који престаје да важи ступањем на снагу овог закона.

Чланом 116. предвиђено је да се до дана пријема Републике Србије у Европску унију на сарадњу са државама чланицама примењују одредбе овог закона којима се уређује сарадња са трећим земљама. До уласка Републике Србије у Европску унију, на ревизоре и ревизорска друштва држава чланица примењиваће се одредбе овог закона које се односе на ревизоре и ревизорска друштва трећих земаља.

Одредбама члана 117. предвиђено је да ће се до доношења подзаконских аката на основу овог закона, примењивати подзаконска акта донета на основу Закона о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС”, 46/06, 111/09 и 99/11 - др. закон).

Члан 118. садржи завршну одредбу којом се прописује да закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”.