

УДК/UDC 339.923:657.6(497.11)(497.6)

*Проф. др Љубиша Дабић*

Економски факултет Универзитета у Београду

## **ПРАВНИ ПОЛОЖАЈ ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ** **Хармонизација прописа Србије и Републике Српске** **са правом Европске уније**

*У раду аутор анализира, с једне стране, новодонета законска решења (2013) о правном положају друштава за ревизију у Србији и важећа решења у Републици Српској (из 2009, са изменама и допунама 2011) и, с друге стране, утврђује степен њихове хармонизације са релевантним прописима Европске уније, првенствено са Директивом 2006/43/ЕС. У овом истраживању заступљен је упоредноправни метод. Пореде се правна решења Србије и Републике Српске, прво са решењима Европске уније, а затим и спорадично са решењима земаља у окружењу (Словенија, Хрватска, Македонија, Црна Гора).*

*Директивом 2006/43/ЕС предвиђено је да ревизију могу обављати физичка лица као „законски ревизори“, који су уписани у одговарајући регистар, и „ревизорска друштва“, као правна лица или било који други субјект, независно од његове правне форме, која су овлашћена од стране надлежног органа државе чланице ЕУ да врше законску ревизију.*

*У раду аутор разматра више релевантних питања, и то: појмовно одређење, оснивање, правна форма и статус друштва за ревизију; услови под којима привредно друштво може обављати ревизију; сукоб интереса и независност друштва за ревизију.*

**Кључне речи:** Друштво за ревизију; Законска ревизија; Директива 2006/43/ЕС; Хармонизација прописа.

### **1. ОПШТА РАЗМАТРАЊА**

У историјском контексту, за наш предмет разматрања од значаја је поменути да је на нивоу Европске уније (ЕУ), у области рачуноводства

---

Љубиша Дабић, [ljadabic@ekof.bg.ac.rs](mailto:ljadabic@ekof.bg.ac.rs).

и ревизије, од секундарних извора права најпре донета Четврта директива ЕУ 78/660 о годишњим рачунима неких од облика компанија, затим Седма директива ЕУ 83/349 о консолидованим финансијским извештајима<sup>1</sup> и, на крају, Осма директива ЕУ 84/252 о лиценцирању лица одговорних за вршење законске ревизије рачуноводствених докумената.<sup>2</sup> До данас, све поменуте директиве биле су предмет измена и допуна.

Донете директиве о финансијским извештајима захтевале су да извештаји буду предмет ревизије једног или више овлашћених лица за вршење ревизије. Међутим, одсуство хармонизованог приступа законској ревизији на нивоу Уније представљало је разлог да Европска комисија својим дописом из 1998. године, под називом „Законска ревизија у Европској унији, пут напред“,<sup>3</sup> предложи образовање Комитета за ревизију који ће, у сарадњи са ревизорском професијом и државама чланицама формулисати правце деловања у будућности у области ревизије. На основу рада овог комитета, Европска комисија је 2000. године донела Препоруку о контроли квалитета за законског ревизора у Европској унији,<sup>4</sup> а већ 2002. године Препоруку о независности законских ревизора у Европској унији.<sup>5</sup> Наведене активности су допринеле да дође до замене Осме директиве новом – Директивом ЕУ 2006/43 о законској ревизији годишњих и консолидованих финансијских извештаја.<sup>6</sup> Њеним доношењем постављени су циљеви остваривања високог степена, мада не потпуне, хармонизације захтева о законској ревизији, уз могућност да државе чланице могу поставити строже захтеве у погледу законске ревизије у својим правним системима, под условом да то није у супротности са садржином ове директиве.

---

<sup>1</sup> Европска унија је донела још две директиве у вези са наведеном материјом: Директиву 86/674/ЕЕС о годишњим и консолидованим рачунима банака и других финансијских организација и Директиву 91/674/ЕЕС о годишњим и консолидованим рачунима осигуравајућих друштава.

<sup>2</sup> Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents. *OJ L* 126/ 20–26.

<sup>3</sup> Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/03), *OJ C* 143/12.

<sup>4</sup> Commission recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements (*notified under document number C(2000) 3304*), *OJ L* 91/91.

<sup>5</sup> Commission recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (*notified under document number C(2002) 1873*), *OJ L* 191/22.

<sup>6</sup> Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, *OJ L* 157/87–107 (Директива 2006/43/EC).

Доношење Закона о ревизији (2013) у праву Србије<sup>7</sup> имало је, најпре, за непосредну последицу раздвајање законске материје о ревизији и о рачуноводству у два посебна закона. Затим, по први пут је остварен висок степен усклађености законодавства Србије у овој области са законодавством ЕУ. Даље, овим законом је на свеобухватнији начин уређена материја обављања обавезне законске ревизије финансијских извештаја и њено хармонизовање са прописима ЕУ, посебно у вези следећих питања: лиценцирање ревизора; увођење самосталног ревизора; контрола квалитета обављања ревизије; надзор над радом друштава за ревизију и др. Надаље, творци посебног Закона о ревизији очекују да се применом његових решења подигне квалитет и поверење у ревизорске извештаје у Србији, што треба позитивно да се одрази на све привредне субјекте, државне органе и институције, али и на стране и домаће инвеститоре. Законска решења о ревизији по први пут омогућавају спровођење контроле квалитета над радом друштава за ревизију, у складу са захтевима Директиве 2006/43/ЕС. Такође, на нивоу ЕУ дошло је до појачаног захтева да представници државе учествују у надзирању ревизорске професије (вршење јавног надзора) ради стварања уверења да ова професија делује у јавном интересу. Ради хармонизације прописа Србије са одговарајућом директивом ЕУ, законодавац је предвидео образовање посебног тела – Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије, који ће обављати други ниво јавног надзора над радом друштава за ревизију.

У поступку доношења Закона о ревизији и Закона о рачуноводству<sup>8</sup> у праву Србије, било је и критичара предложених и усвојених решења.

У праву Републике Српске, први Закон о рачуноводству и ревизији донет је 2005. године,<sup>9</sup> а пре тога је био на снази Закон о рачуноводству (1999).<sup>10</sup> Закон из 2005. године био је начелан и кратак, јер је имао само 20 чланова. У односу на њега, новодонети Закон о рачуноводству и ревизији (2009)<sup>11</sup> је обимнији, садржајнији, систематичнији и са квалитетнијим решењима. У поступку његовог доношења водило се рачуна о његовој усаглашености са Законом о рачуноводству и ревизији Босне и Херцеговине,<sup>12</sup> као и са одговарајућим директивама ЕУ. Међутим, он је само делимично хармонизован са релевантним прописима ЕУ. Поједини аутори су након његовог доношења истицали да његови ефекти не зависе само од његове „концептуализације и кодификације“, већ ће у

---

<sup>7</sup> Закон о ревизији, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 62/13.

<sup>8</sup> Закон о рачуноводству, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 62/13.

<sup>9</sup> Закон о рачуноводству и ревизији, *Службени гласник РС*, бр. 67/05.

<sup>10</sup> Закон о рачуноводству, *Службени гласник РС*, бр. 18/99 и 62/02.

<sup>11</sup> Закон о рачуноводству и ревизији, *Службени гласник РС*, бр. 36/09 и 52/11.

<sup>12</sup> *Zakon o računovodstvu i reviziji BiH, Službeni glasnik BiH*, бр. 42/04.

великој мери зависити од „квалитета и целовитости његове примене“.<sup>13</sup> Измене и допуне предметног закона 2011. године<sup>14</sup> имале су за циљ додатно усаглашавање домаће регулативе са захтевима комунитарног права, а истовремено су створене законске претпоставке за квалитетну ревизију финансијских извештаја. Између осталог, тим допунама су дефинисани „субјекти од јавног интереса“ и „објављивање годишњег извештаја о транспарентности субјеката од јавног интереса од стране привредног друштва за ревизију“.<sup>15</sup>

Новим Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске (2009) „прецизно“ су регулисана одређена питања која налажу директиве ЕУ, а која нису уопште или нису на такав начин била обухваћена претходним законом. Између осталог, проширује се круг предузећа чији финансијски извештаји подлежу обавезној ревизији.<sup>16</sup> По другим ауторима, предметни закон обухвата решења која су у значајној мери усаглашена са захтевима из четврте, седме и осме директиве ЕУ.<sup>17</sup>

У континентално-европском правном систему слободне професије су се традиционално обављале индивидуално, тј. њих су обављала искључиво физичка лица (лекари, адвокати, јавни бележници, ветеринари, ревизори, и др.). Временом, дошло је до заједничког обављања слободних професија у форми грађанских друштава.<sup>18</sup> Такође, њихово обављање није се квалификовало као обављање трговинске делатности. У Европи се слободне професије и данас доминантно обављају као индивидуалне делатности од стране физичких лица, што представља једно од њихових обележја. Међутим, савремене друштвене промене довеле су до значајних промена у правном положају слободних професија, начину њиховог обављања и правним облицима у којима се обављају.<sup>19</sup>

---

<sup>13</sup> Д. Микеревић, „Шанса новог Закона о рачуноводству и ревизији – Да ли ће и у којој мјери бити искоришћене?“, *Финрар* 4/2009, 7.

<sup>14</sup> Закон о изменама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији, *Службени гласник РС*, бр. 52/11.

<sup>15</sup> Детаљније вид.: Д. Шњегота, „Извјештај о транспарентности у функцији повећања квалитета ревизије у Републици Српској“, *Финрар* 11/2011, 4–11.

<sup>16</sup> Д. Микеревић, 7–9.

<sup>17</sup> Д. Шњегота, „Организација система књиговодства и рачуноводства у складу са актуелним Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске“, *Финрар* 6/2009, 4.

<sup>18</sup> Крајем XVIII века, у Енглеској се налази на почетке ревизорске службе у савременом смислу. Дошло је до оснивања института и завода, а најпознатији је онај основан у Енглеској и Шкотској (нешто касније и у Велсу) под називом Институт овлашћених ревизора (*Institute of Chartered Accountants*).

<sup>19</sup> В. Korže, „Združevanje nosilcev svobodnih poklicev zaradi skupnega izvajanja dejavnosti“, *Pravnik* 9-10/2000, 718.

У правним системима тржишне привреде послове ревизије финансијских извештаја врше ревизори, који су правно организовани у форми за индивидуално предузетништво или те послове обављају организовани у неки од облика за колективно предузетништво. Осмом директивом 84/253/ЕЕС било је предвиђено да законску ревизију могу обављати физичка лица као овлашћени ревизори, који су уписани у регистар, и правна лица организована у неки од облика привредних друштава.<sup>20</sup> За разлику од решења у праву ЕУ, у праву Србије Законом о рачуноводству и ревизији (2006) било је предвиђено да делатност ревизије могу обављати само предузећа за ревизију.<sup>21</sup> Овакво законско решење није било у сагласности са одредбама тадашње Осме директиве ЕУ. Оно је било нееластично, јер није имало у виду да је ревизија слободна професија, онемогућавало је samozapošljavanje физичких лица која су имала професионално звање овлашћеног ревизора и штитило је у пракси монопол четири велике ревизорске куће. У Републици Српској се до данас опстаје на решењу да ревизију финансијских извештаја обављају искључиво привредна друштва за ревизију.<sup>22</sup> Сматра се да постоји опште мишљење да је ревизија у Републици Српској још увек нова област и да би увођење самосталног ревизора предузетника ослабило квалитет самог поступка ревизије и независност коју мора да има ревизор.<sup>23</sup>

Директивом 2006/43/ЕС, којом су уређена правила која се односе на законску ревизију годишњих и консолидованих финансијских извештаја, предвиђено је да ревизију могу обављати физичка лица као „законски ревизори“, који су уписани у одговарајући регистар, и „ревизорска друштва“, као правна лица или било који други субјект, независно од његове правне форме, која су овлашћена од стране надлежног органа државе чланице ЕУ да врше законску ревизију.<sup>24</sup> Битно је да се истакне да законску ревизију могу да обављају само законски ревизори и ревизорска друштва који имају лиценцу државе чланице у којој врше законску ревизију, а одређивање услова за лица која могу да обављају послове законске ревизије препуштено је унутрашњим прописима држава чланица ЕУ.

У наставку овог рада биће речи искључиво о питањима која су релевантна за статус друштва за ревизију.

---

<sup>20</sup> Осма директива 84/253/ЕЕС, чл. 1, ст. 2.

<sup>21</sup> Закон о рачуноводству и ревизији, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 46/06 и 111/09, чл. 40–49.

<sup>22</sup> Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 29, ст. 1.

<sup>23</sup> Д. Микеревић, 9.

<sup>24</sup> Директива 2006/43/ЕС, чл. 2, ст. 1, тач. 2 и 3.

## 2. ПОЈМОВНО ОДРЕЂЕЊЕ ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ

У упоредном праву постоје различити називи за колективне предузетнике који врше ревизију. На пример, у македонском<sup>25</sup> и црногорском<sup>26</sup> праву израз „друштво за ревизију“, у комунитарном,<sup>27</sup> словеначком<sup>28</sup> и хрватском<sup>29</sup> „ревизорско друштво“, у немачком<sup>30</sup> „друштво за привредно испитивање“, који су само законски изрази иза којих стоји нека од правних форми за привредна (трговачка) друштва.

У праву Србије, законски израз је „друштво за ревизију“, а осим њега законодавац познаје још два израза: „ревизорско друштво државе чланице ЕУ“ и „ревизорско друштво треће земље“. У Републици Српској, у употреби је израз „привредно друштво за ревизију“.<sup>31</sup> У претходно важећим прописима у Србији и Републици Српској коришћен је израз „предузеће за ревизију“.

У праву Србије, привредно друштво које нема дозволу за обављање послова ревизије не може користити назив „ревизија“, а у праву Црне Горе, друштво које није добило дозволу за рад у свом називу не сме садржавати назив „друштво за ревизију“.<sup>32</sup>

У праву ЕУ, ревизорско друштво се дефинише на уопштен начин, како би таква дефиниција могла да одговори свим специфичностима правних система њених држава чланица. Због тога, ревизорско друштво се дефинише као правно лице или било који други субјект, независно од његове правне форме, које је овлашћено од стране надлежних органа држава чланица да врши законску ревизију.<sup>33</sup>

И у праву Србије друштво за ревизију дефинише се на општи начин као привредно друштво са седиштем у Србији, основано у складу са Законом о привредним друштвима и Законом о ревизији и има важећу дозволу за обављање ревизије.<sup>34</sup> Међутим, у праву Републике Српске,

---

<sup>25</sup> Закон за ревизија, *Службен весник на Р. Македонија*, бр. 158/10 и 135/11, чл. 4, ст. 1, тач. 7.

<sup>26</sup> Закон о рачуноводству и ревизији, *Службени лист РЦГ*, бр. 69/08 и 32/11, чл. 2, ст. 1, ал. 1.

<sup>27</sup> Директива 2006/43/ЕЦ, чл. 2, ст. 1, тач. 3.

<sup>28</sup> Закон о revidiranju, *Uradni list R. Slovenije*, бр. 65/08, чл. 3, ст. 1, тач. 10.

<sup>29</sup> Закон о reviziji, *Narone novine R. Hrvatske*, бр. 146/05, 139/08 и 144/12, чл. 3, ст. 1, ал. 1.

<sup>30</sup> Б. Виторовић, „Законска регулатива независне рачуноводствене ревизије у Немачкој“, *Књиговодство* 6/1995, 25–27.

<sup>31</sup> Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 29, ст. 1.

<sup>32</sup> Вид.: Закон о ревизији, чл. 13, ст. 3 и Закон о рачуноводству и ревизији, чл. 16к, ст. 4.

<sup>33</sup> Директива 2006/43/ЕЦ, чл. 2, ст. 1, тач. 3.

<sup>34</sup> Закон о ревизији, чл. 2, ст. 1, тач. 3.

у оквиру појмова коришћених у закону, не дефинише се привредно друштво за ревизију. Ипак, у посебном делу закона (ревизија финансијских извештаја), на општи начин се дефинише привредно друштво за ревизију као друштво које обавља ревизију финансијских извештаја и које је лиценцирано у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, односно као друштво које се региструје у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске и Закона о привредним друштвима.<sup>35</sup>

### 3. ПРАВНА ФОРМА ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ

Упоредноправна истраживања показују да се друштва за ревизију могу оснивати како у некој од правних форми за друштва лица, тако и у некој од правних форми за друштва капитала. Овакво решење је садржано и на нивоу ЕУ.<sup>36</sup> Такође, анализа одређеног броја истраживаних земаља у области ревизије показује да се законодавци по питању правне форме у којој се могу оснивати друштва за ревизију постављају на два начина. Једна група земаља користи се лапидарним одредбама, односно упућујућим правним нормама у одређивању правних облика у којима се могу оснивати друштва за ревизију. Друга група земаља по принципу набрајања наводи правноорганизационе облике у којима се могу оснивати друштва за ревизију.

У праву Србије нису утврђени посебни захтеви у погледу правне форме друштва за ревизију, осим што је лапидарном одредбом одређено његово оснивање „у складу са законом којим се уређују привредна друштва“. Због тога, друштво за ревизију може да се оснива у једном од следећих стандардних правних облика: ортачко друштво, командитно друштво, друштво са ограниченом одговорношћу и акционарско друштво. У пракси, по редовном току ствари то ће бити друштво капитала: друштво са ограниченом одговорношћу или затворено акционарско друштво.<sup>37</sup> Оваква решења су заступљена и у упоредном праву. На пример, крајем XX века, у прописима Руске Федерације било је од-

---

<sup>35</sup> Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 29, ст. 1 и чл. 30, ст. 1.

<sup>36</sup> У праву ЕУ под ревизорским друштвом се подводи правно лице или било који други субјект, „без обзира на његову правну форму“. – Директива 2006/43/ЕС, чл. 2, ст. 1, тач. 3.

<sup>37</sup> Од укупно регистрована 63 субјекта за ревизију у Србији, која су добила дозволу за обављање послова ревизије од Министарства финансија, сва су регистрована као привредна друштва, са својством правног лица, у правној форми друштва са ограниченом одговорношћу, са седиштем у: Београду – 51, Новом Саду – 6, Шапцу – 2, Крагујевцу – 1, Врњачкој Бањи – 1, Зрењанину – 1 и Старој Пазови – 1. До сада је одређени број предузећа (друштва) за ревизију брисан из предметног регистра.

ређено да се ревизорске фирме региструју као предузећа и могу имати било коју од правних форми, изузев акционарског друштва отвореног типа. Тиме је јасно прецизирано да нема трговине акцијама ревизорске фирме на организованом тржишту.<sup>38</sup>

И у праву Републике Српске не одређују се правне форме за оснивање друштва, већ се законском лапидарном одредбом одређује да све облике ревизије обављају привредна друштва и пословне јединице (огранци) привредних друштава који поседују лиценцу издату од Министарства финансија.<sup>39</sup> Сва лиценцирана друштва су основана у правној форми друштва са ограниченом одговорношћу, а највећи број њих као једночлана друштва која на тржишту послују самостално, чији власници су овлашћени ревизори лиценцирани у Републици Српској и Федерацији БиХ. Изузетак чине само неколико друштва која, иако основана као самостална правна лица, објективно послују у оквиру глобалних ревизорских мрежа – „Deloitte“ д.о.о., „KPMG“ д.о.о. и др.<sup>40</sup> У праву Црне Горе се, такође, ближе не одређује правноорганизациони облик у којем се може основати друштво за ревизију. Међутим, допуштено је ревизорима који нису из чланица ЕУ да обављају услуге ревизије на подручју Црне Горе само под условом да на основу Закона о привредним друштвима организују пословну јединицу, односно представништво.<sup>41</sup>

У праву Хрватске и Словеније такође се прописује да се „ревизорско друштво може организовати само као привредно друштво по Закону о привредним друштвима“, <sup>42</sup> односно „као трговачко друштво у складу са одредбама Закона о ревизији и Закона о трговачким друштвима“, <sup>43</sup> а у праву Македоније да је ревизорско друштво „трговачко друштво које је регистровано и врши ревизију сагласно Закону о ревизији и Закону о трговачким друштвима“. <sup>44</sup>

Законодавци напред истраживаних земаља учинили су адекватан приступ када су на овом степену економског развоја омогућили будућим оснивачима да друштва за ревизију оснивају у правној форми за друштва лица и у правној форми за друштва капитала. За разлику од напред изнетих приступа, нпр. у немачком Закону о уређењу професије

---

<sup>38</sup> Б. Виторовић, „Законско и професионално институционализовање рачуноводствене ревизије у земљама у транзицији (Руска федерација, Украјина и Словенија)“, *Рачуноводство* 5/1998, 18.

<sup>39</sup> Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 30, ст. 2.

<sup>40</sup> Д. Шњегога, (2011), 5.

<sup>41</sup> Закон о рачуноводству и ревизији, чл. 15, ст. 3.

<sup>42</sup> Закон о revidiranju, чл. 59, ст. 1.

<sup>43</sup> Закон о reviziji, чл. 10, ст. 1.

<sup>44</sup> Закон за ревизија, чл. 4, ст. 1, тач. 7.

привредних испитивача изричито је прописано у којим све правним облицима друштва могу обављати послове ревизије. Ти правни облици су: акционарско друштво, командитно друштво на акције, друштво са ограниченом одговорношћу, командитно друштво и јавно трговачко друштво (ортачко друштво).<sup>45</sup>

#### 4. ОСНИВАЊЕ ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ

*Оснивачи.* Иако се у Закону о ревизији непосредно не уређује питање оснивача друштва за ревизију, посредно произлази да они у праву Србије морају бити првенствено физичка лица у статусу лиценцираних овлашћених ревизора и/или друштава за ревизију, уз законски услов да ти оснивачи морају да имају већинско управљачко право. И у праву Републике Српске у својству оснивача могу се појавити са већинским правом гласа и већинским учешћем у капиталу у привредном друштву за ревизију искључиво овлашћени ревизори и/или привредна друштва за ревизију. У оба правна система допуштено је да се у својству оснивача појаве и друга физичка и правна лица, али увек уз услов да имају мањинско управљачко право у основаном друштву.

У праву Републике Српске је предвиђено да привредно друштво за ревизију може основати и страно привредно друштво које се бави ревизијом, односно које је у матичној држави или ентитету, односно Брчко Дистрикту регистровано за пружање услуга ревизије.<sup>46</sup>

На основу решења у упоредном праву може се закључити да оснивачи друштва за ревизију могу бити првенствено физичка лица у статусу овлашћених ревизора и/или друштва за ревизију, уз законски услов да ови оснивачи морају да имају већинско управљачко право у будућем привредном друштву. Допуштено је да се у својству оснивача овог привредног друштва појаве и друга физичка и правна лица, али увек уз услов да имају мањинско управљачко право. Напред наведена решења су компатибилна са одредбама права ЕУ, јер се захтева од ревизорског друштва да поседује већину гласачких права, односно већину од највише 75 % чланова административног или управљачког органа друштва морају бити ревизорска друштва која поседују лиценцу у једној од држава чланица.<sup>47</sup>

*Оснивање.* Француска представља својеврстан изузетак у погледу оснивања друштва за ревизију у упоредном праву, јер има посебан и

---

<sup>45</sup> Б. Виторовић, (1995), 25–26.

<sup>46</sup> Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске чл. 30, ст. 1, чл. 31, ст. 2 и чл. 34, ст. 3.

<sup>47</sup> Директива 2006/43/ЕЦ, чл. 3, ст. 3.

специфичан закон о заједничком обављању уређених слободних професија, односно о обављању слободних професија у форми колективног предузетништва.<sup>48</sup> Реч је о јединственом закону који се примењује на двадесет једну уређену слободну професију.

У правима о ревизији Србије, Републике Српске, Словеније, Хрватске, Македоније и Црне Горе заједничко је да се друштво за ревизију оснива, односно „регистраује“ у складу са законом којим се уређује правни положај привредних (трговачких) друштава, под условом да Законом о ревизији (Законом о рачуноводству и ревизији) није другачије одређено, односно у складу одредбама Закона о ревизији (Закона о рачуноводству и ревизији) и Закона о привредним (трговачким) друштвима. На пример, у праву Србије друштво за ревизију оснива се под условима и на начин одређен Законом о привредним друштвима, с тим да решења о оснивању из Закона о ревизији имају примат. У праву Републике Српске не говори се о оснивању привредног друштва за ревизију већ о његовој регистрацији на основу Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске и Закона о привредним друштвима.

Законодавци истраживаних земаља определили су се за комбинацију два система оснивања предузећа за ревизију, нормативног система и система претходне сагласности – дозволе надлежног државног органа. На пример, и хрватски законодавац се определио за комбиновани систем оснивања ревизорског друштва, јер се трговачко друштво оснива према одредбама Закона о трговачким друштвима, независно од његовог правног облика, а сагласно Закону о ревизији мора да добије дозволу Хрватске ревизорске коморе за пружање услуга ревизије. Значи, пре уписа оснивања ревизорског друштва у судски регистар, законодавац захтева да оно добије претходну дозволу Коморе за обављање услуга ревизије и за упис.

*Поступак оснивања.* У погледу поступка оснивања друштва за ревизију, у упоредном законодавству прави се разлика између поступка оснивања друштва за ревизију и поступка за добијање дозволе за обављање ревизије. На пример, наведеним питањима законодавци Србије и Републике Српске различито приступају у њиховом регулисању. У праву Србије најпре се оснива друштво за ревизију и уписује у регистар привредних субјеката, а затим овлашћено лице тог друштва подноси захтев надлежном органу за добијање дозволе за обављање регистроване делатности. У праву Републике Српске напред наведени поступци

---

<sup>48</sup> „У Француској су се прве расправе о потреби носилаца слободних професија да заједнички наступају при нуђењу својих услуга, нарочито правних саветника и адвоката, појавиле још пре сто година.“ – В. Korže, 724.

обједињавају се у јединствен поступак оснивања привредног друштва за ревизију. На овом месту биће детаљније речи само о поступку оснивања привредног друштва за ревизију у Републици Српској.

Поступак оснивања привредног друштва за ревизију започиње подношењем захтева Министарству финансија Републике Српске од стране оснивача ради издавања дозволе за рад друштва. Уз поднети захтев, оснивач је дужан да поднесе и законом предвиђену документацију. За случај да се у својству оснивача појави страно правно лице, правно лице из Федерације БиХ или Брчко Дистрикта, уз захтев за издавање дозволе за рад потребно је да поднесу још и документацију којом се доказује да су у матичној земљи или ентитету, односно Брчко Дистрикту регистровани за пружање услуга ревизије. У наставку поступка оснивања привредног друштва за ревизију министар финансија доноси решење у року од 30 дана од дана подношења захтева. Предметно решење је коначно у управном поступку, а против њега незадовољна странка може покренути управни спор.

Оснивач има дужност да, након добијања дозволе за рад, привредно друштво или огранак привредног друштва за ревизију региструје код надлежног регистарског суда. Затим, оснивач мора у року од 30 дана уписати друштво или огранак привредног друштва и у други регистар – Регистар привредних друштава за ревизију, који се води код Министарства финансија Републике Српске. Уз захтев за упис у предметни регистар, оснивач је дужан да достави и законом одређену документацију и доказе.<sup>49</sup>

У праву Србије, друштво за ревизију се оснива и региструје у регистар привредних субјеката, а затим подноси захтев за издавање дозволе за обављање послова ревизије.<sup>50</sup> Дозволу за обављање послова ревизије, као претходну сагласност, издаје Министарство финансија. И у праву Црне Горе дозволу за рад друштву за ревизију издаје и одузима Министарство финансија.<sup>51</sup> У хрватском праву, ову дозволу издаје професионално удружење – Хрватска ревизорска комора,<sup>52</sup> у Словенији

---

<sup>49</sup> Реч је о следећим документима и доказима: решење о упису привредног друштва у судски регистар; доказ о запошљавању овлашћеног ревизора са важећом лиценцом или више њих на неодређено време са пуним радним временом (фотокопија уговора о раду, радна књижица и потврда о пријави за здравствено и пензијско-инвалидско осигурање); и податке о другим ревизорима ангажованим од стране привредног друштва за ревизију. – Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 36.

<sup>50</sup> Закон о ревизији, чл. 14, ст. 1.

<sup>51</sup> Закон о рачуноводству и ревизији, чл. 16а.

<sup>52</sup> Zakon o reviziji, чл. 32, ст. 1, тач. 9.

Агенција за јавни надзор над ревизијом,<sup>53</sup> а у праву Македоније Савет за унапређење и надзор над ревизијом,<sup>54</sup> што су савремена решења, примерена ревизији као слободној професији. У немачком праву, дозволу за обављање послова привредног испитивања (ревизије) издаје највиши орган покрајине на чијој територији ово друштво има седиште.<sup>55</sup>

*Органи управљања.* У праву ЕУ и Србије, у погледу друштва за ревизију инсистира се, пре свега, на власничкој структури и саставу органа управљања, са основном сврхом да доношење кључних одлука у области ревизије буде у рукама ревизорске професије. Због тога, у праву ревизије Србије утврђена су посебна правила о управљању друштвом за ревизију. Прво, друштво за ревизију може имати једног или више чланова органа управљања. Друго, најмање један члан тог органа мора активно да говори српски језик. Треће, за члана органа управљања друштва не може бити именовано лице које је правноснажно осуђивано за кривична дела која га чине недостојним за обављање те функције.<sup>56</sup> Четврто, лиценцирани овлашћени ревизори који су чланови органа управљања друштва за ревизију морају да буду запослени у друштву за ревизију са пуним радним временом и да заступају друштво за ревизију без ограничења. Пето, лица која нису чланови органа управљања друштва за ревизију, а овлашћена су за заступање друштва за ревизију, морају да буду лиценцирани овлашћени ревизори.

У праву Републике Српске законодавац је изричито омогућио овлашћеном ревизору друштва за ревизију да присуствује само оној седници органа управљања субјекта ревизије на којој се разматра извештај о извршеној ревизији. То присуство седници органа управљања могуће је у два случаја, и то: на позив управе субјекта ревизије и на лични захтев овлашћеног ревизора. И у праву Србије нема законских сметњи за реализацију оваквог решења у пословној пракси, а могуће је да се ово питање ближе уреди унутрашњим актом субјекта ревизије. Реч је о присуству седницама скупштине и одбора директора код једнодомног управљања, односно скупштини и надзорном одбору код дводомног управљања друштвом капитала.

---

<sup>53</sup> Закон о ревидирању, чл. 31, ст. 1, тач. 3.

<sup>54</sup> Закон за ревизија, чл. 13, ст. 1, а. 3.

<sup>55</sup> Б. Виторовић, (1995), 26, фн. 11.

<sup>56</sup> Недостојна су за обављање ревизије и обављање других послова у области ревизије лица која су правноснажно осуђена за законом утврђена кривична дела, која не могу да обављају ревизију, стичу лиценце и звања у складу са законом. Кривична дела која одређена лица чине недостојним за обављање послова ревизије јесу кривична дела против права по основу рада, привреде, имовине, правосуђа, прања новца, финансирања тероризма, јавног реда и мира, правног саобраћаја и службене дужности. – Закон о ревизији, чл. 5.

## 5. ПРАВНИ СТАТУС ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ

У погледу утврђивања статуса једног лица, и за друштво за ревизију је од значаја питање момента његовог стицања субјективитета, односно својства правног лица.

Друштво за ревизију у праву Србије, независно од његовог правног облика, моментом регистрације стиче својство правног лица. Оно има своје органе, у зависности од изабране правне форме у којој је основано. Дужно је да се упише у два регистра: регистар привредних субјеката и регистар друштава за ревизију и самосталних ревизора. Први је успостављен у Агенцији за привредне регистре, други у Комори овлашћених ревизора.

У праву Републике Српске, оснивач привредног друштва за ревизију дужан је да Министарству финансија поднесе захтев за издавање дозволе за рад привредног друштва за ревизију, уз који подноси законом предвиђену документацију. После добијања дозволе за рад, оснивач је дужан да привредно друштво или пословну јединицу привредног друштва за ревизију региструје код надлежног регистарског суда, у ком моменту друштво стиче својство правног лица. Након уписа у судски регистар, оснивач је дужан да привредно друштво или пословну јединицу привредног друштва за ревизију у року од 30 дана упише у регистар привредних друштава за ревизију, који се води код Министарства финансија.

У појединим правима, друштво за ревизију има правни субјективитет само ако је основано у некој од правних форми за друштва капитала – акционарско друштво, командитно друштво на акције и друштво са ограниченом одговорношћу. Када је друштво за ревизију основано у некој од правних форми за друштва лица (јавно трговачко друштво и командитно друштво), оно тада нема својство правног лица, какав је нпр. случај у праву Немачке.

У страном законодавству, нпр. у Немачкој, привредни испитивачи (овлашћени ревизори) и заклети ревизори књига могу да обављају своју професију и у форми колективног предузетништва, оснивањем привредних друштава привредних испитивача и привредних друштава заклетих ревизора књига.

Друштво за ревизију има своје седиште, делатност и назив под којим иступа у правном промету. За своје обавезе одговара целокупном својом имовином, а ако његов изабрани правноорганизациони облик нема својство правног лица (друштво лица), његови оснивачи и чланови одговарају за обавезе друштва неограничено/ограничено солидарно.

## 6. ДЕЛАТНОСТ ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ

У праву Немачке, послови и задаци привредних испитивача (овлашћених ревизора) нису само оно што им њихово име каже, већ су ти послови и задаци много шири. Због тога је пруски министар трговине и занатства још 1932. године овако дефинисао њихове послове и задатке: „Задаци привредног испитивача нису само економске, већ техничке и правне природе.“ Привредни испитивач није само „испитивач“ већ такође саветник и организатор привреде.<sup>57</sup> У савременим условима, послови и задаци привредних испитивача прецизирани су Законом о уређењу професије привредних испитивача и огледају се у испитивању, пореском саветовању, економском саветовању, вештачењу и заступању.

У праву Србије, допуштено је друштву за ревизију да, осим обављања послова ревизије, обавља и услуге из следећих области: финансија и рачуноводства (вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја); финансијских анализа и контрола; пореског и других врста пословног саветовања; процене вредности капитала, имовине и обавеза; судског вештачења; израде и економске оцене инвестиционих пројеката и друге сродне услуге. И у праву Хрватске, осим наведених послова које ревизорска друштва обављају као основну делатност, она могу у оквиру своје регистроване делатности обављати и „додатне“ делатности уз ревизорске услуге, исте оне које су предвиђене у праву Србије. У праву Црне Горе, значајно је сужена могућност за друштва за ревизију да обављају додатне послове, осим ревизије финансијских исказа, и то: да пружају само услуге процене вредности имовине, обавеза капитала, услуге финансијских анализа и израде финансијских елабората.

У праву Републике Српске, привредно друштво за ревизију обавља ревизију финансијских извештаја. Затим, законодавац предвиђа да „све облике ревизије“ у Републици Српској обављају привредна друштва за ревизију и пословне јединице привредних друштава.<sup>58</sup> Законодавац не одређује ближе облике ревизије. Треба узети да под „облицима ревизије“ има у виду ревизију свих врста финансијских извештаја (годишње, консолидоване и др.).

Законодавац Словеније је нашао за потребно да одреди струковна подручја повезана са ревизијом, и то: рачуноводство; пословне финансије; унутрашња ревизија; ревизија информационих система; пореско саветовање и саветовање; и процена вредности предузећа, непокретности и услуга и опреме. Изричито је одредио да ревизорско друштво

---

<sup>57</sup> Б. Виторовић, (1995), 19.

<sup>58</sup> Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 30, ст. 2.

може обављати „само услуге ревизије“, с тим да је оставио могућност да може да обавља „и услуге струковних подручја, повезаних са ревизијом“.<sup>59</sup>

И у хрватском праву ревизорска друштва се региструју за пружање услуге ревизије. Под ревизијом се подразумева поступак провере и оцјене финансијских извештаја и консолидованих финансијских извештаја обвезника ревизије, као и података и метода који се примењују при састављању финансијских извештаја. Ревизија обухвата и друге послове одређене Законом о трговачким друштвима и другим посебним прописима.<sup>60</sup>

## **7. УСЛОВИ ПОД КОЈИМА ПРИВРЕДНО ДРУШТВО МОЖЕ ОБАВЉАТИ РЕВИЗИЈУ**

*Које привредно друштво може да обавља ревизију?* У праву ЕУ, законску ревизију може да обавља само оно друштво које је испунило унапред постављене законске услове и које има „добру репутацију“.<sup>61</sup> Ако је друштву компромитован углед у јавности, њему се одузима лиценца.

У праву Србије се захтева од друштва за ревизију да испуни, осим општих услова за његово оснивање из Закона о привредним друштвима, и посебне законом утврђене услове за обављање ревизије, и то: да је друштво за ревизију основано у складу са прописима Србије, које има у радном односу запосленог са пуним радним временом најмање једног лиценцираног овлашћеног ревизора и испуњава друге законом утврђене услове. Друштва за ревизију обављају ревизију преко лиценцираних овлашћених ревизора. Ревизије могу да обављају само она друштва за ревизију која испуњавају два посебна законска услова, и то: 1) у којима већину акција или удела у капиталу имају друштва за ревизију, односно лиценцирани овлашћени ревизори; 2) у којима већина, а највише до 3/4 чланова органа управљања морају да буду лиценцирани овлашћени ревизори или друштва за ревизију.

У праву Републике Српске, све облике ревизије обављају привредна друштва и пословне јединице привредних друштава који поседују лиценцу издату од министарства финансија.

У немачком праву, Законом о уређењу професије привредних испитивача прописани су посебни услови које мора да испуни друштво за

---

<sup>59</sup> Закон о revidiranju, чл. 7 и 58.

<sup>60</sup> Закон о reviziji, чл. 2.

<sup>61</sup> Директива 2006/43/EC, чл. 4.

ревизију, да би могло да се региструје за обављање послова ревизије.<sup>62</sup>

*Дозвола за обављање ревизије.* У праву Србије, после оснивања и уписа привредног друштва у Регистар привредних субјеката, оснивач подноси захтев Министарству финансија за издавање дозволе за обављање ревизије. Уз поднети захтев оснивач је дужан да приложи законом захтевана документа и доказе. Тражену дозволу решењем издаје Министарство финансија, које је дужно да *ex officio* и без одлагања достави примерак тог решења Комори овлашћених ревизора ради уписа у одговарајући регистар. За случај да је захтев одбијен, незадовољна странка не може изјавити жалбу, али јој је допуштено да покрене управни спор. Издата дозвола за обављање ревизије може се одузети под условима одређеним законом. Привредном друштву које нема предметну дозволу забрањује се да у обављању своје делатности користи назив „ревизија“.

Друштво за ревизију може да обавља ревизију само ако има у радном односу (са пуним радним временом) запосленог најмање једног лиценцираног овлашћеног ревизора и испуњава друге законом предвиђене услове.<sup>63</sup> С друге стране, ревизију редовних годишњих и консолидо-

<sup>62</sup> Ти услови се огледају у следећем: 1) чланови управе и пословодни орган морају бити привредни испитивачи (овлашћени ревизори); 2) најмање један привредни испитивач, који је члан управног одбора, пословодни руководиоца или ортак, мора имати место становања у месту седишта друштва за привредно испитивање; 3) чланови председништва могу бити, уз сагласност надлежног покрајинског органа, и закљети ревизори књига, уместо привредних испитивача; 4) број чланова управног одбора који нису привредни испитивачи не може бити већи од броја привредних испитивача; 5) чланови управног одбора могу да буду и лица која су у некој страниј земљи добила звање привредног испитивача-вештака, под условом да за то да сагласност надлежни орган у покрајини; 6) да друштво за привредно испитивање не може имати акције код других правних и физичких лица; 7) ортаци могу бити само привредни испитивачи који су у неком друштву, овлашћеном за обављање привредног испитивања; 8) друштва за привредно испитивање у форми друштва капитала имају већину акција чији су власници привредни испитивачи, или друга друштва за привредно испитивање; 9) сви органи друштва за испитивање морају имати већину чланова са звањем привредног испитивача; 10) друштва са ограниченом одговорношћу морају располагати законским минимумом капитала; 11) основни капитал акционарског друштва и командитног друштва на акције мора бити у законом утврђеном минимуму; 12) исправа за обављање привредног испитивања не може се дати друштву за привредно испитивање, све док се не поднесу докази да ће се извршити закључивање уговора о обавезном професионалном осигурању од одговорности за штете трећим лицима. – Б. Виторовић, (1995), 26.

<sup>63</sup> У пракси Уставног суда Хрватске покренуто је питање оцене уставност одредбе чл. 26, ст. 1 Закона о ревизији (2005), која гласи: „Самостални ревизор и ревизорско друштво са само једним запосленим овлашћеним ревизором не могу обављати ревизију финансијских извештаја: 1. деоничких друштава и друштава с ограниченом одговорношћу чији је годишњи приход већи од 40.000.000,00 куна, 2. ...“. Предлагачи поступка су довели у питање уставност наведене одредбе, уз постављање питање због

ваних финансијских извештаја великих правних лица може да обавља само друштво за ревизију које има у радном односу (са пуним радним временом) запослена најмање четири лиценцирана овлашћена ревизора.

У праву Републике Српске, привредно друштво за ревизију које у току обављања ревизије остане без минимално једног запосленог овлашћеног ревизора (на неодређено време са пуним радним временом), дужно је да прекине даљи рад и обавести Министарство финансија и субјекта ревизије о тој промени. Такође, у тој ситуацији друштво за ревизију не може да закључује нове уговоре о ревизији све док не испуни законом прописане услове.

*Поступак одузимања дозволе за обављане ревизије.* У праву Србије је на детаљнији начин уређен поступак за одузимање издате дозволе за обављање ревизије. Прво, реч је о управном поступку у коме се доноси првостепено коначно решење. Друго, надлежни орган за одузимање дозволе за обављање ревизије је Министарство финансија. Треће, предметна дозвола се одузима на основу донетог решења, које представља појединачни управни акт. Четврто, предметна дозвола одузима се из законом утврђених разлога. Пето, кад решење о одузимању дозволе постане извршно, Министарство финансија доставља примерак решења професионалном удружењу и Агенцији за привредне регистре. Шесто, законом је прописана минимална садржина решења о одузимању дозволе за ревизију друштву за ревизију. Седмо, предметно решење мора се доставити друштву за ревизију и Комори. Осмо, законом је предвиђено и условно одузимање дозволе за обављање ревизије. У том поступку, Министарство финансија може решењем одредити да дозвола неће бити одузета ако друштво за ревизију, којем је изречена таква мера, у периоду који предложи Одбор за јавни надзор, а који не може бити краћи од

---

чега се овлашћеном ревизору у друштву које запошљава бар још једног овлашћеног ревизора допушта обављање ревизије свих друштава без ограничења, док се истом лицу у друштву које запошљава само једног ревизора та права ограничавају само на обављање ревизије трговачких друштава (д.о.о. и д.д.) која остварују укупан промет до износа од 40.000.000,00 куна. Такође, они су навели да се одредбом чл. 26 Закона о ревизији: ограничава слобода рада, нарушава равноправност међу субјектима који обављају исту врсту делатности, уводи дискриминација у остваривању права на рад, ограничава предузетничка слобода, и сл. Предлагачи су затражили од Уставног суда укидање оспореног чл. 26 Закона о ревизији. Након што је Суд прибавио мишљења Министарства финансија, Хрватске ревизорске коморе и Венецијанске комисије и извршио увид у законодавна решења одређених држава, стао је на становиште да оспорени чл. 26 Закона о ревизији није у несагласности са одредбама Устава Републике Хрватске, због чега је донео решење да не прихвати предлоге за покретање поступка за оцену уставности предметне законске одредбе. – Детаљније вид.: Рјешење Уставног суда Републике Хрватске (U-I/3558/2006), *Narodne novine R. Hrvatske*, br. 85/11.

шест месеци и дужи од две године, не учини нову повреду у поступку обављања ревизије. Девето, брисање друштава за ревизију из Регистра друштава за ревизију и самосталних ревизора врши се на основу решења Министарства финансија о одузимању дозволе за обављање ревизије.

И у праву Републике Српске је законом уређен поступак за одузимање дозволе за рад привредном друштву за ревизију. Тај поступак се огледа у следећем: законом су утврђени услови у којима се може одузети предметна дозвола; надлежни орган за доношење решења о одузимању дозволе за рад привредном друштву за ревизију је Министарство финансија; донето предметно решење је коначно у управном поступку, а незадовољној странци је остављена законска могућност да против овог решења покрене управни спор.

## **8. СУКОБ ИНТЕРЕСА И НЕЗАВИСНОСТ ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ**

Од држава чланица Уније захтева се да њихова ревизорска друштва буду независна у вршењу законске ревизије. Овим друштвима је допуштено да обавештавају субјекта ревизије о питањима која се појављују у поступку вршења ревизије, али морају да се уздржавају од мешања у њихове интерне поступке доношења одлука. Директивом 2006/43/ЕС захтева се да прекину ревизију или да уопште не закључе уговор о пружању услуга ревизије, уколико западну у ситуацију у којој су ризици по њихову независност исувише високи, чак и кад примене мере којима се ти ризици умањују. Такође, независност ревизорског друштва могу да угрозе висина накнаде за вршење послова ревизије која се прима од појединачног субјекта ревизије и/или структура ревизорских накнада. Мере које државама чланицама Уније стоје на располагању ради предострожности, а које примењују ради ублажавања или елиминисања напред наведених претњи могу да обухвате: забране, ограничења, друге политике и поступке и обелодањивање. Даље, друштва за ревизију треба да одбију вршење свих додатних („неревизорских“) услуга које могу да компромитују њихову независност. Због тога је предметном директивом Комисији за ревизију остављено да на нивоу Уније, као минимум стандарда, усвоји мере које се односе на очување независности, што је она и учинила доношењем препоруке (2002).<sup>64</sup>

У праву Србије се на детаљнији начин регулишу питања сукоба интереса и независности вршења ревизије, односно независности ревизора у вршењу послова ревизије. Најпре, законом је забрањено друштву

---

<sup>64</sup> Директива 2006/43/ЕС, тач. 10 и 10а.

за ревизију да обавља ревизију код следећих субјеката: 1) у којем има уделе или акције; 2) које је власник удела или акција друштва за ревизију; 3) ако је друштво за ревизију, односно било која организациона јединица у мрежи којој припада, односно повезано лице са друштвом за ревизију, пружало субјекту ревизије у години за коју се обавља ревизија, законом набројане услуге;<sup>65</sup> 4) ако је повезано са правним лицем на други начин, тако да таква повезаност може да утиче на независност и непристрасност обављања ревизије. Акционар, односно члан друштва за ревизију има дужност да без одлагања обавести друштво за ревизију о наступању неке од напред наведених околности. Затим, законом се забрањује лиценцираном овлашћеном ревизору да обавља ревизију код одређених субјеката, и то: 1) у којем је власник удела или акција; 2) у којем је директор, односно члан органа управљања или надзора, прокурист и пуномоћник; 3) у којем је директор, односно члан органа управљања или надзора или прокурист његов крвни сродник у правој линији, крвни сродник у побочној линији закључно са трећим степеном сродства и супружник; 4) у којем је пружало услуге законом одређене за годину за коју се обавља ревизија; 5) уколико наступе друге околности које могу да утичу на независност лиценцираног овлашћеног ревизора. Лиценцирани овлашћени ревизор има дужност да без одлагања обавести друштво за ревизију код којег је запослен о наступању неке од напред наведених околности.

Даље, у праву Србије забрањује се власницима, односно акционарима друштва за ревизију, као и директору, односно члановима органа управљања и надзора тог друштва или повезаним лицима да утичу на обављање ревизије и изражавање ревизорског мишљења и тиме угрозе независност и објективност лиценцираног овлашћеног ревизора у обављању ревизије. Најзад, стављено је у дужност друштву за ревизију, које обавља ревизију код друштава од јавног интереса, да једном годишње, у писаном облику, потврди своју независност према друштву чију ревизију финансијских извештаја обавља и обавести Комисију за

---

<sup>65</sup> Реч је о следећим услугама: припрема и вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја; процена вредности капитала, имовине и/или обавеза која ће бити рефлектована у финансијским извештајима, односно у којима постоји очигледан сукоб интереса; заступање у судским поступцима у вези са пореским предметима; обрачун пореза и подношење пореских пријава за физичка лица руководиоце у сектору финансија у привредном друштву; савети у вези са рачуноводственим књижењем пореских обавеза; дизајнирање система интерне ревизије и интерне контроле, као и њихово спровођење; дизајнирање и примена информационих система у рачуноводственој области; актуарске услуге; друге услуге које би, у конкретним околностима, могле да угрозе независност лиценцираног овлашћеног ревизора или друштва за ревизију и/или да утичу на вредновање позиција у финансијским извештајима.

ревизију о додатним услугама код тог друштва, као и да расправља о могућим претњама његовој независности и заштитним механизмима против тих претњи.<sup>66</sup>

У праву Републике Српске је јединственим законским решењем забрањено привредном друштву за ревизију и овлашћеним ревизорима да обављају ревизију по захтеву одређених субјеката. Такође, наведени субјекти не могу да обављају ревизију на захтев субјекта којем пружају законом одређене услуге. Ова законска одредба је „у сагласности са Осмом директивом ЕУ и Међународним стандардима ревизије“.<sup>67</sup>

## 9. УМЕСТО ЗАКЉУЧКА

У праву Србије, у поступку доношења Закона о ревизији и Закона о рачуноводству (2013), првенствено стручна јавност била је критички настројена према већем броју понуђених решења, али и према самом концепту на којем је тај закон израђен. Струковна удружења била су мишљења да ће предложена решења довести до већег урушавања ионако урушеног система финансијског извештавања, која ће додатно оптеретити привреду, пореске обвезнике и грађане. Штавише, тражили су од надлежног министарства да оба предложена закона (Закон о рачуноводству и Закон о ревизији) повуче из поступка доношења.<sup>68</sup>

Једна од концептуалних поставки за доношење предметног закона била је свеобухватна и једнократна, односно једнофазна хармонизација прописа Србије у области ревизије са релевантном легислативом ЕУ, првенствено са Директивом 2006/43/ЕС. Једно од питања које се тада наметало, а и данас се намеће, и након доношења Закона о ревизији, јесте да ли је законодавац Србије требало да се у толиком обиму и једнократно хармонизује са решењима предметне директиве ЕУ. Даље, да ли су таквим приступом законодавац и пословна пракса више добили или су понешто и изгубили? Затим, шта би се догодило у пословној пракси да се законодавац Србије определио за европски приступ хармонизацији прописа у више фаза и у одређеним временским интервалима? На крају, да ли је Србија у хармонизацији ове законске материје више наступала политички и емотивно, а мање професионално и разложно?

---

<sup>66</sup> Закон о ревизији, чл. 42, ст. 2. У праву Републике Српске је стављено у дужност привредном друштву за ревизију, које обавља ревизију субјеката од јавног интереса, да у законом предвиђеном року објави годишњи извештај о транспарентности. – Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, чл. 24а.

<sup>67</sup> Д. Микеревић, 9.

<sup>68</sup> Саопштење Уније послодаваца Србије, Удружења пружалаца рачуноводствених услуга и Савеза рачуновођа и ревизора Србије (3. април 2013).

Одређене критике стручне јавности биле су оправдане, што ће и време пред нама показати. Те критике првенствено се тичу усвојеног концепта на коме је почивало доношење Закона о ревизији. Требало је у приступу хармонизације прописа о ревизији са правом ЕУ поћи од њеног фазног одвијања, у одређеним временским интервалима. На тај начин, у овом значајном, комплексном и одговорном поступку доношења прописа о ревизији наступали би максимално трезвено, разложно, професионално, ефикасно и ефективно. Мишљења смо да Република Српска своју хармонизацију будућег закона о ревизији са прописима ЕУ и земљама у окружењу треба да темељи на фазном приступу, у одређеним временским интервалима.

За разлику од Србије, која је доношењем Закона о ревизији раздвојила законске материје о ревизији и о рачуноводству у два посебна закона, тај посао тек предстоји у Републици Српској.

У новом Закону о ревизији Србије, између осталог, на систематичнији, свеобухватнији и детаљнији начин је уређена материја друштва за ревизију, уз максималну хармонизацију са Директивом 2006/43/ЕС. Тај посао предстоји Републици Српској, како би остварила већи степен хармонизације са прописима ЕУ.

Увођење самосталног ревизора у право ревизије Србије треба поздравити као пожељно и добро решење, иако је реч о неоправдано закаснелој хармонизацији са легислативом ЕУ. Њега је требало увести у правни систем Србије доношењем Закона о рачуноводству и ревизији из 2006. године. Због напред констатованог, предлог је да Република Српска у првом наредном закону о ревизији створи правне претпоставке за рад самосталног ревизора предузетника. Треба очекивати да ће увођење овог правног института допринети јачању интегритета ове професије, повећању конкуренције у области ревизије и незнатном смањеном вишегодишњем монопола у овој области, снижењу цена ревизорских услуга и повећању samozапослених лица.

Донетим српским Законом о ревизији на свеобухватнији начин је уређена материја обављања обавезне законске ревизије финансијских извештаја и њено хармонизовање са прописима ЕУ, посебно у вези следећих питања: лиценцирање ревизора; увођење самосталног ревизора; контрола квалитета обављања ревизије; надзор над радом Коморе овлашћених ревизора, друштава за ревизију и лиценцираног овлашћеног ревизора; и др. У будућем закону о ревизији Републике Српске сва поменута питања биће предмет поновног претресања и регулисања, уз увођење рачуна о њиховој компатибилности са решењима из Директиве 2006/43/ЕС и законским решењима земаља у окружењу.

Новодонета законска решења у праву ревизије Србије по први пут омогућавају спровођење контроле квалитета над радом лиценцираног овлашћеног ревизора, друштава за ревизију и самосталног ревизора, у складу са захтевима Директиве 2006/43/ЕС. Пожељно је да и Република Српска уведе овај правни институт ради успостављања контроле квалитета рада над друштвима за ревизију и овлашћеним ревизора.

У савременим условима, због великих финансијских скандала у свету, на нивоу ЕУ дошло је до појачаног захтева да представници државе учествују у надзирању ревизорске професије ради стварања уверења да ова професија делује у јавном интересу. Ради хармонизације прописа Србије са одговарајућом директивом ЕУ, законодавац је предвидео образовање посебног тела – Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије, који ће обављати други ниво јавног надзора над радом лиценцираних овлашћених ревизора, друштава за ревизију, као и над радом Коморе овлашћених ревизора. И у погледу овог института Републици Српској предстоји поступак хармонизације.

Док је законодавац Србије с разлогом на детаљан начин регулисао професионално удружење ревизора, самосталних ревизора и ревизорских друштава – Комора овлашћених ревизора, са укупно 26 чланова (чл. 45–70), дотле се оно у постојећем Закону о рачуноводству и ревизији Републике Српске готово и не препознаје – професионално тело (чл. 45–46). Због тога је потребно да се и овом питању у будућем закону о ревизији Републике Српске приступи на адекватнији начин.

Код твораца Закона о ревизији Србије постојала су одређена питања, недоумице и неразумевања у опредељивању правне природе законске ревизије. Због тога се намеће питање: да ли је законска ревизија комерцијална (привредна) делатност, слободна професија или само професија? У будућој изради закона о ревизији Републике Српске овом питању мора се посветити дужна пажња.

## ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

### Библиографске референце

1. Korže, Branko, „Združevanje nosilcev svobodnih poklicev zaradi skupnega izvajanja dejavnosti“, *Pravnik* 9-10/2000;
2. Виторовић, Богољуб, „Законска регулатива независне рачуноводствене ревизије у Немачкој“, *Књиговодство* 6/1995;
3. Виторовић, Богољуб, „Законско и професионално институционализовање рачуноводствене ревизије у земљама у транзицији (Руска федерација, Украјина и Словенија)“, *Рачуноводство* 5/1998;

4. Микеревић, Драган, „Шанса новог Закона о рачуноводству и ревизији – Да ли ће и у којој мјери бити искоришћене?“, *Финрар* 4/2009;
5. Шњегота, Душко, „Организација система књиговодства и рачуноводства у складу са актуелним Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске“, *Финрар* 6/2009;
6. Шњегота, Душко, „Извјештај о транспарентности у функцији повећања квалитета ревизије у Републици Српској“, *Финрар* 11/2011.

#### Правни прописи и документи

1. Commission recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements (*notified under document number C(2000) 3304*), *OJ L* 91/91;
2. Commission recommendation of 16 May 2002 Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (*notified under document number C(2002) 1873*), *OJ L* 191/22;
3. Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/03), *OJ C* 143/12;
4. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, *OJ L* 157/87–107;
5. Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents. *OJ L* 126/ 20–26;
6. Закон о рачуноводству и ревизији БиХ, *Службени гласник БиХ*, бр. 42/04;
7. Закон о ревидирању, *Урадни лист Р. Словеније*, бр. 65/08;
8. Закон о ревизији, *Narone novine R. Hrvatske*, бр. 146/05, 139/08 и 144/12;
9. Закон за ревизија, *Службен весник на Р. Македонија*, бр. 158/10 и 135/11;
10. Закон о изменама и допунама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 52/11;
11. Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 67/05;
12. Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 36/09 и 52/11;
13. Закон о рачуноводству и ревизији, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 46/06 и 111/09;
14. Закон о рачуноводству и ревизији, *Службени лист РЦГ*, бр. 69/08 и 32/11;
15. Закон о рачуноводству, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 62/13;
16. Закон о рачуноводству, *Службени гласник РС*, бр. 18/99 и 62/02;
17. Закон о ревизији, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 62/13;

18. Рјешење Уставног суда Републике Хрватске (U-I/3558/2006), *Narodne novine R. Hrvatske*, br. 85/11.

*Full Professor Ljubiša Dabić, LL.D.*

Faculty of Economics, University of Belgrade

**LEGAL STATUS OF THE AUDITING COMPANIES**  
**Harmonization of regulations of the Republic of Serbia**  
**And the Republic of Srpska with law of the European Union**

*Summary*

In his work the author analyzes, on the one hand, the newly enacted legal solutions (2013) on the legal status of the auditing companies in Serbia and valid solutions in the Republic of Srpska (from 2009 as amended in 2011) and, on the other hand, he determines the degree of harmonization with relevant regulations of the European Union, primarily with Directive 2006/43/EC. In this study a comparative legal method is utilized. Legal solutions of Serbia and Republic of Srpska are compared, first to the solutions of the European Union and then sporadically with solutions of neighboring countries (Slovenia, Croatia, Macedonia, and Montenegro).

The Directive 2006/43/EC stipulates that the audit might be performed by individuals as a „statutory auditors“ who are enrolled in the appropriate register, and the „audit companies“, as a legal person or any other entity, regardless of its legal form, which are authorized by the competent authority of the Member State of the EU to carry out the statutory audit.

In his work the author evaluates several relevant issues, namely: conceptual definition, origination, legal form and status of the auditing companies; conditions under which companies can perform the audit; conflict of interests and independence of the auditing companies.

**Key words:** *Auditing Company; Statutory audit; Directive 2006/43 /EC; Harmonization of regulations.*