

НАЦРТ ЗАКОНА О РАЧУНОВОДСТВУ И НАЦРТ ЗАКОНА О РЕВИЗИЈИ КАО СТРАТЕГИЈА ПРИДРУЖИВАЊА IFAC-У

Према образложењу Нацрта Закона о рачуноводству (у даљем тексту: Нацрт Закона) основни разлог за доношење новог Закона је у потреби усклађивања Закона са Четвртом (78/660/ЕЕС) и Седмом (83/349/ЕЕС) директивом Европске уније (у даљем тексту: Директиве ЕУ), јер је оцењено да постојећи Закон није у потпуности усклађен са Директивама ЕУ.

Сасвим је јасно да Србија, као држава која тежи придруживању ЕУ, треба своје прописе да усклади са прописима ЕУ. Међутим, иако се хармонизација са текovinaма ЕУ наводи као основни разлог за доношење Закона, да то и није права намера предлагача Нацрта Закона, види се и из четвртог дела образложења у којем се наводи:

„ – Циљеви који се постижу његовим доношењем

Крајњи циљ предложених реформи треба да буде подизање нивоа квалитета финансијског извештавања и ревизије у Републици Србији и усклађивање са најбољом међународном праксом у овој области.“

Дакле, као циљ доношења Закона не помиње се усклађивање са директивама ЕУ, већ усклађивање са „најбољом међународном праксом“. Ако се иоле анализирају предложена законска решења јасно је да је за предлагача Закона „најбоља међународна пракса“ оно што нуди IFAC, независно од тога да ли је то одобрила и прихватила ЕУ и да ли је то у супротности са директивама ЕУ. **Као што видимо, ово је врхунски нонсенс – основни разлог за доношење закона је усклађивање са Директивама ЕУ, а циљ који би се постигао његовим доношењем је удаљавање од Директива ЕУ.**

Тако се Нацртом Закона предвиђа непосредна примена Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете (MSFI за МСЕ) које је IASB усвојио и објавио још 2009. године. **Међутим, као и што предлагач Нацрта Закона признаје, ови стандарди још нису одобрени од стране ЕУ, а не зна**

се да ли ће и када ће бити одобрени. Наиме, да би одређени стандард постао део правне регулативе ЕУ неопходно је да прође сложу процедуру за његово одобравање. Једна од степеница у тој процедури је да EFRAG¹ доставља своје савете (мишљење) Европској комисији да ли поједини стандарди испуњавају критеријуме за одобравање. У мају 2010. године EFRAG је у свом извештају утврдио да су многе одредбе MSFI за МСЕ неусаглашене са Директивама ЕУ. У наставку цитирамо само део тог извештаја:

„EFRAG анализа о компатибилности: MSFI за Мала и средња правна лица и рачуноводствене директиве ЕУ

Повод и сврха (повратног) извештаја

1. У новембру 2009. године Европска комисија обратила се EFRAG за добијање мишљења у погледу детаљног и прецизног утврђивања питања (тачака) која су у MSFI за SME (Међународне стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете) неусаглашена са рачуноводственим директивама ЕУ (78/660/EC and 83/349/EEC).

2. У мају 2010. године EFRAG је дао своје мишљење Европској комисији. У овом допису (писму) следећи захтеви Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете сматрају се неусаглашеним са рачуноводственим директивама ЕУ:

(а) Забрана приказивања или описа било које ставке прихода и расхода, као „ванредних ставки“ у извештају о свеобухватном добитку (или у рачуну добитка и губитка, уколико се саставља) или у напоменама (MSFI за SME параграф 5.10).

¹ EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) Европска саветодавна група за финансијско извештавање.

(б) Захтев за мерење финансијских инструмената у оквиру одељка 12 Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете (финансијски инструменти који нису основни) по фер вредности (MSFI за SME параграфи 12.7 и 12.8).

(ц) Захтев да се за претпостављени век трајања гудвила узме период од десет година, уколико ентитет није у могућности да изврши поуздану процену корисног века трајања (MSFI за SME параграф 19.23).

(д) Захтев за признавањем негативног гудвила у рачуну добитка и губитка без одлагања (MSFI за SME параграф 19.24).

(е) Захтев за представљање износа потраживања по основу уписаног, а неуплаћеног капитала, као одбитне ставке капитала, а не као средства у активи (MSFI за SME параграф 22.7(а)).

(ф) Забрана сторнирања губитка по основу обезвређења гудвила. (MSFI за SME параграф 27.28).

Дакле, „усклађивање са најбољом међународном праксом“ није и усклађивање са Директивама ЕУ. Такође, нетачно је рећи да су MSFI за МСЕ „најбоља међународна пракса“ јер је тешко да су уопште и пракса, будући да нису у примени ни у једној озбиљној држави. У посебном чланку у овом броју часописа навели смо земље у којима су ови стандарди у примени.

У посебном чланку у овом броју часописа дали смо аргументе зашто је примена националних стандарда боља од примене MPC за МСЕ. И предлагач Закона вероватно је свестан тога па је нашао за потребно да у образложењу наведе зашто није за примену националних стандарда: *„Имајући у виду наведено, као да су MSFI у примени за привредна друштва од 2004. године, законодавац се определио за примену MSFI за МСЕ а не за примену националних стандарда (који би били у суштини преписани MSFI за МСЕ, али са опасношћу да се утиче на креативно рачуноводство преко националних стандарда).“* Као и свака љубав, и љубав предлагача према IFAC-у је слепа: све оно што пропише или подржава IFAC је најбоља међународна пракса, без обзира на то што нико озбиљан то не примењује, а свако одступање од тога представља креативно рачуноводство. Ово показује зашто предлагач Закона не жели да се усклади са Директивама ЕУ, јер по претходној логици, у ЕУ се води креативно рачуноводство, па је боље сачекати да се законодавство ЕУ усклади са IFAC-ом.

Може се поставити питање одакле толика љубав предлагача закона према IFAC-у, чак и по цену доношења штетног закона. Наиме, MSFI за МСЕ су само скраћена верзија потпуних MSFI и даље су тешко примењиви у пракси, па прелазак средњих правних лица на „скраћену верзију“ не представља неко стварно олакшање. Истовремено, они који остају мала правна лица имаће много више посла (одложени порези, резервисања за отпремнине, итд.) MSFI за МСЕ је сет одредби донет са намером да буде примењив у сваком националном законодавству па, наравно, не може уважавати ни специфичности сваког националног законодавства. То је основни разлог зашто ови стандарди нису непосредно примењиви. И ако буду донети, опет ће постојати потреба да се интервенише кроз

подзаконска акта, као што је тренутно случај са Изменом Правилника о контном оквиру којим се прописује могућност разграничења курсних разлика. Одговор одакле толика љубав предлагача Нацрта Закона према приватној организација као што је IFAC, не може се наћи ако се анализирају „стручна“ решења, али се може наћи ако се анализирају одредбе члана 2. и члана 13. Нацрта Закона.

Тако, према члану 2. Нацрта Закона професионалну регулативу чини и *Кодекс етике за професионалне рачуновође који је установила професионална организација, на основу Кодекса етике за професионалне рачуновође Међународне федерације рачуновођа (IFAC).*

У члану 2. Нацрта, да подсетимо, дате су дефиниције појмова. Упадљиво је да у том члану нема дефиниције шта је то и ко је „професионална организација“ која треба да „установи“ Кодекс етике који би чинио професионалну регулативу и који би, дакле, био обавезујући за све рачуновође. Такође, није прописано које услове треба да испуњава „професионална организација“ да би јој се поверио тако одговоран задатак. Рекло би се да је то недопустив пропуст у Нацрту Закона. Међутим, на кога је предлагач Закона мислио види се из тога што је предвиђено да се тај Кодекс етике доноси на основу IFAC-овог Кодекса етике.

IFAC-ов Кодекс етике је скуп правила понашања професионалних рачуновођа. Да подсетимо, IFAC је приватна организација у коју се рачуновође добровољно уклањају, тако да тај Кодекс етике може бити обавезујући само за њих. Наиме, према IFAC-овом Кодексу етике: *„Професионални рачуновођа је Појединац који је члан IFAC-ове чланице“* а, *„Професионалне услуге су услуге за које је потребно знање рачуноводства или сродних вештина, а пружају их професионални рачуновође, укључујући рачуноводство, ревизију, опорезивање, менаџерско саветовање и услуге финансијског менаџмента“*. Следствено томе, следило би да је професионална организација свака чланица IFAC-а.

Дакле, на мала врата, у Нацрт Закона уводи се домаћа чланица IFAC-а (Савез рачуновођа и ревизора Србије) и то под називом „професионална организација“. Међутим, назив „професионална организација“ никако не иде уз поменути чланицу IFAC-а. Наиме, речи „професионална организација“ асоцирају на то да се ради о недобитној организацији којој је примарни циљ развој и унапређење професије. У стварности ради се о организацији коју воде дилетанти који се професијом баве искључиво из личних интереса, што су небројено пута и доказали. У последњих двадесетак година сви напори у „јачању и унапређењу“ струке предузети од поменути дилетантске организације свде се на захтев да се законом пропише обавеза сертификавања рачуновођа и то тако да искључиво право на едукацију, издавање сертификата, континуирану едукацију и право на одузимање сертификата има управо та дилетантска организација и то без икаквог надзора од стране било којег независног тела или државе.

Дакле, шта је идеја поменути законске одредбе?

Дилетантска организација доноси Кодекс етике којим прописује да професионални рачуновођа (а то је сваки рачуновођа) мора да поседује одређена знања и

стручност да би могао да се бави својим послом. Доказ о потребној стручности је сертификат који издаје та организација. Да би показао потребно знање за стицање сертификата, рачуновођа мора да се едукује код дотичне дилетантске организације (то подразумева да обавезно буде члан те организације, уредно плаћа чланарину, буде претплаћен искључиво на часописе које издаје дотична организација и похађа њихове курсеве и семинаре, јер су то захтеви континуиране едукације), а уколико се оглуши на ту своју обавезу да плаћа рекет дотичној дилетантској организацији биће му одузети сертификат и право на рад.

Оно што је најзанимљивије у овој не само неетичкој већ и криминалној конструкцији је чињеница да управо Кодекс етике треба да послужи за њено увођење у праксу.

Управо ради увођења на мала врата обавезе сертификаковања рачуновођа, а са крајњим циљем богаћења појединаца из дилетантске организације, извршена је и допуна у члану 13. Нацрта Закона: „*Правно лице, односно предузетник, општим актом уређује школску спрему, радно искуство, ПРОФЕСИОНАЛНЕ КВАЛИФИКАЦИЈЕ и остале услове за лице које води пословне књиге и саставља финансијске извештаје.* Речи: „Професионалне квалификације“ нису убачене случајно у већ постојећу одредбу Закона, јер је идеја да то буду квалификације које се доказују сертификатом стеченим код дилетантске организације.

Сада, када видимо шта је у позадини предложених одредби, јасно је и зашто нема дефиниције појма „професионална организација“ у самом Нацрту Закона. Пошто Закони не смеју да се доносе са циљем богаћења појединаца на штету других, онда би дефиниција „професионалне организације“ која установљава Кодекс етике као део професионалне регулативе морала бити струковна (непрофитна) организација која испуњава одређене услове у погледу кадрова, броја чланова, итд. Али, у том случају, поменута дилетантска организација не би била једина која би евентуално испуњавала услове, што не одговара предлагачу Закона.

Појам „професионална организација“ више се не помиње у Нацрту Закона (сем у цитираној одредби из члана 2. Нацрта Закона) али се зато у Нацрту Закона о ревизији помиње професионално тело које је члан Међународне федерације рачуновођа. Наиме, као што смо већ истакли у посебном чланку о Нацрту Закона о ревизији, Нацртом Закона о ревизији прописано је да лице које има диплому универзитета **као и лице које има сертификат професионалног тела које је члан међународне или Европске федерације рачуновођа**, којом доказује да је положило један или више предмета из утврђених области може да буде ослобођено полагања теоријског испита из тих области. Оправдање за овакву одредбу у Закону, која је супротна одредби члана 9. Осме директиве ЕУ, предлагач види у чињеници да постоји недовољан број ревизора па да је потребно: смањити број предузећа који подлежу обавези ревизије и повећати број ревизора. И ова одредба унета је у Нацрт Закона под утицајем дилетантске организације. Наиме, дилетантска организација, супротно постојећем Закону о рачуноводству и ревизији, спроводила је поступак за едукацију и стицање звања „Овлашћени ревизор“, и то рекламирајући се увек на начин који доводи у заблуду потенцијалног клијента да се поступа у складу са законом. Озакоњивање овакве

криминалне праксе имаће низ негативних последица које ће неминовно урушити кредибилитет звања овлашћених ревизора: неконтролисано повећање броја ревизора, непроверено знање и искуство лица које ће стицати звање, недостатак механизма који би спречио корупцију, итд.

Из претходно цитираних одредби Нацрта Закона може се закључити да је Нацрт Закона:

- или прављен под утицајем дилетантске организације чланице IFAC-а;
- или је стварни предлагач Нацрта Закона сама дилетантска организација, чланица IFAC-а.

Закључак:

Предложени Нацрт Закона о рачуноводству треба у потпуности одбацити јер је штетан по струку, удаљава нас од прокламоване политике придруживања ЕУ и усаглашавања нашег законодавства са законодавством ЕУ. Не постоји ниједан објективан разлог за доношење оваквог Закона, а поготову не за доношење Закона по хитном поступку.

Закон је очигледно предложен под утицајем „професионалне“ организације, чланице IFAC-а, чијим доношењем би поменута организација, тачније челни људи те организације, остварила значајне материјалне користи, а на штету угледа државе и свих рачуновођа Србије.

Крајње је време да се уозбиљимо и да нашу законску регулативу у области рачуноводства и ревизије, уместо придруживања IFAC-у, усмеримо ка усаглашавању са законодавством ЕУ. У том смислу треба:

- Примену потпуних MSFI/MPC ограничити само на котирајућа предузећа;
- За остала правна лица прописати националне стандарде или то питање у потпуности уредити Законом;
- У националним стандардима (Закону) могу се уважити специфичности микроентитета (посебан стандард за микроентитете);
- Националним стандардима могу се обухватити и наше специфичности (исказивање ефеката курсних разлика и ефеката валутне клаузуле, исказивање градског грађевинског земљишта стеченог путем конверзије права коришћења у право својине, исказивање отпуста дуга и других специфичних промена у поступку приватизације и реструктурирања предузећа, процењивање позиција у финансијским извештајима предузећа у поступку стечаја и ликвидације, итд.).

Иако је за јавну расправу на Нацрте Закона остављен непримењен рок од свега неколико дана (у суштини Јавне расправе и није било јер то није било у интересу предлагача Нацрта Закона), наше примедбе на Нацрте закона доставили смо надлежном министарству.

Влади Републике Србије доставићемо допис у којем указујемо на позадину доношења оваквог закона и на штетне последице које би изазвао, а у нади да овакав Нацрт Закона неће постати и Предлог Закона. Такође, поставићемо и захтев да се посебно преиспитају одредбе Нацрта Закона којима би, преко Кодекса етике, било омогућено монополско понашање „професионалне организације“, што би омогућило појединцима да, „уз помоћ државе“ стекну материјалну корист, пошто, кад се пропис доноси у корист неке интересне групе (а супротно интересима државе) увек постоји основана сумња да се ради о корупцији, о чему ће бити обавештена и Агенција за борбу против корупције.