

PREDLOG ZAKONA O RAČUNOVODSTVU: Stavovi stručne javnosti o uslovima za sticanje zvanja „ovlašćeni računovođa“ prema Predlogu zakona

Izvor: Redakcija, Mile Orlović, 03.10.2019.

Prema odredbi člana 16. **Predloga zakona o računovodstvu** vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja pravno lice, odnosno preduzetnik može poveriti ugovorom, (drugom) pravnom licu ili preduzetniku, koji je upisan u Registar pružalaca računovodstvenih usluga.

Odredbom člana 17. propisano je da Registar vodi Agencija za privredne registre (dalje: Agencija) kao povereni posao i to preko imenovanog registratora. Odredbama istog člana Predloga zakona je propisano i da način vođenja i sadržinu Registra propisuje ministar nadležan za poslove finansija, te da to čini na predlog Agencije. Dok Agencija ima obavezu da najmanje jednom godišnje izveštava Nacionalnu komisiju za računovodstvo o pitanjima koja se tiču vođenja Registra.

Članom 18. su propisani uslovi za upis u Registar lica pružalaca računovodstvenih usluga. Prema odredbama člana 18. (stav 2. tačka 3. i stav 5. tačka 3) u Registar može biti upisano pravno lice i preduzetnik koje ima dozvolu za pružanje računovodstvenih usluga izdatu rešenjem koje izdaje Komora ovlašćenih revizora pravnom licu pod uslovom da, između ostalog:

- ima registrovanu pretežnu delatnost za pružanje računovodstvenih usluga;
- ima u radnom odnosu sa punim radnim vremenom najmanje jednog zaposlenog sa profesionalnim zvanjem u oblasti računovodstva ili revizije, koje je stečeno kod profesionalne organizacije članice Međunarodne federacije računovođa. (Preduzetnik sâm može ispunjavati ovaj kriterijum bez obaveze da zaposli lice sa

profesionalnim zvanjem).

Takođe članom 19. Predloga je ustanovljeno da se privrednom subjektu oduzima dozvola za pružanje računovodstvenih usluga kao i da se briše iz Registra ako prestane da ispunjava uslove za upis u Registar.

Pravna lica, odnosno preduzetnici koji imaju registrovanu pretežnu delatnost za pružanje računovodstvenih usluga dužni su da usklade svoje poslovanje sa odredbama ovog zakona najkasnije u roku od tri godine od dana stupanja na snagu ovog zakona prema članu 61, a lica koja su stekla profesionalna zvanja u skladu sa ranijim Zakonom o računovodstvu i ranijim Zakonom o računovodstvu i reviziji mogu ta zvanja shodno koristiti za ispunjavanje zahteva iz člana 18. stav 2. tačka 3) i stav 5. tačka 3).

U obrazloženju Predloga se navodi da će se uvođenjem jasnih uslova za profesionalno pružanje računovodstvenih usluga i posebnog javnog registra pružalaca računovodstvenih usluga u Republici Srbiji unaprediti kvalitet ovih usluga, s obzirom da će pravna lica i preduzetnici morati da imaju najmanje jedno lice zaposleno sa profesionalnim zvanjem u oblasti računovodstva ili revizije. **Ova lica će biti profesionalno obučena za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, uz obavezu pohađanja kontinuirane edukacije kako bi to zvanje održavali i bili u mogućnosti da na kvalitetan i visoko profesionalan način, uz poštovanje Etičkog kodeksa pružaju usluge trećim licima.**

- Tekst mišljenja -

Iako načelno pozdravljamo nameru za uvođenjem jasnih uslova za profesionalno pružanje računovodstvenih usluga i posebnog javnog registra pružalaca računovodstvenih usluga koji bi trebalo da unaprede kvalitet ovih usluga, ukazujemo na moguće nedostatke Predloga zakona o računovodstvu koji će se najverovatnije manifestovati početkom primene ovog zakona, ukoliko Predlog bude usvojen u ovom tekstu, i koji će negativno uticati upravo na dalji razvoj tržišta pružalaca računovodstvenih usluga kao i kvalitet pruženih usluga, a samim tim i na primaoce ove usluge – privredu, kao i na tržišta vezanih proizvoda i usluga u tom sektoru, kao što je usluga edukacije.

Ukoliko se ovako normirani postupak sticanja dozvole i upisa u Registar ovlašćenih pružalaca računovodstvenih usluga usvoji i počne da primenjuje može

nastati pravna nesigurnost zbog neadekvatnog i nepreciznog propisivanja uslova u pogledu kvalifikacija i obaveza lica koje bi trebalo da je profesionalno osposobljeno.

Naime, Predlogom su ustanovljeni i načelno jasno postavljeni uslovi za obavljanje delatnosti računovodstva – to je obaveza registracije u posebnom registru, a po osnovu pribavljene dozvole i to ukoliko to lice – privredni subjekt, ima u radnom odnosu sa punim radnim vremenom najmanje jednog zaposlenog sa profesionalnim zvanjem u oblasti računovodstva ili revizije, koje je stečeno kod profesionalne organizacije članice Međunarodne federacije računovođa. Takođe naglašeno je da preduzetnik sâm može ispunjavati ovaj kriterijum bez obaveze da zaposli lice sa profesionalnim zvanjem. Takođe, uslov je i da ne postoji nedostojnost.

Vidimo da pored jasnog uslova pribavljanja dozvole i registracije adekvatne pretežne delatnosti, oko čega ne bi trebalo da bude dileme, kao i jasno propisanog uslova dostojnosti, postoji i uslov zapošljavanja lica koje kako zakon navodi ima *„profesionalno zvanje u oblasti računovodstva ili revizije, koje je stečeno kod profesionalne organizacije članice Međunarodne federacije računovođa.“* (dalje: profesionalna organizacija).

Pre svega, pohvalno je što je precizirano da je reč o radnom odnosu i što je precizirano da je reč o punom radnom vremenu, jer su ovakve nedorečenosti u drugim propisima konstantno izazivale nedoumice.

Ipak, nije dobro to što **Predlog zakona ni jednom rečju ne precizira na koji način se stiče „profesionalno zvanje u oblasti računovodstva ili revizije,, niti se navodi obaveza da se donese podzakonski akt po ovom pitanju**, niti da će se preciziranje uslova za sticanje tog zvanja propisati bilo kojim aktom. Smatramo da nije preporučljivo ostaviti praksi da tumači ovako neodređenu normu zbog mogućih povreda Ustava Republike Srbije, Zakona o zaštiti konkurencije, Zakona o kontroli državne pomoći i Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, ali i drugih propisa. (dalje u Mišljenju).

I ukoliko pratimo prethodne zakone koji su regulisali ovu oblast, videćemo da se ranije nije vršilo licenciranje računovođa, već samo revizora, te ni tu nećemo pronaći bližu definiciju, niti uslove za sticanje statusa ovlašćenog računovođe.

Ukoliko pak, po analogiji sticanja statusa ovlašćenog revizora, pratimo i ranije

važeće, i aktuelni Zakon o reviziji, ali i Predlog zakona o reviziji koji bi trebalo da bude usvojen zajedno sa novim zakonom o računovodstvu, videćemo da (član 57) **Komora ovlašćenih revizora, kao javno ovlašćenje**, između ostalog i donosi i sprovodi program ispita za sticanje zvanja *ovlašćeni revizor*, organizuje ispite za sticanje zvanja ovlašćeni revizor i izdaje sertifikat za zvanje ovlašćeni revizor, ali i **donosi program kontinuiranog profesionalnog usavršavanja i organizuje stručno usavršavanje licenciranih ovlašćenih revizora**.

Dakle, u dva srodna zakona (koji su do nedavno činili jedinstveni Zakon o računovodstvu i reviziji) pravi se razlika između dve kategorije lica za koja se predviđa sticanje zvanja, što svakako nije poželjno kada je reč o ovako značajnim delatnostima.

S jedne strane revizori su organizovani putem **Komore revizora, koja je upravo i osnovana zakonom kojim se uređuje revizija i kojoj je Republika Srbija time prenela javna ovlašćenja**. Upravo se kroz organe Komore donose odluke o tako značajnim pitanjima kao što su donošenje i sprovođenje programa ispita za sticanje zvanja, organizacije ispita, izdavanja sertifikata i programa kontinuiranog profesionalnog usavršavanja i organizuje stručno usavršavanje licenciranih lica, dok se druge strane **Predloga zakona o računovodstvu o tome koji organ će biti nadležan za vršenje sličnih radnji predstavljanja računovođa uopšte ne izjašnjava**.

Predlagač zakona u samom tekstu Predloga navodi da je „*profesionalno zvanje u oblasti računovodstva ili revizije, stečeno kod profesionalne organizacije članice Međunarodne federacije računovođa*“ i ništa drugo što bi pomoglo tumačenju ove norme.

Dakle, nisu uređena sva ona ključna pitanja koja su kvalitetno uređena kada je reč o revizorima.

Dalje, ukoliko tumačimo da odgovor na pitanje: „Ko organizuje ispite za sticanje zvanja ovlašćeni revizor i izdaje sertifikat?“ glasi – *Profesionalna organizacija članica Međunarodne federacije računovođa*, u tom slučaju ostaju neodgovorena pitanja:

Koja institucija, donosi i sprovodi program ispita za sticanje zvanja ovlašćeni računovođa i koje pravno lice/institucija donosi program kontinuiranog profesionalnog usavršavanja i organizuje stručno

usavršavanje licenciranih ovlašćenih računovođa?

Ukoliko i ta javna ovlašćenja Zakonodavac prenosi navedenoj Profesionalnoj organizaciji onda je to tako trebalo i propisati. Ovako **ostaje pravna praznina koja se može s razlogom tumačiti na više načina**. Pre svega, mišljenja smo da se **ne može podrazumevati postojanje dozvole za prenos javnog ovlašćenja Profesionalnoj organizaciji - ono se uvek prenosi Zakonom - eksplicitno**. Ukoliko bi se tumačilo da je ovako šturom normom preneto javno ovlašćenje i za vršenje navedenih pravnih radnji time bi se samo otvorilo još dodatnih nedoumica oko pravilne primene ovog propisa.

Ubrzo bi se postavilo **pitanje eventualnog osnivanja više profesionalnih organizacija** koje ispunjavaju zakonske uslove za obavljanje delatnosti licenciranja profesionalnih računovođa. Naime, **u Republici Srbiji trenutno postoji jedna organizacija koja ispunjava ovaj uslov, eventualno dve** (Komora je pridruženi član, te postoji mogućnost da će upravo Komora biti druga organizacija sa navedenim ovlašćenjima), **pa se postavlja pitanje da li bi svaka nova profesionalna organizacija koja ispuni uslove mogla**, a u skladu sa zakonom, **da za svoje potrebe, odnosno potrebe onih koji stiču zvanja pred njom, donosi opšte akte kojima bi uređivala ovako značajna pitanja**.

Da li je Zakonodavac preneo javno ovlašćenje za donošenje navedenih akata svim organizacijama koje u budućnosti ispune uslov članstva u Međunarodnoj federaciji računovođa?

To bi potencijalno moglo da znači čitav niz različitih postupaka za sticanje zvanja pred različitim organizacijama koje bi potencijalno mogle da budu osnovane, odnosno koje bi stekle status člana Međunarodne federacije.

Da li se ovakvim normiranjem zapravo dozvoljava mogućnost postojanja različitih uslova za sticanje zvanja ovlašćenog računovođe u zavisnosti od izdavaoca licence - potvrdi o stečenom zvanju?

Podrazumeva se da bi svaki potencijalni izdavalac potvrdio statusa ovlašćenog računovođe prilagođavao uslove za sticanje iste u odnosu na konkurente, odnosno u odnosu na situaciju na tržištu.

Obrnuto gledano - ukoliko prestane sa postojanjem postojeća Profesionalna organizacija (ili postojeće organizacije - ukoliko računamo da i Komora potpada

pod ovaj režim), a ne bude osnovana nova organizacija, niti neka od postojećih organizacije ispuni potrebne uslove, postojaće još veći problem – neće više postojati nijedno telo koje može da izda potvrdu o sticanju statusa ovlašćenog računovođe, te više neće biti moguće sticanje samog statusa – neće više biti novih ovlašćenih računovođa do izmene zakona ili nastanka nove organizacije.

Dakle, ne samo da Predlogom nije predviđeno koji su to uslovi za sticanje zvanja, niti je predviđen program ispita i stručnog usavršavanja, već nisu ni poverena javna ovlašćenja nijednom subjektu potrebna za utvrđivanje uslova za sticanje statusa ovlašćenog računovođe.

Jedino se u obrazloženju Predloga zakona pronalazi odrednica *obaveza pohađanja kontinuirane edukacije*: „***Ova lica će biti profesionalno obučena za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja, uz obavezu pohađanja kontinuirane edukacije...***“. Kako tekst obrazloženja Predloga zakona ne čini sastavni deo teksta zakona koji se usvaja, tako je **jedino pominjanje jednog od uslova za sticanje zvanja ovlašćenog računovođe ostalo van teksta zakona**. Ali i da jeste ne bi bilo od značaja, jer se ne vrši nikakvo dalje preciziranje.

Iz svega navedenog smatramo **da navedeni Predlog zakona u tangiranom delu**, odnosno Zakon o računovodstvu ukoliko Predlog zakona bude usvojen, **nije održiv i da će svakako dovesti do pravne nesigurnosti i do potrebe za brzom naknadnom izmenom**.

Usvajanje Predloga bez izmena bi svakako izazvalo i potrebe na tržištu pružanja računovodstvenih usluga, ali i na drugim povezanim tržištima. Napominjemo da postoji veliko i dosta uređeno tržište edukacije računovođa, na kojem postoji jaka tržišna utakmica, odnosno postoji velika konkurencija između učesnika, a samo tržište se razvija dugi niz godina (čak i decenija).

Ovom tržištu bi svakako pogodovala obaveznost stalne edukacije računovođa, te bi se na taj način i uvećalo, a verovatno i podiglo kvalitet edukacije. Ipak, prepreka tome se nalazi u samom Predlogu zakona, koji umesto da razvija konkurenciju između učesnika na pomenutom tržištu (ali i svim drugim srodnim tržištima) upravo čini suprotno – guši je ovakvim normiranjem.

Ne možemo ignorisati činjenicu da, u ovom trenutku u Republici Srbiji jedino lice

koje može da stekne status Profesionalne organizacije u skladu sa Predlogom zakona u Republici Srbiji jeste „Savez računovođa i revizora Srbije“ jer jedino ono ispunjava potrebne uslove u pogledu članstva u *Međunarodnoj federaciji računovođa* (napominjemo da i Komora ima status člana – ali za razliku od Saveza – Komora ima status pridruženog člana). Ono što bi moglo da bude sporno jeste činjenica da navedeno pravno lice, trenutno, ima učešće u svom zavisnom privrednom društvu u visini od 84,71 % koje je upravo jedan od učesnika na povezanom tržištu – tržištu edukacije računovođa.

To bi praktično značilo da se zakonom uspostavlja ne samo monopol na tržištu licenciranja računovođa, reč je o tzv. Zakonskom monopolu u korist Saveza računovođa i revizora Srbije, već i na povezanom, ali sasvim zasebnom tržištu edukacije računovođa. Teško je zamisliti da bi Savez računovođa i revizora Srbije, sticanjem statusa Profesionalne organizacije i sticanjem javnih ovlašćenja za donošenje opštih akata – propisao uslove za sticanje stalne edukacije računovođa na taj način što bi pazio na razvoj konkurencije na tržištu na kojem vrlo aktivno učestvuje zavisno društvo i koje na tom tržištu ostvaruje značajan prihod. Vrlo verovatno bi se upravo desilo suprotno – **uslove za sticanje i održanje statusa ovlašćenog računovođe bi Profesionalna organizacija mogla da uredi tako da ne naškode, ako ne potpuno favorizuju korišćenje usluga ćerke društva učinivši ih obaveznim za ovlašćene računovođe, te bi na taj način došlo do značajnog ugrožavanja konkurencije na tržištu pružanja usluga edukacije računovođa.**

Navedeno svakako nije u skladu sa više pozitivnih propisa Republike Srbije, ali i propisa EU koje implementiramo kroz Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju.

- *Ustav Republike Srbije* -

***Ustav Republike Srbije („Sl. glasnik RS“, br. 98/2006)*(čl. 83. i 84) predviđa slobodu preduzetništva, i zabranjuje ograničenja ove slobode, osim ukoliko se to čini zakonom, radi:**

- **zaštite zdravlja ljudi, životne sredine i prirodnih bogatstava i**
- **radi bezbednosti Republike Srbije.**

Dalje, Ustav ustanovljava jednakost pravnog položaja (učesnika) na tržištu i **zabranjuje akte kojima se, suprotno zakonu, ograničava slobodna**

konkurencija, stvaranjem ili zloupotrebom monopolskog ili dominantnog položaja.

Predlog zakona o računovodstvu, odnosno njegov aktuelni tekst, čini se, svakako ne ispunjava uslove koje Ustav nameće, te se ubrzo po njegovom usvajanju (ukoliko ovakav tekst bude usvojen) može očekivati pokretanje postupaka ustavnosti pojedinih odredaba pred Ustavnim sudom.

- Zakon o zaštiti konkurencije -

Sticanjem statusa Profesionalne organizacije navedeno lice će zapravo steći status tzv. zakonskog monopoliste. Iako navedeno nije zabranjeno (ali ni poželjno), jeste zabranjena zloupotreba takvog položaja (monopolističkog ili dominantnog). Važeća verzija **Zakona o zaštiti konkurencije („Sl. glasnik RS“, br. 51/2009 i 95/2013)** ne definiše radnju kojom dominantni subjekt vrši zloupotrebu, već se Zakonodavac opredelio za nabrojanje najčešćih i najopasnijih vidova mogućih zloupotreba (član 16):

- 1) neposredno ili posredno nametanje nepravične kupovne ili prodajne cene ili drugih nepravičnih uslova poslovanja;
- 2) ograničavanje proizvodnje, tržišta ili tehničkog razvoja;
- 3) primenjivanje nejednakih uslova poslovanja na iste poslove sa različitim učesnicima na tržištu, čime se pojedini učesnici na tržištu dovode u nepovoljniji položaj u odnosu na konkurente;
- 4) uslovljavanje zaključenja ugovora time da druga strana prihvati dodatne obaveze koje po svojoj prirodi ili prema trgovačkim običajima nisu u vezi sa predmetom ugovora.

Upravo poslednja tačka 4) člana 16. Zakona predstavlja osnov za kažnjavanje privrednih subjekata koji zloupotrebljavaju dominantan položaj vezanom trgovinom. **Prema ovoj odredbi, potrebno je da postoji uslovljavanje, odnosno primoravanje saugovarača odnosno potrošača na dodatne obaveze, što najčešće znači kupovinu vezanog proizvoda (usluge) koji nije direktno povezan sa vezujućim proizvodom.**

Postojanje zloupotrebe pretpostavlja ustanovljavanje dominantnog položaja na prethodno određenom relevantnom tržištu, a na osnovu ovlašćenja koja daje

Zakon, Vlada Republike Srbije je 2009. godine Uredbom o kriterijumima za određivanje relevantnog tržišta („Sl. glasnik RS“, br. 89/2009) bliže propisala kriterijume za određivanje relevantnog tržišta.

Nedozvoljena vezana trgovina spada u ekskluzione povrede konkurencije, odnosno, takvim poslovnim ponašanjem se ograničava konkurencija, i to na tržištu vezanog proizvoda.

Vezana trgovina je specifična po tome što se radnja zloupotrebe odigrava na jednom tržištu – tržištu dominantnog položaja, a posledica se ispoljava na drugom tržištu, tržištu na kojem taj subjekt nije dominantan.

U slučaju koji posmatramo dominantni subjekt - monopolista - Profesionalna organizacija će zakonom dobiti mogućnost da prenosi svoju dominaciju sa tržišta licenciranja računovođa, na tržište edukacije računovođa koje uključuje stručne skupove, seminare, stručne časopise i drugu stručnu literaturu, a na kojem pre usvajanja ovog zakona nije imala dominaciju.

- *Pravo EU* -

Stupanjem na snagu **Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju** (dalje: SSP) Republika Srbija je, kao strana ugovornica, između ostalog, preuzela i obaveze iz domena zaštite konkurencije.

SSP odredbom člana 73. navodi (naročito) koja to ponašanja subjekata na tržištu Republike Srbije, u meri u kojoj mogu uticati na trgovinu između Evropskih zajednica i Srbije, „nisu u skladu sa pravilnim funkcionisanjem Sporazuma“:

- 1) Restriktivni sporazumi – sporazumi između preduzeća, odluke udruženja preduzeća i usaglašena praksa između preduzeća, čiji je cilj ili posledica sprečavanje, ograničavanje ili narušavanje konkurencije;
- 2) Zloupotrebe dominantnog položaja od strane jednog ili više preduzeća na teritorijama Zajednice ili Srbije, u celini ili na njihovom značajnom delu;
- 3) Državna pomoć – pomoć koja narušava ili prei da naruši konkurenciju davanjem prednosti određenim preduzećima ili određenim proizvodima.

Istim članom SSP predviđena je primena čl. 81, 82, 86. i 87. Ugovora o osnivanju

Evropske zajednice i instrumenata tumačenja koje su usvojile institucije Zajednice, sada Evropske unije. Odredbe ovih članova odgovaraju danas važećim odredbama čl. 101, 102, 106. i 107. **Ugovora o funkcionisanju EU** koji je „nasledio“ Ugovor o osnivanju Evropske zajednice.

Ugovor o funkcionisanju EU članom 102. zabranjuje zloupotrebu dominantnog položaja na isti način kao i Zakon o zaštiti konkurencije – nabrojajući naročito opasna ponašanja, uključujući i odredbu koja se odnosi na vezanu trgovinu. Zapravo je ovaj član Ugovora doslovno preveden i kao takav implementiran u član 16. Zakona o zaštiti konkurencije.

Izvor: Redakcija, Mile Orlović, 03.10.2019.