

ОБРАЗЛОЖЕЊЕ

I. УСТАВНИ ОСНОВ ЗА ДОНОШЕЊЕ ЗАКОНА

Уставни основ за доношење овог закона садржан је у одредбама члана 97. став 1. тач. 6), 11) и 17) Устава Републике Србије, према којима Република, поред осталог, уређује и обезбеђује правни положај привредних субјеката, контролу законитости располагања средствима правних лица и друге економске односе од општег интереса за Републику.

II. РАЗЛОЗИ ЗА ДОНОШЕЊЕ ЗАКОНА

Актуелни Закон о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18) из 2013. године, који уређује материју корпоративног рачуноводства делимично је усклађен са новом Директивом 2013/34/ЕУ о годишњим финансијским извештајима, консолидованим финансијским извештајима и повезаним извештајима одређених врста привредних друштава. Овај закон није усклађен са Директивом 2014/95/ЕУ о измени Директиве 2013/34/ЕУ у погледу објављивања нефинансијских информација и разноликости одређених великих предузећа и група. Наведено је указало на потребу даље хармонизације домаћег законодавства у овој области са правним тековинама ЕУ.

Поменуте Директиве ЕУ представљају основу за уређење финансијског извештавања појединачних и консолидованих финансијских извештаја привредних друштава у оквиру ЕУ. Директиве између осталог прописују правила и принципе у вези израде, презентације и обелодањивања годишњих и консолидованих финансијских извештаја од стране привредних друштава, критеријуме за разврставање по величини како привредних друштава, тако и група које се консолидују, дефинисање изузетака од обавезе састављања годишњег извештаја о пословању за микро и мала привредна друштва, обавеза за нефинансијским извештавањем и састављање извештаја о плаћањима владама за одређене категорије привредних друштава, као и обавезу законске ревизије.

Једно од неопходних мерила за затварање Поглавља 6: *Право привредних друштава* јесте и доношење новог Закона о рачуноводству којим ће све одредбе релевантних правних тековина ЕУ бити транспоноване у национално законодавство Републике Србије.

Разлози за доношење Нацрта закона о рачуноводству (у даљем тексту: Нацрт закона) су следећи:

1) **унапређење квалитета финансијског извештавања** - биће постигнуто додатним прилагођавањем рачуноводствених правила економској снази и величини правних лица.

Применом нових критеријума за разврставање правних лица, рачуноводствена правила која примењују правна лица приликом састављања финансијских извештаја биће утврђена на следећи начин:

а) **друштва од јавног интереса и правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (око 1.400)** – и даље обавезно примењују сложеније Међународне стандарде финансијског извештавања (МРС/МСФИ), који су у примени у Србији од 2003. године);

б) **мала и средња правна лица (око 11.000)** – примењују скраћену, односно поједностављену верзију МСФИ – **Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП)**. Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18) из 2013. године, уведен је наведени рачуноводствени стандард, који је у примени за мала и средња правна лица почев од финансијских извештаја који се састављају на дан 31. децембра 2014. године. Нацртом закона уводи се могућност и за мала правна лица (раније је постојала опција искључиво за средња правна лица) да примењују МСФИ;

в) **микро правна лица (око 154.000)** – примењују правилник министра прилагођен њиховим потребама (максимално упрошћена правила за вођење пословних књига), али могу да одлуче да примењују МСФИ, односно МСФИ за МСП уместо правилника. Нацртом закона регулисано је питање континуитета примене добровољно примењене рачуноводствене регулативе (најмање пет година од почетка примене МСФИ, односно МСФИ за МСП).

Увођење могућности за више правних лица (укључујући микро и мала правна лица) да примењују МСФИ приликом састављања редовних годишњих финансијских извештаја, олакшава се састављање консолидованих финансијских извештаја. У том случају матично и зависно правно лице примењују исту основу за састављање појединачних финансијских извештаја, и нема потребе да нпр. мало правно лице саставља појединачне финансијске извештаје у складу са једном регулативом (основом за састављање) која није МСФИ, а да за потребе консолидације мора састављати у складу са МСФИ. Све ово утицаће на додатно смањење трошкова правним лицима у вези са финансијским извештавањем, олакшати њихово пословање и обезбедити да њихови финансијски извештаји буду транспарентнији и поузданији;

2) **прописивање нових критеријума и нових граничних вредности за одређивање величине правних лица** (у потпуности усклађени са захтевима Директиве 2013/34/ЕУ): У следећој табели дати су критеријуми за разврставање правних лица у складу са Нацртом закона:

КРИТЕРИЈУМИ	МИКРО	МАЛА	СРЕДЊА	ВЕЛИКА
Просечан број запослених	до 10	10 до 50	50 до 250	преко 250
Пословни приход	до 700.000 ЕУР	700.000 до 8.000.000 ЕУР	8.000.000 до 40.000.000 ЕУР	преко 40.000.000 ЕУР
Укупна актива	до 350.000 ЕУР	350.000 до 4.000.000 ЕУР	4.000.000 до 20.000.000 ЕУР	преко 20.000.000 ЕУР

У следећој табели дати су подаци о укупном броју правних лица разврстаних на микро, мала, средња и велика правна лица применом критеријума прописаних Нацртом закона за претходне три године:

Правна лица према величини	Нацрт закона (подаци АПР из финансијских извештаја за 2018.г.)	Нацрт закона (подаци АПР из финансијских извештаја за 2017.г.)	Нацрт закона (подаци АПР из финансијских извештаја за 2016.г.)
Велика	269	373	328
Средња	1,257	1,431	1,331
Мала	14,110	10,854	9,927
Микро	150,286	154,488	147,849
Укупно:	165,922	167,146	159,435

3) прописивање посебних критеријума за разврставање група правних лица (у потпуности усклађени са захтевима Директиве 2013/34/ЕУ) - правних лица која се састоје од матичног правног лица и зависних правних лица:

КРИТЕРИЈУМИ	МАЛЕ ГРУПЕ	СРЕДЊЕ ГРУПЕ	ВЕЛИКЕ ГРУПЕ
Просечан број запослених	до 50	50 до 250	преко 250
Пословни приход	до 8.000.000 ЕУР	8.000.000 до 40.000.000 ЕУР	преко 40.000.000 ЕУР
Укупна актива	до 4.000.000 ЕУР	4.000.000 до 20.000.000 ЕУР	преко 20.000.000 ЕУР

4) задржана је делимична либерализација пружања рачуноводствених услуга - не постоји законска обавеза обуке, едукације и сертификовања/лиценцирања рачуновођа, осим за пружаоце рачуноводствених услуга (правна лица и предузетнике). Наиме, код правних лица и предузетника који желе да се професионално баве пружањем рачуноводствених услуга (тренутно их у Србији према подацима Агенције за привредне регистре има око 8.000), предвиђено је уписивање у јавни Регистар пружалаца рачуноводствених услуга (на основу претходно издате дозволе) који ће водити Агенција за привредне регистре, а један од услова за регистрацију је и да најмање једно лице буде стално запослено у правном лицу, и да то лице или предузетник испуњава услов да има професионално звање из области рачуноводства или ревизије стечено код чланице Међународне федерације рачуновођа (*International Federation of Accountants – IFAC*). Прелазним одредбама Нацрта закона биће прописана обавеза правним лицима, односно предузетницима да у року од три године од дана ступања на снагу овог закона обезбеде доказе о томе да имају запослено минимум једно лице са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа. Овим ће се позитивно утицати на квалитет пружања

рачуноводствених услуга и тиме посредно унапредити квалитет финансијског извештавања великог броја обвезника (пре свега микро правних лица и предузетника).

Посебно истичемо да су одредбама Нацрта закона прихваћене препоруке МАНИВАЛА (тело Савета Европе које се бави проценом усаглашености националних система за спречавање прања новца и финансирања тероризма држава чланица Савета Европе са међународним стандардима (ФАТФ) за измену постојеће регулативе у смислу забране кривично осуђиваним правним и физичким лицима и њиховим повезаним лицима, као и сарадницима да буду оснивачи и власници правних лица, односно предузетника који се баве пружањем рачуноводствених услуга.

Код правних лица и предузетника који се не баве пружањем рачуноводствених услуга не захтева се професионално звање за лице које је ангажовано на пословима вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја - одговорност за финансијске извештаје (а самим тим и на избору лица којем директор/управа поверава вођење својих пословних књига) је на законском заступнику и органима управљања, надзорним и административним органима правног лица, у складу са захтевима Директиве 2013/34/ЕУ, која не прописује обавезу поседовања лиценци за рачуновође;

5) укидање обавеза прописивања посебних правилника о Контном оквиру, садржини и форми образаца финансијских извештаја, као и садржини Статистичког извештаја за категорију тзв. других правних лица – одредбама Нацрта закона предвиђа се увођење рационалних и јединствених билансних шема и јединственог Контног оквира за привредна друштва, задруге, предузетнике и друга правна лица. Решења која су била у примени почев од састављања финансијских извештаја за 2014. годину (различити Контни оквир и обрасци финансијских извештаја за друга правна лица) не разликују се значајно у односу на правила за привредна друштва, заруге и предузетнике па је опредељење законодавца да се поједностави вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја увђењем јединственог Контног оквира и образаца финансијских извештаја (као и Статистичког извештаја) за све категорије правних лица обвезника примене Нацрта закона;

б) продужење рока за достављање редовних годишњих финансијских извештаја и укидање обавезе достављања два сета извештаја (извештаји за статистичке и друге потребе и редован годишњи финансијски извештај) – Нацртом закона предвиђа се један рок за достављање редовних годишњих финансијских извештаја (који ће обухватити и Статистички извештај) ради јавног објављивања – до 31. марта текуће за претходну годину. Овим ће се омогућити привреди довољно времена (посебно услед чињенице да ће и микро правна лица имати обавезу састављања напомена уз финансијске извештаје) да достави један сет извештаја (за разлику од актуелног закона где је рок за достављање података за статистичке и друге потребе био крај фебруара, а рок за достављање редовних годишњих финансијских извештаја 30. јун). Као изузетак, остављен је рок обвезницима ревизије финансијских извештаја да доставе ревизорски извештај и пратећу документацију до 30. јуна текуће за претходну годину, односно до 31. јула уколико се ради о ревизији консолидованих финансијских извештаја;

7) сагласно захтевима директива ЕУ, уводи се обавеза састављања тзв. нефинансијских извештаја и извештаја о плаћањима Владама за поједине категорије друштва од јавног интереса;

8) извршено је прецизирање у складу са захтевима Директиве 2013/34/ЕУ смислу да се само **микро и мала правна лица** (не средња као што је случај у актуелном Закону о рачуноводству) **изузимају из обавезе састављања годишњег извештаја о пословању**;

9) **прецизније су уређени послови и надлежности Националне комисије за рачуноводство** - ова Комисија ће, поред послова које обавља у складу са одредбама актуелног Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18), сходно надлежностима дефинисаним Нацртом закона између осталог бити надлежна да:

- даје мишљење на општи акт Агенције за привредне регистре којим се уређује начин вођења и садржина регистра пружалаца рачуноводствених услуга;

- даје мишљење на општи акт Агенције за привредне регистре којим се уређује форма и садржина захтева за упис у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга;

- разматра информације добијене од Агенције за привредне регистре у вези са применом овог закона у делу који се односи на достављање извештаја и документације у складу са прописаним Нацртом закона.

Такође, Нацртом закона предвиђено је објављивање годишњег извештаја о раду ове Комисије на интернет страници Министарства финансија, што ће допринети већој транспарентности у раду овог тела Владе.

Најважнији циљ доношење новог Закона о рачуноводству је унапређење квалитета корпоративног финансијског извештавања у Републици Србији.

При изради Нацрта закона поштовано је правило да се исти доноси пре свега због неопходности усклађивања са релевантним Директивама ЕУ и ако се тим изменама побољшава квалитет корпоративног финансијског извештавања и не увећавају трошкови финансијског извештавања обвезника примене овог закона, сем уколико је то нужно.

Нова законска решења треба да омогуће перманентно унапређење система корпоративног финансијског извештавања у Србији, што ће имати позитиван утицај на све привредне субјекте, државне органе и институције, као и на стране и домаће инвеститоре. Томе треба да допринесу и нови извештаји које ће састављати поједине категорије правних лица: нефинансијско извештавање и извештај о плаћањима владама.

Нови закон треба да допринесе бољој процени будућих перформанси привредних субјеката, омогућавајући инвеститорима да доносе добре инвестиционе одлуке, као и да смањи ризик од финансијских криза и њиховог негативног утицаја на економију.

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

У циљу лакше припреме новог Закона задржана је постојећа структура Закона и његових чланова. Тако да је и даље материја коју регулише Закон подељена у тринаест поглавља.

Поглавље I. Основне одредбе (чл. 1 – 7.), садржи одредбе којима се утврђује предмет уређивања овог закона, као и одредбе којима се дефинишу основни појмови.

У члану 1. Нацрта закона поред досадашњих одредаба, унете су следеће измене које се односе на предмет уређивања овог закона:

- рачуноводствене исправе и врсте пословних књига;
- Регистар пружалаца рачуноводствених услуга; и
- извештај о плаћањима владама и нефинансијско извештавање, као последица усклађивања овог закона са релевантним Директивама ЕУ.

У члану 2. Нацрта закона додате су поједине дефиниције како би се олакшала примена закона, али и ради усклађивања са дефиницијама из Директиве 2013/34/ЕУ (додате су нове дефиниције).

Одредбама члана 3. прописано је да министарство надлежно за послове финансија утврђује и објављује преводе МСФИ, односно МСФИ за МСП. Измене овог члана су урађене ради унапређења послова на преводу и објављивању превода МСФИ, односно МСФИ за МСП. С обзиром да је јако важно тачно знати за сваки извештајни период која верзија МСФИ/МСФИ за МСП је била у употреби, унет је додатни став у овом члану којим се прецизира обавеза министарства надлежног за послове финансија да трајно објави преводе наведених стандарда и јасно назначи у ком периоду важи конкретно објављена верзија преведених МСФИ и МСФИ за МСП.

Сагласно члану 4. Нацрта закона у обвезнике примене Закона уврштене су и стечајне масе. Додатно, министарства надлежно за послове финансија дужно је да у року од 30 дана од настале промене обавести Европску комисију о променама врста привредних друштава на које се овај закон односи (ова одредба примењиваће се даном уласка Републике Србије у ЕУ).

Одредбама члана 5. Нацрта закона прописана је обавеза правним лицима и предузетницима да вођење пословних књига, признавање и вредновање имовине и обавеза, прихода и расхода, састављање, приказивање, достављање и обелодањивање финансијских извештаја врше у складу са овим законом.

Чланом 6. Нацрта закона утврђени су критеријуме за разврставање правних лица и предузетника према њиховој величини на: микро, мала, средња и велика. У овом члану измене су урађене ради усклађивања са релевантном Директивом 2013/34/ЕУ:

- не користи се просечна вредност пословне имовине, већ стање активе на датум биланса;
- усклађен је износ стања активе и пословних прихода за средња и велика правна лица са захтевом Директиве 2013/34/ЕУ;
- утврђена величина се користи за текућу и наредну пословну годину;
- обрисан је део којим се предузетници аутоматски класификују као микро правна лица, јер такав захтев не постоји у Директиви 2013/34/ЕУ;
- дефинисан је начин коришћења изузетака за мала и микро правна лица у Нацрту закона.

Одредбама члана 7. дефинисани се критеријуми за разврставање група правних лица сагласно захтевима Директиве 2013/34/ЕУ.

Поглавље II. Организација рачуноводства и рачуноводствене исправе (чл. 8 – 11.) садржи одредбе којима се утврђују правила организације правних лица за обављање рачуноводствених послова, а уређују се и питања која се тичу рачуноводствених исправа, као и рокова достављања и књижења рачуноводствених исправа.

У члану 8. прецизирано је да обвезник примене Нацрта закона одређује врсту и облик помоћних књига које води.

Извршене су измене у члану 9. Нацрта закона како би се разјаснило да постоје лица која састављају рачуноводствене исправе и лица која спроводе контролу исправности тих исправа пре књижења. Одредбама члана 9. став 3. Нацрта закона уводи се обавеза правним лицима, односно предузетницима да фактуре (рачуне) као рачуноводствене исправе морају састављати и достављати искључиво у електронском облику. Предложеним решењем поједноставиће се процедура издавања фактура (нису потребни печат као ни потпис) и скратити време неопходно за обављање ових послова.

Члан 10. Нацрта закона додатно је преформулисан ради увођења обавезе контроле веродостојности рачуноводствене исправе.

Одредбама члана 11. уређује се материја којом се утврђују рокови за достављање и књижење рачуноводствених исправа.

Поглавље III. Пословне књиге и контни оквир (чл. 12 – 19.) садржи одредбе којима се уређује појам и садржина пословних књига, начин вођења и поверавање вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја, примена контног оквира, као и вођење Регистра пружалаца рачуноводствених услуга.

У члану 12. Нацрта закона уређују се врсте пословних књига (дневник, главна књига и помоћне књиге).

У члану 13. Нацрта закона уређен је начин вођења пословних књига. Прописан је период за који се пословне књиге воде (пословна година једнака календарској, осим у случају када се пословне књиге воде за пословну годину која је различита од календарске у складу са овим законом). Такође, дефинисано је да пословна година може бити краћа од дванаест узастопних календарских месеци, у случају оснивања правног лица, односно предузетника, статусне промене, ликвидације, стечаја и у другим случајевима у складу са законом.

Одредбама члана 14. Нацрта закона предвиђа се увођење рационалних и јединствених билансних шема и јединственог Контног оквира за привредна друштва, задруге, предузетнике и друга правна лица. Решења која су била у примени почев од састављања финансијских извештаја за 2014. годину (различити Контни оквир и обрасци финансијских извештаја за друга правна лица) не разликују се значајно у односу на правила за привредна друштва, заруге и предузетнике па је опредељење законодавца да се поједностави вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја увђењем јединственог Контног оквира и образаца финансијских извештаја (као и Статистичког извештаја) за све категорије правних лица обвезника примене Нацрта закона.

Народна банка Србије и Комисија за хартије од вредности надлежна су за доношење Контног оквира за правна лица над којима обављају надзор у складу са посебним прописима.

У члану 15. Нацрта закона прописано је да правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.

За лица која су запослена код правног лица или предузетника и воде пословне књиге (дакле није поверено вођење књига правном лицу, односно предузетнику) није предвиђено (као ни актуелним Законом о рачуноводству) обавезно професионално звање из области рачуноводства или ревизије, јер је то у складу са правним тековинама ЕУ и најбољом међународном праксом. Дакле, не захтева се професионално звање за лице које води пословне књиге и саставља финансијске извештаје - одговорност за финансијске извештаје (а самим тим и на избору лица којем директор/управа поверава вођење својих пословних књига) је на законском заступнику и органима управљања, надзорним и административним органима правног лица, у

складу са захтевима Директиве 2013/34/ЕУ, која не прописује обавезу поседовања лиценци/сертификата за рачуновође.

У оквиру члана 16. Нацрта закона прописано је да вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја правно лице, односно предузетник може поверити уговором искључиво правном лицу или предузетнику, који је уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга. Изузетак од ове обавезе постоји када у оквиру групе правних лица, зависно правно лице води пословне књиге повезаним лицима у оквиру групе, чиме се олакшава вођење пословних књига код повезаних правних лица, и смањују трошкови с тим у вези.

У новим чл. 17-19. прописано је вођење Регистра пружалаца рачуноводствених услуга, издавање дозволе за рад, начин регистрације и брисање из Регистра. Посао вођења Регистра пружалаца рачуноводствених услуга поверен је Агенцији за привредне регистре, а један од услова за регистрацију је да правно лице има у радном односу са пуном радним временом најмање једног запосленог са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа. Исти услов је предвиђен и за предузетника пружаоца рачуноводствених услуга.

Прелазним одредбама Нацрта закона прописана је обавеза правним лицима, односно предузетницима да у року од три године обезбеде доказе о томе да имају запослено минимум једно лице са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа. Овим ће се позитивно утицати на квалитет пружања рачуноводствених услуга и тиме посредно унапредити квалитет финансијског извештавања великог броја обвезника (пре свега микро правних лица и предузетника).

Напомињемо да су одредбама члана 18. Нацрта закона прихваћене препоруке МАНИВАЛА (тело Савета Европе које се бави проценом усаглашености националних система за спречавање прања новца и финансирања тероризма држава чланица Савета Европе са међународним стандардима (ФАТФ) за измену постојеће регулативе у смислу забране кривично осуђиваним правним и физичким лицима и њиховим повезаним лицима, као и сарадницима да буду оснивачи и власници правних лица, односно предузетника који се баве пружањем рачуноводствених услуга.

Поглавље IV. Попис имовине и обавеза, ванбилансне имовине и ванбилансних обавеза (чл. 20 - 22.), садржи одредбе којима се прописује обавеза правним лицима да врше попис имовине и обавеза на начин и у роковима утврђеним овим законом и подзаконским актом донетим од стране министра надлежног за послове финансија. Чланом 22. прописано је да сва правна лица и предузетници који састављају Напомене уз финансијске извештаје имају обавезу да у том извештају у вези са неусаглашеним потраживањима и обавезама обелодане:

1) број и укупан износ неусаглашених потраживања и њихов однос према броју и укупном износу потраживања; и

2) број и укупан износ неусаглашених обавеза и њихов однос према броју и укупном износу обавеза.

Поглављем V. Правила вредновања (чл. 23 - 26.) уређују се питања везана за примену рачуноводствених начела, примену Међународних стандарда финансијског извештавања (МРС/МСФИ), као и примену МСФИ за МСП и подзаконског акта којим се уређује признавање, вредновање, презентација и обелодањивање позиција у финансијским извештајима микро и других правних лица.

Промене у овом поглављу, у односу на постојећи Закон о рачуноводству произашле су из следећих разлога:

- усаглашавања са Директивом 2013/34/ЕУ,
- исправнијег формулисања и стилских прилагођавања и
- потребе да се привредним субјектима прошири могућност избора рачуноводствене регулативе, како би олакшали њихово пословање или, према њиховом мишљењу, обезбедило да њихови финансијски извештаји буду реалнији и поузданији.

Нацртом Закона предвиђено је да и мала и микро правна лица и друга правна лица могу добровољно да изаберу да примењују МСФИ. Већем броју микро правних лица је то битно, нарочито онима су тек основани, и из кредита финасирају изградњу објеката и којима одговора рачуноводствена политика која дозвољава капитализовање трошкова позајмљивања, јер то обезбеђује реално приказивање њиховог резултата и финансијског положаја. Поред тога, један број микро/малих правних лица је зависно правно лице, а за потребе састављања консолидованих годишњих финансијских извештаја примењују се МСФИ. Све ово утицаће на додатно смањење трошкова правним лицима у вези са финансијским извештавањем, олакшати њихово пословање и обезбедити да њихови финансијски извештаји буду транспарентнији и поузданији. Одредбама чл. 24. и 25. регулисано је питање континуитета примене добровољно примењене рачуноводствене регулативе (најмање пет година од почетка примене МСФИ).

Поглавље VI. Затварање пословних књига и чување рачуноводствених исправа, пословних књига и финансијских извештаја (чл. 27. и 28.) садржи одредбе којима се уређују питања затварање пословних књига, као и начин и рокови чувања рачуноводствених исправа, пословних књига и финансијских извештаја.

У овом поглављу инкорпориране су измене у вези са затварањем пословних књига. Наиме, уместо израза „закључивање” употребљен је израз „затварање”, јер се у овом закону користи израз „отварање пословних књига”. Осим тога, у постојећем Закону о рачуноводству није објашњена техника закључивања (затварања) пословних књига, а појавили су се софтвери који не познају класично затварање пословних књига: сабирање леве и десне стране дневника, подвлачење са две паралелне линије, односно код рачуна књижење салда за изравнање на мању страну, сабирање леве и десне стране и подвлачење са две паралелне линије. Суштина затварања пословних књига је да у затвореном дневнику (без обзира на технику његовог затварања) не може бити додатних књижења. Исто важи и за књиговодствени рачун, тј. главну књигу. Исправка је урађена и за помоћне књиге, јер се не затвара помоћна књига, већ конкретан рачун у тој помоћној књизи.

Одредбама члана 27. став 3. Нацрта закона прописано је да се пословне књиге затварају најкасније до рока за достављање финансијских извештаја. Као изузетак од овог става, Народна банка Србије може прописати рокове за затварање пословних књига за финансијске институције над којима, сагласно закону, врши надзор.

Поглављем VII. Финансијски извештаји и годишњи извештај о пословању, нефинансијско извештавање и извештаји о плаћањима владама (чл. 29 - 43.) уређује се материја у вези са начином састављања и врстама финансијских извештаја (годишњи и консолидовани финансијски извештаји), надлежностима за прописивање финансијских извештаја, обавези њихове ревизије, као и питања у вези са обавезом састављања годишњег извештаја о пословању правног лица.

Параграфом 9.3. Директиве 2013/34/ЕУ предвиђено је да се образац, номенклатура и терминологија ставки у Билансу стања и Билансу успеха, којима претходе арапски бројеви, прилагођавају ако то захтева посебна природа одређеног привредног друштва. Државе чланице могу затражити таква усклађивања за привредна друштва која чине део неког посебног привредног сектора - имајући ово у виду Нацртом закона је предвиђено да министар надлежан за

послове финансија, Народна банка Србије, као и Комисија за хартије од вредности прописују посебне обрасце финансијских извештаја прилагођене конкретним делатностима различитих категорија правних лица (привредна друштва, банке, инвестициони фондови и сл.).

Велика правна лица, средња правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих годишњих финансијских извештаја (матична правна лица) и јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине и достављају Агенцији за привредне регистре потпуни сет финансијских извештаја (Биланс стања, Биланс успеха, Извештај о осталом резултату, Извештај о токовима готовине, Извештај о променама на капиталу и Напомене уз финансијске извештаје). Остали обвезници примене Закона састављају Биланс стања, Биланс успеха и Напомене уз финансијске извештаје, док предузеници који су разврстани у микро правна лица састављају само Биланс стања и Биланс успеха.

Ради усаглашавања са Директивом 2013/34/ЕУ прописано је достављање извештаја о корпоративном управљању, нефинансијско извештавање и састављање извештаја о плаћањима владама. Наведене извештаје ће обвезници њиховог састављања, достављати у оквиру годишњег, односно консолидованог извештаја о пословању.

Такође, досадашњи члан 27. Закона о рачуноводству је промењен како би се обавезност и изузеће од консолидације ускладило са Директивом 2013/34/ЕУ - то је регулисано у члану 32. Нацрта закона.

Извршено је прецизирање у складу са захтевима Директиве 2013/34/ЕУ смислу да се само микро и мала правна лица (не средња) изузимају из обавезе састављања годишњег извештаја о пословању.

Предвиђено је и поступање матичног правног лица ако се одлучи за спајање годишњег извештаја о пословању и консолидованог извештаја о пословању у један извештај.

Поглавље VIII. Достављање финансијских извештаја (чл. 44 - 46.) уређује материју која се односи на достављање и објављивање годишњих и консолидованих финансијских извештаја, друге законом прописане документације, као и ванредних финансијских извештаја и Статистичког извештаја Агенцији за привредне регистре.

Најважнија новина у овом поглављу односи се практично на продужење рока за достављање редовних годишњих финансијских извештаја и укидање обавезе достављања два сета извештаја (извештаји за статистичке и друге потребе и редован годишњи финансијски извештај) – Нацртом закона предвиђа се један рок за достављање редовних годишњих финансијских извештаја (који ће обухватити и Статистички извештај) ради јавног објављивања – до 31. марта текуће за претходну годину. Овим ће се омогућити привреди довољно времена (посебно услед чињенице да ће и микро правна лица имати обавезу саставља Напомена уз финансијске извештаје) да достави један сет извештаја (за разлику од актуелног закона где је рок за достављање података за статистичке и друге потребе био крај фебруара, а рок за достављање редовних годишњих финансијских извештаја 30. јун). Као изузетак, остављен је рок обвезницима ревизије финансијских извештаја да доставе ревизорски извештај и пратећу документацију до 30. јуна текуће за претходну годину (исто као у актуелном закону), односно до 31. јула уколико се ради о ревизији консолидованих финансијских извештаја.

Предвиђено је да правна лица и предузетници који су на основу извршене ревизије финансијских извештаја кориговали своје финансијске извештаје достављене Агенцији до 31. марта, те кориговане извештаје, заједно са ревизорским извештајем и одлуком о њиховом усвајању достављају Агенцији за привредне регистре до 30. јуна, односно 31. јула, ако су у питању консолидовани финансијски извештаји.

У претходном периоду примене актуелног Закона о рачуноводству (последњих пет година предаје финансијских извештаја) пракса је показала да је шест месеци сувише дуг рок за предају годишњих финансијских извештаја. Наиме, подаци из претходног периода указују на то да је највећи број обвезника (преко 70%) предавало истовремено и коначне годишње финансијске извештаје и податке за статистичке и друге потребе до краја фебруара.

Такође, Нацртом закона није више предвиђена обавеза достављања изјаве да добит није распоређена (губитак покривен), нити достављање одлуке о расподели добити или одлуке о покрићу губитка, чиме се додатно смањују обавезе правним лицима и предузетницима у вези са припремом наведене документације.

У Нацрт Закона укључене су и одредбе о замени финансијских извештаја, у одговарајућим случајевима, а што је до сада било предмет уређивања подзакнског акта којим су уређени услови и начин јавног објављивања финансијских извештаја и вођења регистра финансијских извештаја.

Поглавље IX. Регистар финансијских извештаја (чл. 47 - 52.) садржи одредбе којима се уређује јавно објављивање финансијских извештаја, вођење и садржина Регистра финансијских извештаја, плаћање такси за објављивање финансијских извештаја, као и коришћење података из овог регистра. Најважнија измена у овом поглављу односи се на брисање вођења посебних података за статистичке и друге потребе, с обзиром да ће се према Нацрту закона сви подаци из финансијских извештаја (укључујући Статистички извештај) јавно објављивати на интернет страници Агенције.

У члану 49. уводи се додатна обавеза Агенцији за привредне регистре да најмање једном годишње припреми и достави Националној комисији за рачуноводство годишњи извештај за претходну годину о уоченим проблемима у примени овог закона у делу који се односи на достављање финансијских извештаја Регистру финансијских извештаја.

Поглављем X. Национална комисија за рачуноводство (чл. 53 - 55.) уређују се надлежности, састав и функционисање Националне комисије за рачуноводство.

Национална комисија за рачуноводство ће, поред послова које обавља у складу са одредбама актуелног Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18), сходно надлежностима дефинисаним Нацртом закона између осталог бити надлежна да:

- даје мишљење на општи акт Агенције којим се уређује начин вођења и садржина регистра пружалаца рачуноводствених услуга;

- даје мишљење на општи акт Агенције којим се уређује форма и садржина захтева за издавање дозволе за пружање рачуноводствених услуга;

- разматра информације добијене од Агенције за привредне регистре у вези са применом овог закона у делу који се односи на достављање извештаја и документације из чл. 43. – 45. Нацрта закона Регистру финансијских извештаја.

Такође, Нацртом закона предвиђено је објављивање годишњег извештаја о раду ове Комисије на интернет страници Министарства финансија, што ће допринети већој транспарентности у раду овог тела Владе.

Поглављем XI. Надзор (члан 56.) прописано је да надзор правних лица и предузетника у смислу провере исправности евидентирања пословних промена у пословним књигама врши Пореска управа сходно одредбама прописа који уређује порески поступак и пореску администрацију. Надзор над банкама и другим финансијским институцијама у смислу провере исправности евидентирања пословних промена у пословним књигама врши Народна банка Србије, у оквиру обављања својим законом утврђених функција сходно одредбама прописа који уређују пословање финансијских институција над којима Народна банка Србије врши надзор.

Поглавље XII. Казнене одредбе (чл. 57. и 58.) садржи одредбе о новчаним казнама које се могу изрећи у случају кршења, односно непоштовања одредби овог закона.

Обвезници примене овог закона поред санкција (мера) које им могу бити изречене у поступку надзора од стране овлашћеног надзорног органа, односно надзорних тела, могу бити прекршајно санкционисани за привредни преступ или прекршај, тј. новчано кажњени од стране надлежног органа за поступање по привредним преступима и прекршајима.

Поглавље XIII. Прелазне и завршне одредбе (чл. 59 – 65.) садржи одредбе којима се успоставља континуитет са постојећом регулативом у области рачуноводства, а прописује се и време ступања на снагу одредби овог закона и престанак примене досадашње регулативе.

Одредбама члана 59. Нацрта закона прописано је да Национална комисија за рачуноводство, основана Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС”, бр. 46/06, 111/09 и 99/11 – др. закон), наставља са радом у складу са овим законом.

Чланом 60. Нацрта закона прописано је да ће подзаконска акта неопходна за примену овог закона бити донета у року од шест месеци од дана ступања на снагу овог закона, а почеће да се примењују од финансијских извештаја који се састављају на дан 31. децембра 2021. године. До почетка примене подзаконских аката из става 1. овог члана примењиваће се подзаконски акти донети на основу Закона о рачуноводству („Службени гласник Републике Србије”, бр. 62/13 и 30/18).

Одредбама члана 61. Нацрта закона прописано је да су правна лица, односно предузетници дужни су да ускладе своје пословање са одредбама овог закона најкасније у року од три године од дана ступања на снагу овог закона.

Чланом 62. Нацрта закона уређено је да лица из члана 18. став 1. тачка 3) и став 2. тачка 3) која су стекла професионална звања у складу са Законом о рачуноводству („Службени лист СРЈ”, бр. 46/96, 74/99, 22/01 и 71/01) и Законом о рачуноводству и ревизији („Службени лист СРЈ”, број 71/02 и „Службени гласник РС”, број 55/04), могу та звања сходно користити за испуњавање захтева из члана 18. став 1. тачка 3) и став 2. тачка 3).

Одредбама члана 63. Нацрта закона одложена је примедба појединих одредаба Нацрта до дана уласка Републике Србије у ЕУ. Такође, обавеза састављања и достављања фактура (рачуна) у електронском облику примењиваће се почев од 1. јула 2021. године.

Одредбама члана 64. предвиђено је да ступањем на снагу овог закона, престаје да важи Закон о рачуноводству („Службени гласник Републике Србије”, бр. 62/13 и 30/18).

Члан 65. садржи завршну одредбу којом се прописује да закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”.

IV. АНАЛИЗА ЕФЕКТА ЗАКОНА

- Одређење проблема које је потребно решити

Нацрт закона има за циљ пре свега унапређење квалитета финансијског извештавања, што ће бити постигнуто додатним прилагођавањем рачуноводствених правила економској снази и величини правних лица, давањем могућности правним лицима да примењују МСФИ приликом састављања годишњих финансијских извештаја, омогућавање лакшег пословања и смањење непотребних трошкова правним лицима која имају обавезу консолидације, уз сигурност да ће њихови финансијски извештаји бити транспарентнији и поузданији.

До сада је у Републици Србији било могуће регистровати се за пружање рачуноводствених услуга без било каквих услова, осим у погледу регистрације у Агенцији за привредне регистре (било да је реч о привредном друштву или предузетнику).

Нацрт закона предвиђена значајне измене у овом делу. Наиме, код правних лица и предузетника који желе да се професионално баве пружањем рачуноводствених услуга (тренутно их у Србији према подацима Агенције за привредне регистре има око 8.000), предвиђено је уписивање у јавни Регистар пружалаца рачуноводствених услуга који ће водити Агенција, а један од услова за регистрацију је и да најмање једно лице буде стално запослено у правном лицу, и да то лице или предузетник испуњава услов да има професионално звање из области рачуноводства или ревизије стечено код чланице Међународне федерације рачуновођа (*International Federation of Accountants – IFAC*).

Прелазним одредбама Нацрта закона биће прописана обавеза правним лицима, односно предузетницима да у року од три године обезбеде доказе о томе да имају запослено минимум једно лице са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа. Овим ће се позитивно утицати на квалитет пружања рачуноводствених услуга и тиме посредно унапредити квалитет финансијског извештавања великог броја обвезника (пре свега микро правних лица и предузетника).

Додатно, одредбама Нацрта закона прихваћене су препоруке МАНИВАЛА (тело Савета Европе које се бави проценом усаглашености националних система за спречавање прања новца и финансирања тероризма држава чланица Савета Европе са међународним стандардима (ФАТФ) за измену постојеће регулативе у смислу забране кривично осуђиваним правним и физичким лицима и њиховим повезаним лицима, као и сарадницима да буду оснивачи и власници правних лица, односно предузетника који се баве пружањем рачуноводствених услуга.

- Циљеви који се постижу његовим доношењем

Крајњи циљ доношења новог Закона о рачуноводство јесте подизање нивоа квалитета финансијског извештавања у Републици Србији и усклађивање са најбољом међународном праксом у овој области. При изради Нацрта закона поштовано је правило да се исти доноси пре свега због неопходности усклађивања са релевантним Директивама ЕУ и ако се тим изменама побољшава квалитет корпоративног финансијског извештавања и не увећавају трошкови финансијског извештавања обвезника примене овог закона, сем уколико је то нужно.

Увођењем јасних услова за професионално пружање рачуноводствених услуга, ако и посебног јавног регистра пружалаца рачуноводствених услуга у Републици Србији, унапредиће се квалитет ових услуга, с обзиром да ће правна лица и предузетници морати да имају најмање једно лице запослено са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије. Ова лица ће бити професионално обучена за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, уз обавезу похађања континуиране едукације како би то звање одржавали и били у могућности да на квалитетан и високо професионалан начин, уз поштовање Етичког кодекса пружају услуге трећим лицима.

Нови Закон о рачуноводству треба да омогући перманентно унапређење система корпоративног финансијског извештавања у Србији, што ће имати позитиван утицај на све привредне субјекте, државне органе и институције, као и на стране и домаће инвеститоре. Томе

треба да допринесу и нови извештаји које ће састављати поједине категорије правних лица: нефинансијски извештаји и извештаји о плаћањима владама.

Нови закон треба да допринесе бољој процени будућих перформанси привредних субјеката, омогућавајући инвеститорима да доносе добре инвестиционе одлуке, као и да смањи ризик од финансијских криза и њиховог негативног утицаја на економију.

- Које су друге могућности за решавање проблема?

С обзиром да уређивање материје корпоративног рачуноводства подразумева прописивање јасних и транспарентних правила и процедура које морају бити усаглашене са захтевима релевантних директива ЕУ, као и прописивање права и обавеза правних лица у вези са корпоративним рачуноводством, законско уређивање ове материје представља једини могући избор.

Поред тога, из разлога спровођења процеса придруживања ЕУ и усаглашавања домаћих прописа са комунитарним правом у оквиру треће ревизије Националног програма за усвајање прописа Европске уније (НПАА), предвиђено је доношење Закона о рачуноводству у који ће се транспоновати одредбе Директиве 2013/34/ЕУ о годишњим финансијским извештајима, консолидованим финансијским извештајима и повезаним извештајима одређених врста привредних друштава, као и Директиве 2014/95/ЕУ о измени Директиве 2013/34/ЕУ у погледу објављивања нефинансијских информација и разноликости одређених великих предузећа и група.

- Зашто је доношење акта најбоље за решавање проблема?

Предложене одредбе се односе на материју која се најефикасније и најтранспарентније регулише законом, тако да је процењено да се на овај начин јасно и недвосмислено ствара одговарајући правни оквир за уређивање ове области, а стварају се услови и за неопходно усклађивање са одговарајућом међународном регулативом.

- На кога ће и како највероватније утицати предложена решења?

Закон ће имати позитиван утицај на српску привреду у целости.

С обзиром да ће по основу усклађивања Закона и подзаконских аката са одредбама релевантних Директива ЕУ доћи до промене образаца финансијских извештаја, промена Закона ће утицати на највећи број обвезника његове примене.

Поред тога, велика правна лица са више од 500 запослених постаће обвезници састављања додатних извештаја (нефинансијског извештавања, извештаја о корпоративном управљању), а субјекти из области екстрактивне прераде и сече шума постаће обвезници састављања извештаја о плаћањима владама. Нови обвезници примене Закона су стечајне масе. Због промене критеријума за изузеће од консолидовања незнатно ће се смањити број обвезника (неће га састављати мале групе). Свим обвезницима примене Закона који нису обавезни да примењују МСФИ дозвољена је њихова примена, уз услов да исте примењују у континуитету. Давањем могућности правним лицима да примењују МСФИ приликом састављања годишњих финансијских извештаја, биће обезбеђено лакше пословање истих и смањење непотребних трошкова правним лицима која имају обавезу консолидације, уз сигурност да ће њихови финансијски извештаји бити транспарентнији и поузданији.

Сви пружаоци рачуноводствених услуга морају ускладити своје пословање са одредабама овог закона у року од најкасније три године од дана ступања на снагу истог.

- Који су трошкови које ће примена закона изазвати грађанима и привреди посебно малим и средњим предузећима?

Примена овог закона ће због промене образаца финансијских извештаја код појединих обвезника његове примене изазвати једнократни настанак трошкова прилагођавања. Са друге стране, посматрамо на дужи период, с обзиром да ће нови обрасци финансијских извештаја за привредна друшва, задруге, предузетнике и друга правна лица бити знатно краћи од постојећих, обвезницима ће бити поједностављен поступак састављања истих.

Нове незнатне трошкове ће имати и обвезници састављања нових извештаја (нефинансијског извештавања, извештаја о корпоративном управљању и извештаја о плаћањима владама), који ће представљати део годишњег, односно консолидованог извештаја о пословању.

Пружаоци рачуноводствених услуга ће имати додатне трошкове у вези са регистрацијом у Регистру пружаоца рачуноводствених услуга, као и ради усклађивања са одредбама овог закона (посебно у погледу запошљавања најмање једног лица са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије).

Позитивни ефекти које предложено законско решење треба да пружи, у потпуности оправдавају трошкове његовог спровођења, с обзиром да крајњи циљ треба да буде унапређење квалитета финансијског извештавања у Републици Србији, што ће позитивно утицати на све привредне субјекте, али и на државне органе и институције, као и на стране и домаће инвеститоре.

- Да ли позитивне последице доношења Закона оправдавају трошкове његове примене?

Позитивне последице доношења Закона сасвим оправдавају трошкове његове примене, јер додатни трошкови свакако нису значајнијег обима. Доношењем Закона извршиће се усклађивање са правним тековинама ЕУ, што је обавеза Републике Србије у процесу придруживања и обезбедиће се да Република Србија у области корпоративног добије нормативни оквир који је потпуно усклађен са захтевима правних тековина ЕУ. Према наведеним проценама које се односе на поменуте директне и индиректне користи, односно позитивне последице предложених решења, процењује се да ће укупне користи далеко премашити укупне трошкове исказане за спровођење овог закона.

- Да ли доношење закона стимулише појаву нових привредних субјеката на тржишту и тржишну конкуренцију?

Предложено законско решење директно не утиче на појаву нових привредних субјеката и тржишну конкуренцију, али ће стварање амбијента за квалитетније финансијско извештавање позитивно утицати на потенцијалне инвеститоре да одрже садашња и врше нова улагања у привреду Републике Србије.

Увођењем Регистра пружалаца може довести до смањења броја пружалаца рачуноводствених услуга (уколико не буду могли да испуне услове прописане за регистрацију), али наведено и треба да допринесе унапређењу квалитета рада правних лица и предузетника која ће наставити да се професионалне баве пружањем рачуноводствених услуга.

- Да ли су заинтересоване стране имале прилику да изнесу своје ставове о Нацрту предлога Закона?

Да. Наиме, за време спровођења *Пројекта Техничке помоћи РС у реформи корпоративног финансијског извештавања ангажовани* ангажовани су консултанти (конзорцијум: Универзитет Сингидунум и Информативно пословни центар д.о.о.) са циљем да израде детаљну анализу постојећих недостатака у Закону о рачуноводству са прегледом неусаглашености истог са правним тековинама ЕУ, као и да израде компаративну анализу са одговорима на бројна питања у вези са регулисањем корпоративног рачуноводства у одабраним земљама чланицама ЕУ.

Такође, све време трајања овог Пројекта, у раду Одбора за управљање истим, ангажовани су представници следећих државних органа/институција и представника струке:

- Министарство финансија;
- Министарство привреде;
- Народна банка Србије;
- Комисија за хартије од вредности;
- Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије;
- Привредна комора Србије;
- Комора овлашћених ревизора; и
- Савез рачуновођа и ревизора Србије.

На седницама овог тела у више наврата разматрани су сви радни материјали који су претходили изради Нацрта закона о рачуноводству.

Од тренутка оснивања, учесницима у раду Одбора више пута су достављани материјали и радне верзије овог закона, и свима је дата могућност да се изјасне на предложене одредбе. Сви достављени коментари, примедбе и сугестије су анализирани у смислу усклађености са међународним стандардима и директивама, домаћим законима који регулишу предметну материју и потребама праксе, а у циљу дефинисања сврсисходних предлога одредби Закона, које ће, у овом тренутку, представљати најадекватније решење за Републику Србију.

У поступку израде нацрта закона консултанти су спровели бројне консултације као и детаљну расправу са свим учесницима заинтересованим за уређивање предметне материје. Заинтересована професионална, стручна и академска јавност је имала прилику да изнесе ставовове поводом важећег Закона о рачуноводству и да доставе предлоге/сугестије консултантима на разматрање а пре отпочињања израде Нацрта закона.

При изради Нацрта закона коришћени су ставови који су консултанту достављани мејловима или непосредно изнети на бројним састанцима које су консултанти организовали са заинтересованим странама.

- Које ће мере током примене акта бити предузете да би се остварили разлози доношења акта?

С обзиром да је примена закона условљена доношењем одговарајућих подзаконских аката министарства надлежног за послове финансија и других органа и институција надлежних за спровођење овог закона, претпоставка за његову примену јесте доношење тих аката у разумном року.

Законом је предвиђено доношење пет подзаконских аката, која су у надлежности министарства надлежног за послове финансија, као и доношење три подзаконска акта од стране Агенције за привредне регистре.

V. ПРОЦЕНА ИЗНОСА ФИНАНСИЈСКИХ СРЕДСТАВА ПОТРЕБНИХ ЗА СПРОВОЂЕЊЕ ЗАКОНА

За спровођење овог закона није потребно обезбедити додатна средства у буџету Републике Србије.