

Bosna i Hercegovina  
Federacija Bosne i Hercegovine  
**PARLAMENT FEDERACIJE**  
SARAJEVO

II

Primljeno: 13-05-2022			
Org. jed.	Broj	Priloga	Vrijednost
01,02	-02-	965	122

dr.sci. Adis Arapović  
Nezavisni zastupnik u Zastupničkom domu  
Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine

**PARLAMENT FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE**  
**PREDSTAVNIČKI DOM**  
n/r g. Mirsad Zaimović, predsjedavajući

**DOM NARODA**  
n/r g. Tomislav Martinović, predsjedavajući

Na osnovu člana 179., a u vezi sa članom 163. Poslovnika Predstavničkog doma Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 69/07, 2/08 i 26/20) i člana 164. a u vezi sa članom 172. Poslovnika o radu Doma naroda Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 27/03, 21/09 i 24/20) radi razmatranja i usvajanja po skraćenom postupku, podnosim

**PRIJEDLOG ZAKONA O IZMJENI ZAKONA O RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI  
FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE.**

**BOSNA I HERCEGOVINA**  
FEDERACIJA BOSNE I HERCEGOVINE

**PRIJEDLOG**

**ZAKON**  
**O IZMJENI ZAKONA O RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI**  
**FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE**

**Sarajevo, maj 2022.**

## **OBRAZLOŽENJE POSTUPKA**

Predlažem da se Zakon o izmjeni zakona o računovodstvu i reviziji Federacije Bosne i Hercegovine donese po skraćenom postupku, u skladu sa članom 172. stav (1) Poslovnika Predstavničkog doma Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 69/07, 2/08 i 26/20)) i članom 164. stav (1) Poslovnika o radu Doma naroda Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 27/03, 21/09 i 24/20), koji predviđaju da se zakon može donijeti po skraćenom postupku kad nije u pitanju složen i obiman zakon.

**ZAKON  
O IZMJENAMA I DOPUNAMA ZAKONA O RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI  
FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE**

**Član 1.**

U Članu 32. stav (2), tačka a), briše se riječ „isključivo“.

U stavu (3), iza riječi „obavezno su kvalificirana lica“, stavlja se tačka, a ostatak rečenice „koja su zaposlena u pravnom licu iz stava (2) tačka a) ovog člana, odnosno kvalificirana lica koja su poduzetnici ili koja su zaposlena kod poduzetnika iz stava (2) tačka b) ovog člana.“ se briše.

Stav (4) mijenja se i glasi:

„(4) Izuzetno od stava (2) ovog člana kod povezanih pravnih lica, vođenje poslovnih knjiga, pravno lice može povjeriti ugovorom, uz određenu naknadu, drugom povezanom pravnom licu koje ima sve potrebne resurse za pravilno, kvalitetno i efikasno obavljanje tih usluga.“.

Iza stava (8) dodaje se novi stav (9) koji glasi:

„(9) Ako pravno lice iz stava (4) ovog člana povjeri vođenje poslovnih knjiga drugom povezanom pravnom licu, isto ostaje u potpunosti odgovorno za povjerene poslove, kao i za nesmetano obavljanje nadzora od strane nadzornih tijela.“.

**Član 2.**

U Članu 84. stav (2) mijenja se i glasi:

„(2) Najmanje jedan član Odbora za reviziju mora biti stručan u području računovodstva i/ili revizije.“.

**Član 3.**

Ovaj Zakon stupa na snagu narednog dana od dana objavljivanja u "Službenim novinama Federacije BiH"

**OBRAZLOŽENJE**



## I. USTAVNI OSNOV

Ustavni osnov za donošenje ovog zakona sadržan je u odredbama člana IV.A.5.20.d Ustava Federacije Bosne i Hercegovine.

## II. RAZLOZI ZA DONOŠENJE ZAKONA

Zakon o računovodstvu i reviziji FBiH (u daljem tekstu: „ZoRR“) trebao je imati za cilj usuglašavanje pozitivnog zakonodavstva Federacije Bosne i Hercegovine sa najboljom međunarodnom praksom u ovoj oblasti i postizanje veće efikasnosti u oblasti računovodstva i revizije.

Na žalost, zakonodavac je kroz članove 32. i 84. ZoRR i kriterije propisane istim:

- omogućio nelojalnu konkurenciju na način da je društvima za vođenje poslovnih knjiga i sačinjavanje finansijskih izvještaja zabranio bavljenje srodnim djelatnostima;
- narušio pravno na rad certificiranim računovođama zabranivši im sačinjavanje finansijskih izvještaja bez zasnivanja radnog odnosa u firmi koja je registrirana za vođenje poslovnih knjiga ili bez registracije obrta;
- narušio načelo jedinstvenog tržišta Bosne i Hercegovine i počinio izravnu diskriminaciju između grupacija sa sjedištem vladajućeg društva (maticom) u FBiH, i grupacijama sa maticom izvan FBiH na način da je samo prvoj grupi omogućio da vođenje poslovnih knjiga povjeri drugom povezanom pravnom licu;
- nametnuo obvezu subjektima od javnog interesa, a u što prema novom ZoRR spadaju sva pravna lica čijim se vrijednosnim papirima trguje na organiziranom tržištu vrijednosnih papira, da jedan član Odbora za reviziju mora biti ovlašten revizor, pritom ne provjerivši na tržištu rada FBiH dostupnost radnika navedene profesije.

S tim u vezi, a u namjeri otklanjanja nedostataka, te preciznijeg definiranja pojedinih odredbi, pristupilo se sačinjavanju izmjena i dopuna ZoRR, s ciljem da se:

- društvima za vođenje poslovnih knjiga i sačinjavanje finansijskih izvještaja omogućiti bavljenje srodnim djelatnostima (poslovno savjetovanje u vezi s računovodstvenim sistemom, obrada podataka i izradu tabelarnih prikaza...) - *izmjene Člana 32. stav (2), tačka a*);
- certificiranim računovođama dozvoliti vrednovanja njihovih usluga bez obveze zasnivanja radnog odnosa u firmi koja je registrirana za vođenje poslovnih knjiga ili registracije obrta.- *izmjene Člana 32. stav (3)*;
- grupacijama pružiti mogućnost da povjere vođenja poslovnih knjiga drugom povezanom pravnom licu izvan FBiH, uz pooštrenu odgovornost lica koje je poslove vođenja knjiga tako povjerilo i obvezu istog da omogućiti nesmetano obavljanje nadzora od strane nadzornih tijela.- *izmjene i dopune Člana 32. stav (4) i (9)*;
- omogućiti da jedan član Odbora za reviziju u Subjektima od javnog interesa, a u što prema novom ZoRR spadaju sva pravna lica čijim se vrijednosnim papirima trguje na organiziranom tržištu vrijednosnih papira, ne mora biti isključivo ovlašten revizor nego može biti i osoba stručan u području računovodstva i/ili revizije. - *izmjene i dopune Člana 84. stav (2)*.

### III OBRAZLOŽENJE POJEDINAČNIH ZAKONSKIH RJEŠENJA

#### ČLAN 1.

#### ČLAN 32. stav (2) točka a) i stav (3) ZoRR

Važeći **stav 2. Člana 32. ZoRR** izričito zabranjuje društvima za vođenje poslovnih knjiga i sačinjavanje finansijskih izvještaja bavljenje srodnim djelatnostima, a što je u direktnoj koliziji sa odredbama člana 2.stav 1.tačka p) ZoRR-a a koje glase:

*p) Društvo za reviziju je pravna osoba kojoj je, u skladu s ovim zakonom, Ministarstvo izdalo licencu za rad. Društvo za reviziju se registrira kod nadležnog suda za obavljanje računovodstvene, knjigovodstvene i revizorske djelatnosti i poreznog savjetovanja. Društvo za reviziju može biti registrirano i za obavljanje drugih djelatnosti u skladu s odredbama ovog zakona;*

kao i odredbama člana 58.stav 1. ZoRR, a koje glase:

*Član 58. (Uslovi za poslovanje društava za reviziju)*

*(1) Društva za reviziju osnivaju se u skladu s odredbama ovog zakona i zakona kojima se uređuju pitanja u vezi s osnivanjem, poslovanjem i prestankom poslovanja privrednih društava.*

Obzirom da je Zakonom o privrednim društvima ("Službene novine Federacije BiH", br. 81/15 ), Zakonom o registraciji poslovnih subjekata u FBiH ("Službene novine Federacije BiH", broj: 27/05, 68/05, 43/09 i 63/14), Zakonom o klasifikaciji djelatnosti ("Službene novine Federacije BiH", br. 64/07 i 80/11), Standardnom klasifikacijom djelatnosti 2010, Pravilnikom o razvrstavanju poslovnih subjekata prema klasifikaciji djelatnosti u FBiH ( „Službene novine Federacije BiH“, broj: 72/17 ) propisano da se u sudski registar nadležnih sudova upisuju djelatnosti kojima će se pravna osoba baviti, a shodno odredbama člana 32.ZoRR stav (2) jedino bi se mogla upisati djelatnost: *Računovodstvene, knjigovodstvene i revizijske djelatnosti; porezno savjetovanje ( šifra djelatnosti: 69.20 )*.

Standardnom klasifikacijom djelatnosti 2010 je propisano da ovaj razred uključuje:

- *knjiženje poslovnih transakcija preduzeća ili drugih osoba*
- *pripremu ili reviziju finansijskih izvještaja*
- *kontrolu i potvrđivanje ispravnosti finansijskih izvještaja*
- *sastavljanje ličnih i poslovnih poreznih prijava*
- *savjetodavne djelatnosti i zastupanje klijenta pred poreznim vlastima*

*a isključuje:*

- *obradu podataka i izradu tabelarnih prikaza (vidi 63.11)*
- *poslovno savjetovanje u vezi s računovodstvenim sistemom i postupcima kontrole budžeta (vidi 70.22)*
- *naplatu računa (vidi 82.91)*

Ako je pravnoj osobi u sudskom registru upisana djelatnost 69.20 prema kojoj se pravna osoba mogla baviti knjigovodstvenim i računovodstvenim uslugama, ali i savjetovanjima i



zastupanjem klijenata pred poreznim organima, temeljem čega je ZoRR osporeno obavljanje i ostalim srodnim djelatnostima, ako je to primjerice istim zakonom omogućeno društvima za reviziju.

**Također, stavom (3) istog člana zakon je omogućio nelojalnu konkurenciju, a certificiranim računovođama povrijeđeno je temeljno pravo – pravo na rad, posredno i pravo na imovinu.<sup>1</sup>**

Ovo posebno zato jer je propisano da „osobe koje sačinjavaju *finansijske izvještaje obavezno su kvalificirane osobe koje su zaposlene u pravnoj osobi iz stava (2) tačka a) ovog člana, odnosno kvalificirane osobe koje su preduzetnici ili koje su zaposlene kod preduzetnika.*“

U ovim odredbama ogleda se diskriminacija prema certificiranim računovođama koji nisu u mogućnosti vrednovati svoju uslugu na tržištu rada kao npr.: sudski vještaci, advokati, ljekari... U ovom dijelu je zakon kontradiktoran i Zakonu o obrtu i srodnim djelatnostima („Službene novine Federacije BiH“, br. 35/09 i 42/11 ) koji u čl. 2. definira *obrt kao samostalno i trajno obavljanje dopuštenih i registriranih gospodarskih djelatnosti u osnovnom, dopunskom ili dodatnom zanimanju, od strane fizičkih osoba sa svrhom postizanja dobiti koja se ostvaruje proizvodnjom, prometom ili pružanjem usluga na tržištu.*

Pravilnikom o vezanim obrtima i srodnim djelatnostima koje se mogu obavljati izvan poslovnih i stambenih prostorija ("Službene novine Federacije BiH", broj: 61/09 i 12/12) određeno je između ostalih i djelatnost: računovodstvene i knjigovodstvene djelatnosti, porezno savjetovanje. Ovom djelatnosti se, ukoliko ispunjava uvjete stručne obučenosti, po odredbama Zakona o obrtu može baviti fizička osoba kao dopunskim zanimanjem, bez radnog odnosa i angažmana druge osobe kao zaposlenika. Posebno zato što je odredbama čl. 33. ZoRR propisano da:

- (1) Preduzetnici koji pružaju knjigovodstvene i računovodstvene usluge registriraju se u skladu s odredbama ovog zakona i zakona kojim se uređuje oblast obrtničkih i srodnih djelatnosti.*
- (2) Preduzetnik je dužan, u roku od osam dana od dobivanja rješenja o obavljanju djelatnosti pružanja knjigovodstvenih i računovodstvenih usluga i poreznog savjetovanja od strane nadležnog organa jedinice lokalne samouprave, dostaviti kopiju istog Ministarstvu.*
- (3) Uz zahtjev za upis u Registar preduzetnika za pružanje knjigovodstvenih i računovodstvenih usluga preduzetnik je dužan dostaviti dokumentaciju kojom se potvrđuje ispunjenost uslova iz člana 32. ovog zakona.*

Navedenim ograničenjima povrijeđena su elementarna ljudska prava i otvoren prostor za nelojalnu konkurenciju između licenciranih društava čija je djelatnost knjigovodstvena i računovodstvena djelatnost i revizorskih društava, odnosno da se nadležne institucije očituju da li su ove odredbe u skladu sa čl.2.st.1. Ustava F BiH kojim je propisana obaveza Federacije osigurati primjenu najvišeg nivoa međunarodno priznatih prava i sloboda.

---

<sup>1</sup> Primjer: osoba koja je završila Ekonomski fakultet (smjer računovodstvo, VSS) i ima svoj d.o.o. po važećem ZoRR-u ne može ovjeriti svoje *finansijske izvještaje* bez da ima zaposlenog certificiranog računovođu ili da ugovorom povjeri vođenje računovodstva certificiranom računovođi, što je besmisleno.



Posebna diskriminacija (neustavnost) važećeg ZoRR ogleda se u činjenici da su odredbama čl. 2. st.1. t. k. , l. i m.) ponuđena tri nivoa certifikacije, a to su: - certificirani računovodstveni tehničar, - certificirani računovođa, - ovlašteni revizor, vjerojatno s nakanom da svaka od ovih specijalnosti obavlja različite nivoe poslova. Međutim, u daljnjem tekstu važećeg Zakona se ovlasti, odnosno upis u registre kvalificiranih osoba za sačinjavanje finansijskih izvještaja ne spominje, pa je onemogućen rad (oduzeta prava) certificiranim računovodstvenim tehničarima. Ranijim zakonskim rješenjem, pa i važećim u drugom bh. entitetu i zemljama okruženja ove osobe imaju mogućnost obavljanja poslova udruženjima i manjim pravnim i fizičkim osobama (obrtima: trgovinskim i ugostiteljskim radnjama i malim d.o.o., kakve su po novom zakonskom okviru mikro pravne osobe). **Ovim je važeći Zakon napravio distorziju na jedinstvenom ekonomskom prostoru BiH, te kreirao vrlo štetnu nelojalnu konkurenciju između entiteta na štetu građana Federacije BiH.**

Svi zakoni koji se donose u Federaciji BiH, trebaju biti harmonizirani sa direktivama EU i ne proizvoditi bilo koji oblik diskriminacije i nelojalne konkurencije. Zbog svega toga je nejasno zašto je, suprotno direktivama i praksi zemalja EU, te zakonima tržišta, uopće uvedeno certificiranje bilo koje vrste i čemu onda služe silni troškovi certificiranja i kontinuirane obuke (praćenja zakonskih odredbi), ako je za sve odgovorna uprava preduzeća. Drugačije rečeno, obuka, certificiranja / licenciranja moraju biti na dobrovoljnoj bazi, kako je to i u uređenim zemljama EU, a registracija pravne osobe za računovodstvene, knjigovodstvene i revizijske djelatnosti; porezno savjetovanje (šifra djelatnosti 69.20 ) kao i svih drugih pravnih osoba (sloboda izbora: djelatnosti, načina organiziranja, poslovanja... ).

#### **ČLAN 32. stav (4) i stav (9) ZoRR**

**Važeći stav 4. Člana 32. ZoRR** narušava načelo jedinstvenog tržišta, stavlja internacionalne grupacije u nepovoljan položaj u odnosu na grupacije sa sjedištem vladajućeg društva u FBiH, te je u suprotnosti sa najboljom međunarodnom praksom.

Naime, Kompanije koje su registrovane u BiH i koje pripadaju velikim internacionalnim grupacijama, u svom poslovanju oslanjaju se na podršku matičnih kompanija kao i povezanih društava u sastavu iste grupacije. Dosadašnja praksa ovakvih kompanija je podrazumijevala da je opštim aktom pravnog lica uređeno pitanje vođenja poslovnih knjiga u skladu sa važećim propisima u FBiH, organizacija računovodstvene funkcije, uz zapošljavanje licenciranog računovođe koji je odgovoran za ažurno, istinito i uredno vođenje poslovnih knjiga i sačinjavanje finansijskih izvještaja, upotreba računovodstvenog informacionog sistema, način čuvanja dokumentacije, kontrole i ispravke knjigovodstvenih isprava itd.

Međutim, zbog veličine privrednih društava i obimnosti posla kao i velikog broja knjigovodstvenih isprava-transakcija (koje vrlo često prelaze cifru od 1 milion na mjesečnom nivou) ova društva su povjeravala knjiženje i vođenje dijela poslovnih knjiga (npr. vođenje računovodstva zaliha, ulaznih računa, usklada potraživanja i obaveza i slično) drugom povezanom licu, van BiH, a sve pod kontrolom i nadzorom internog (lokalnog) knjigovodstva i certificiranog računovođe koji vrši sve funkcije koje su određene aktima. Sve navedeno ima za cilj, prije svega, unifikaciju poslovanja unutar određene grupacije, te unapređenje poslovanja i usklađivanja načina rada sa metodologijom i aktivnostima unutar date internacionalne grupacije.



Ovakav način poslovanja je uobičajen za velike internacionalne korporacije jer doprinosi efikasnosti, ekonomičnosti i optimizaciji poslovanja te je u skladu sa evropskim i svjetskim praksama poslovanja. Dodatno, kompanije mnogo ulažu u digitalizaciju računovodstvenih procesa čiji je rezultat veća učinkovitost procesa, manji troškovi i bolja kontrola poslovanja, kako za pojedinačnu kompaniju, tako i u slučajevima mreže povezanih kompanija. U svakodnevnom poslovanju, digitalizacija se najčešće odnosi na omogućavanje, poboljšanje i transformaciju poslovnih operacija, funkcija, modela, procesa i aktivnosti, iskorištavanjem digitalnih tehnologija te širom uporabom i kontekstom digitaliziranih podataka. Digitalizacija se ne rješava jednokratno, već predstavlja dugotrajan proces u kojem se kompanija priprema za budućnost i izazove koji se stavljaju pred nju. Razlozi za digitalizaciju sistema i procesa neke kompanije mogu se bitno razlikovati, no ono što je svima zajedničko jest činjenica da već danas treba razmišljati o sutrašnjem poslovanju. Kompanije koje se ne prilagode digitalizaciji u konačnici će se boriti s administrativnim i finansijskim poteškoćama te će nestati s tržišta. Najčešći izazovi s kojima se kompanije danas susreću jesu velike količine dokumenata, održavanje velikih količina ispisnih uređaja, planiranje i izvještavanje, kao i drugi kompleksni procesi koji oduzimaju izuzetno puno vremena. Opisane procese moguće je provesti isključivo uz podršku Grupe i praksama koje su jednake za sve članice u svim zemljama u kojima Grupa posluje (npr. centraliziranje određenih računovodstvenih usluga i njihovo digitaliziranje i slično).

Važeći stav 4. Člana 32. ZoRR ima za posljedicu ograničavanje kompanija koje su u sastavu velikih internacionalnih grupacija da koriste administrativnu podršku i pomoć matice i drugih povezanih lica kako je gore opisano, a što u konačnici može dovesti do povlačenja stranih kompanija sa teritorije FBiH.

Također, navedeni stav ne samo da u nepovoljan položaj dovode kompanije su sastavu internacionalnih grupacija, nego i kompanije čije je sjedište (matica) u Republici Srpskoj.

U prilog tome u nastavku citiramo odredbe članka 13a Zakona o računovodstvu i reviziji RS-a gdje se između ostalog navodi i sljedeće:

- (1) Vođenje poslovnih knjiga i sačinjavanje finansijskih izvještaja može ugovorom biti povjereno drugom pravnom licu ili preduzetniku, registrovanom za pružanje knjigovodstvenih i računovodstvenih usluga, koji su upisani u odgovarajući registar, a koji računovodstvene poslove obavljaju kao registrovanu pretežnu djelatnost, odnosno ukoliko za te poslove imaju registrovanu posebnu poslovnu jedinicu i koji ispunjavaju i druge uslove utvrđene ovim zakonom.
- (2) Izuzetno od stava 1. ovog člana, povezana pravna lica mogu povjeriti vođenje poslovnih knjiga i sačinjavanje finansijskih izvještaja svom povezanom pravnom licu.

Prema navedenom, jasno je da je odredba u Zakonu o računovodstvu i reviziji RS-a mnogo fleksibilnija i nema ograničenja kada je u pitanju vođenje poslovnih knjiga između povezanim lica i može opravdano, ako ništa iz razloga praktičnosti, u konačnici navesti investitora da sjedište kompanije preregistruje iz FBiH u RS što vjerujemo da nije bio cilj niti svrha ovog ZoRR FBiH. Pored očiglednog nesklada zakonskih rješenja unutar države Bosne i Hercegovine između njena dva entiteta, što zasigurno nije i ne smije biti intencija zakonodavca, navedena opasnost registracije ili preregistracije velikih korporacija ili grupacija iz FBiH u RS zasigurno je vrlo realna. Kako smo već naveli, gore citirani način poslovanja odnosno vođenja poslovnih knjiga je uobičajen za velike internacionalne korporacije, te je u skladu sa evropskim i svjetskim praksama poslovanja. Stoga, novo ograničenje takvog



poslovanja kako to previđa citirani stav 4. člana 32. ZoRR (protivno svim nama poznatim praksama poslovanja u susjedstvu i EU) može, u konačnici, izazvati samo kontraefekat i negativne posljedice po poslovnu klimu u FBiH.

Također, bitno je naglasiti da predmetna odredba narušava ostvarivanje ustavnopravnog principa "jedinstvenog tržišta" koji nameće obavezu države da realizira njegove ciljeve: "punu slobodu kretanja, lica, roba, usluga i kapitala širom Bosne i Hercegovine.", a entitete obvezuje da ne sprječavaju ostvarenje ovog principa.

Pojam jedinstvenog tržišta jasno je definirao Evropski sud pravde, dajući evropskim zemljama smjernice u ustavnopravnom razvoju ovog važnog aspekta. U skladu sa tom sudskom praksom, materijalni pojam "jedinstvenog tržišta" nalaže da se, ukidanjem svih tehničkih, administrativnih i drugih mjera, ostvari unutrašnje tržište u Bosni i Hercegovini.<sup>2</sup>

Da bi se efikasno garantirao ustavnopravni princip jedinstvenog tržišta, potrebno je ovaj princip dovesti u vezu sa članom II/4. Ustava Bosne i Hercegovine, koji zabranjuje diskriminaciju. S jedne strane, pojam zabrane diskriminacije uključuje ne samo tehničke mjere, nego i pozitivno-pravne propise, kao i pozitivnu obavezu države garantiranja institucionalne zaštite zabrane diskriminacije<sup>3</sup>

Shodno navedenom jasno je da postojeća zakonska rješenja u članu 32. stav 4. ZoRR predstavlja barijeru, koja otežava pristup tržištu u Bosni i Hercegovini, jer ne omogućava svim učesnicima na tržištu jednake uvjete u tržišnoj utakmici, a što predstavlja jedan od bitnih uvjeta jedinstvenog tržišta i nije u skladu sa članom I/4. Ustava Bosne i Hercegovine.<sup>4</sup>

## ČLAN 2.

### Član 84. stav (2) ZoRR

Funkcija interne revizije je nezamjenjiv resurs i izvor informacija za revizijski odbor. Drugim riječima, kao što je i propisano članom 85. ZoRR koji definira poslove odbora za reviziju, ostvarivanje brojnih obaveza i odgovornosti revizijskog odbora nije moguće bez odgovarajuće komunikacije i saradnje s internom revizijom. S druge strane, jedan od ključnih čimbenika uspjeha funkcioniranja interne revizije u nekoj organizaciji je podrška koju revizijski odbor pruža funkciji interne revizije i njezinom djelovanju. Revizijski odbor može imati ključnu ulogu u podržavanju djelovanja funkcije interne revizije u poduzeću što istodobno ima pozitivan utjecaj na kvalitetu informacijske podloge koju interna revizija pruža revizijskom odboru radi ostvarivanja njegovih nadzornih uloga. Djelovanje funkcije interne revizije i revizijskog odbora u poduzeću od iznimne je važnosti za dobru praksu korporativnog upravljanja.

S druge strane ovlašteni revizor ispituje i ocjenjuje finansijska izvješća te podatke i metode koji se primjenjuju pri sastavljanju finansijskih izvješća, na temelju kojih daje stručno mišljenje o realnosti i objektivnosti stanja imovine, kapitala, obveza i rezultata poslovanja poduzetnika. Revizor ispituje dokumente, isprave, izvješća, sisteme interne kontrole i interne revizije,

<sup>2</sup> Vidi odluku Evropskog suda pravde (Sud Evropske unije), Schul, predmet broj 15/81.

<sup>3</sup> Vidi odluku Ustavnog suda, broj U 18/00 od 5. oktobra 2002. godine, tačka 14, objavljenu u "Službenom glasniku BiH, broj 30/02

<sup>4</sup> Vidi odluku o meritumu broj U 68/02 od 25. juna 2004. godine, objavljena u "Službenom glasniku Bosne i Hercegovine" broj 38/04



računovodstvene i finansijske postupke te druge evidencije radi utvrđivanja, iskazuje li finansijski izvještaj istinit finansijski položaj i rezultat finansijske aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima. Nadalje, revizor ispituje finansijske transakcije koje predstavljaju izdatke u smislu zakonskog korištenja sredstava, daje ocjenu o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te daje ocjenu o učinkovitosti ostvarenih ciljeva iz određenog programa. Nakon obavljene revizije, revizor sastavlja izvješće i dostavlja ga zakonskom predstavniku pravne osobe, gdje je obavljena revizija.

Zbog naprijed navedenog smatramo primjerenijim da član odbora za reviziju treba biti ne samo ovlašten revizor nego stručno lice u području računovodstva i/ili revizije, a što uključuje i internog revizora. Činjenica je i da ovlašten revizor važeću licencu stiču nakon određenog iskustva u radu u revizorskim kućama, kao i da se njihov fokus djelovanja odnosi na eksterno revidiranje poslovnih subjekata. Danas u praksi eksterni revizori se rijetko bave onim što je u ZoRR definirano da je zadatak Odbora za reviziju i Interne revizije jer su na tržištu angažirani za poslove koje primarno traže licencu ovlaštenog revizora.

Također, prilikom donošenja predmetne odredbe nije napravljena relevantna analiza raspoloživosti ovlaštenih revizora na tržištu FBiH u odnosu na broj subjekata od javnog interesa, naročito imajući u vidu činjenicu da je krug lica od javnog interesa proširen i na pravna lica čijim se vrijednosnim papirima trguje na organiziranom tržištu vrijednosnih papira. *(primjera radi, trenutno imamo 190 aktivnih OR koji imaju primarnu zakonsku obavezu da obavljaju reviziju finansijskih izvještaja, a kada obavljaju reviziju FI u jednom društvu onda ne mogu biti u Odboru za reviziju tog Društva, a u FBiH ima preko 300 d.d. i sl.)*

### **IIIA ZAKONSKA REGULATIVA U ZEMLJAMA REGIONA I EU:**

Direktive EU, na koje se prilikom donošenja ovog Zakona, predlagač pozivao su:

- Direktiva 2013/34/EU o godišnjim finansijskim izvještajima, konsolidiranim finansijskim izvještajima i povezanim izvještajima za određene vrste preduzeća,
- Direktiva 2014/56/EU Evropskog parlamenta i Vijeća od 16. aprila 2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih finansijskih izvještaja i konsolidiranih finansijskih izvještaja,

a direktive na koje se predlagač nije pozivao, a čije odredbe su ključne u artikuliranju nacionalnog ZoRR, i čije odredbe je predlagač morao uvažiti su:

- Direktiva 2014/95/EU Evropskog Parlamenta i Vijeća od 22.10.2014.g. o izmjeni direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinansijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa i
- Direktiva 2006/123 EZ Evropskog Parlamenta i Vijeća od 12.12.2006. godine o uslugama na unutarnjem tržištu (u daljnjem tekstu: Direktiva o uslugama).

S obzirom da su sporne odredbe ZoRR-a diskriminatorne i da ugrožavaju pravo na imovinu i pravo na rad, spornost ovih odredbi uvećava se jer se u zemljama EU, shodno odredbama Direktive o uslugama uopće ne propisuje obaveza uvođenja tzv. licenciranja računovođa. Zakonsko propisivanje licenciranja osoba koje pružaju usluge obavljanja računovodstvenih poslova i funkcije računovodstva drugim pravnim ili fizičkim osobama (tzv. knjigovodstveni servisi) nije praksa zemalja s razvijenim finansijskim i računovodstvenim sistemom. U takvim



zemljama pojam ovlašteni računovođa zapravo je osoba koja obavlja reviziju, a ne računovodstvene usluge. Dok god je za računovodstvene poslove i finansijske izvještaje odgovoran poduzetnik (tj. ovlaštena osoba poduzetnika, uprava) onako kako je to čl.7. st. 1. ZORR-a i čl. 263., 264. i 339. Zakonom o privrednim društvima, kao i svim zakonima iz oblasti poreza i doprinosa, određeno, propisano licenciranje obavljanja računovodstvenih poslova je besmisleno čak i sa stajališta želje za "uređenjem tržišta i ove struke" (obrazloženje važećeg zakona). Ovakvo rješenje nije utemeljeno u tržišnom promišljanju i konceptu. Želja za pretjeranim reguliranjem postaje sama sebi svrha. Kad bi kod poduzetnika u tržišnoj ekonomiji licenciranje računovodstvenih poslova bilo opravdano, onda bi bilo opravdano licencirati i poslove nabavke, poslove prodaje, poslove finansijskog upravljanja i sl. Ovo se jednako odnosi na svaku licencu.

Primjer EU prakse: U posljednjem ( 2019./2020.g. ) usklađivanju svog ZoRR-a sa EU direktivama, Ministarstvo finansija Hrvatske je ocijenilo da je obaveza licenciranja računovođa dodatno povećala nivo restriktivnosti prema navedenoj metodologiji EU, a radi čega je RH iz svog ZoRR-a **brisala** odredbe članka 7. stavka 4. ZoRR-a po kojima su pravne i fizičke osobe kojima poduzetnik povjeri obavljanje računovodstvenih poslova i funkcije računovodstva, trebale biti licencirane za obavljanje tih poslova.

Prema tome, sadašnje zakonsko rješenje, pored navedenih razloga i opasnosti po tržište FBiH, u potpunoj je suprotnosti sa regulativnom zemlja EU prema kojem nema obaveze certificiranja za knjigovođe i računovođe.

#### IV. POTREBNA FINANSIJSKA SREDSTVA ZA PROVOĐENJE ZAKONA

Za provođenje ovog Zakona nisu potrebna dodatna finansijska sredstva.