



**AgEcon** SEARCH

RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

*The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library*

**This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.**

**Help ensure our sustainability.**

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

[aesearch@umn.edu](mailto:aesearch@umn.edu)

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

*No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.*

### ХАРМОНИЗАЦИЈА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА У БИВШИМ ЈУГОСЛОВЕНСКИМ РЕПУБЛИКАМА

#### Апстракт

*Компаније, страни инвеститори имају прост захтев према земљи домаћину – усаглашено (унифицирано) финансијско извештавање. Јединствен начин израде финансијских извештаја је неходан услов за отварање земље свету, остварење већег прилива страних директних и портфолио инвестиција, повећање могућности задужења домаћих предузећа код иностраних поверилаца и стварање ефикаснијег финансијског тржишта. Квалитетни финансијски извештаји су они који су креирани у складу са међународном професионалном регулативом, донетом од међународних професионалних организација. Квалитетно извештавање повећава упоредивост финансијских извештаја на међународном нивоу и доприноси развоју националних економија, стварајући основу за привлачење страног капитала, као и основу за функционисање националног тржишта капитала. Значај хармонизованог финансијског извештавања увиделе су и републике бивше Југославије.*

**Кључне речи:** *земље бивше Југославије, међународна професионална регулатива, хармонизација финансијског извештавања.*

### FINANCIAL REPORTING HARMONIZATION IN FORMER YUGOSLAV REPUBLIC

#### Abstract

*Companies, foreign investors have a simple request to the host country - compliant (unified) financial reporting. A unique way to create financial statements is required condition for the opening of the country to the world, achieving higher inflow of foreign direct and portfolio investments, increasing the possibility of borrowing of domestic companies with foreign creditors and create a more efficient financial markets. High-quality financial statements are those that are created according to international professional regulations issued by international professional organizations. Quality reporting increases the comparability of financial statements at the international level and contributes to the development of national economies, creating the basis to attract foreign capital, as well as the basis for the functioning of the national capital market. Republics of former Yugoslavia have become aware of the importance of harmonized financial reporting .*

**Key words:** *countries of the former Yugoslavia, international professional regulation, harmonization of financial reporting.*

---

<sup>1</sup> profmmilosevic@gmail.com

## Увод

Утицај инвеститора на пословање предузећа је све значајнији, што је довело до појаве већих захтева и очекивања у погледу информација садржаних у финансијским извештајима. Компаније продиру на нова тржишта оснивањем афилијација у земљама у којима су препознале пословну шансу за даљи развој и остварење добити. Оне се појављују као инвеститор у посрнулим националним економијама, куповином или докапитализацијом предузећа.

Законодавци у земљама бивше Југославије, гладним за свежим иностраним капиталом, су приморани да изађу у сусрет власницима капитала и дефинишу одговарајуће регулаторне оквире који ће штитити њихове интересе. Они регулишу оквир финансијског извештавања на националном нивоу у виду појединих закона, али уређење области финансијског извештавања препуштају професионалним организацијама.

У циљу привлачења страних инвестиција, републике бивше Југославије су принуђене да хармонизују финансијске извештаје, те тако обезбеде реалне, јасне и поуздане информације садржане у њима, не би ли остварили позитивне макроекономске ефекте од већег прилива страних инвестиција. Финансијски извештаји, из аспекта интерних и екстерних корисника истих, представљају неприкосновену финансијско-рачуноводствену информациону основу при оцењивању имовинског финансијског и рентабилитетног положаја компанија.<sup>2</sup>

Предузећа су се од 1974-е године формално финансирала из сопствених акумулираних фондова или од стране банака. Непостојање тржишта капитала, нити инвеститора утицали су да финансијско извештавање на тлу Југославије буде формализовано. Држава је била најзначајнији корисник финансијских извештаја. Динамичнији развој тржишних услова привређивања који су карактерисали почетак 1989-е године представљали су почетак процеса транзиције на тлу Југославије. Иако је СФРЈ имала предиспозиције за брзи прелазак на тржишну економију (политички утицај у свету, привредни развој на вишем нивоу у односу на друге доташње социјалистичке земље) попут Чешке Републике, то се није догодило.

Деловање Савеза рачуновођа и ревизора Југославије на осавремењавање процеса финансијског извештавања је било веома значајно. Четврта, Седма и Осма директива ЕУ су преведене на српскохрватски језик и објављене у СФРЈ. Њихов утицај на југословенско законодавство полако је постајао све већи. Већи рејтинг професије и окретање ка тржишном привређивању захтевало је организовање адекватног оквира за припрему и презентацију финансијских извештаја, па је „у том смислу Савез рачуновођа и ревизора Југославије установио и прогласио свих 30 рачуноводствених стандарда: маја месеца 1991. године 14 југословенских рачуноводствених стандарда, а јануара 1992. године још 16 рачуноводствених стандарда“.<sup>3</sup> Такође, 1989. године је усвојен и Кодекс професионалне етике рачу-

<sup>2</sup> Парницки, П. (2011) *Глобална хармонизација финансијског извештавања*, Економика, бр. 4/2011, стр. 155.

<sup>3</sup> Новићевић, Б., Шкобић, П. (2005) *Улога и значај Савеза рачуновођа и ревизора Србије на развој рачуноводства и рачуноводствене професије*, XXXVI симпозијум „Рачуноводство и пословне финансије у савременим условима пословања – стање и перспективе“ Златибор, СРРС, Београд, стр. 12.

новођа и Кодекс рачуноводствених начела. Поменути стандарди и друга професионална регулатива представљали су камен темељац за даљи развој законодавних прописа и рачуноводствених стандарда у будућим самосталним државама.

Након осамостаљења привредни развој бивших југословенских република, а сада самосталних држава, разликовао се од државе до државе. Самим тим и регулатива из области финансијског извештавања и њена примена се разликовала међу државама. Дугорочни политички циљ сваке самосталне државе на тлу бивше Југославије је чланство ЕУ. Из тог разлога развој законских прописа је у свакој држави био, а и данас је, под утицајем прописа ЕУ. Поједине државе су биле ревностије у прихватању правног наслеђа ЕУ, док је код других тај процес био успоренији.

### **Хармонизација финансијских извештаја у Словенији**

Од стицања независности Словенија се окренула ка убрзаној либерализацији тржишта и стварању привредне климе за привлачење страних инвестиција пре свега оних који су долазиле од стране земаља чланица ЕУ. Због тога усаглашавање законских аката са правним тековинама ЕУ био је примарни циљ. Главну улогу у процесу усвајања и примене рачуноводствених стандарда на националном нивоу имао је Институт овлашћених ревизора Словеније (*Slovenski inštitut za revizijo*). Институт овлашћених ревизора Словеније је чланица Међународне федерације рачуновођа (*International Federation of Accountants-IFAC*) и надлежан је за доношење националних рачуноводствених стандарда, затим за програм едукације и сертификације рачуновођа и ревизора, промовисање етичких норми на националном нивоу, као и за контролу рада ревизорских фирми. Комитет за рачуноводствене стандарде Словеније је тело које је основано у оквиру Института овлашћених ревизора и његова најважнија активност је доношење Словеначких рачуноводствених стандарда (СРС).

По стицању независности, словеначка професионална организација уважила је тековине Савеза рачуновођа и ревизора Југославије и наставила на активностима подизања угледа професије у Словенији. Свакако у то време примарни политички циљ Словеније био је чланство у ЕУ и привлачење иностраног капитала, који је основа за даљи економски раст и развој. Због тога „на основу међународних рачуноводствених стандарда донешена су 32 домаћа стандарда. Ово је умногоме умањило потребу са посебним законом о рачуноводству с тим да је потреба за овим законом била мања доношењем новог Закона о предузећима из 1993. године. Одговарајуће рачуноводствене одредбе су донете у оквиру 21. члана Закона који је одређивао минимум података који морају бити обелодањени у билансу стања и билансу успеха“.<sup>4</sup> СРС су се умногоме базирали на ЈРС донетих 1991. и 1992. године. Словенија се определила за доношење националних стандарда из области рачуноводства који су креирани у складу са МРС.

Приступање у чланство ЕУ захтевало је од Словеније да поштује нормативне акте ЕУ. С обзиром да је Словенија већ вршила хармонизацију националних стандар-

---

<sup>4</sup> Turk, I., Garrod N. (1995) *The development of accounting regulation in Slovenia*, The European accountig review, Volume 4, Number 4, European accounting association, стр. 755.

да са МРС, Уредба о МРС из 2002. године није узроковала проблеме у спровођењу исте. Ипак, Институт, односно Комитет доноси 25.12.2005. године нове СРС (*Slovenski računovodski standardi 2006*<sup>5</sup>) који ступају на снагу 2006. године. Доношењем нових 38 стандарда, Словенија се определила за примену МРС и МСФИ, хармонизовањем националних рачуноводствених стандарда са захтевима МРС. Од 2006-е године Институт врши даљу хармонизацију националних стандарда са МРС и МСФИ.

Иако је Словенија имала традицију из области рачуноводства коју је наследила из доба СФРЈ, то није био случај са ревизијом финансијских извештаја. Због тога је Словенија одлучила да прихвати МСР као основу за ревизију финансијских извештаја. Члан 2. Закона о ревизији из 2001. године гласи „Ревизија се врши на начин предвиђен законом, основним принципима ревизије и другим правилима ревизије усвојених од стране Института овлашћених ревизора Словеније и Међународним стандардима ревизије и међународних саопштења о ревизији издатих од стране Међународне федерације рачуновођа, односно Одбора за Међународне стандарде ревизије и других закона који регулишу разматрање појединих правних лица или друге облике ревизије и прописима донетим на основу истих (у даљем тексту: правила ревизије)“.<sup>6</sup> И *IAASB*<sup>7</sup> је у својој студији уврстио Словенију у групу земаља који су законском одредбом увели обавезу примене МСР као основу за ревизију финансијских извештаја на националном нивоу.

Евидентно је да је словеначки законодавац у сарадњи са Институтом овлашћених ревизора Словеније у потпуности извршио хармонизацију националних прописа са међународном професионалном регулативом из области финансијског извештавања и ревизије финансијских извештаја.

## Хармонизација финансијских извештаја у Хрватској

Развој рачуноводствених прописа у Хрватској је такође умногоме био, а и данас је, под утицајем законодавства ЕУ. То и не чуди с обзиром да је тренутно Хрватска најозбиљнији кандидат за приступање чланству ЕУ од преосталих бивших југословенских република. Хрватски законодавац у процесу доношења одредби се ослањао на помоћ од стране Хрватског удружења рачуновођа и финансијских радника (*Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*). Ова професионална организација у свом саставу окупља 38 удружења и друштава рачуновођа, економиста, ревизора. Хрватско удружење рачуновођа је и једини члан *IFAC*-а са територије Хрватске. Активности удружења осим промовисања употребе МРС-а је и организовање едукације будућих експерата из области рачуноводства и ревизије, затим промовисање етичких норми и активности окренуте ка подизању рејтинга професије.

Након осамостаљења у Хрватској се на темељу ЈРС развијају Хрватски рачуноводствени стандарди, који се данас називају Хрватски стандарди финансијског извештавања – ХСФИ. Осим развоја националних стандарда, законодавац и Удру-

<sup>5</sup> Slovenski računovodski standardi 2006, <http://www.si-revizija.si/publikacije/index.php>

<sup>6</sup> Zakon o revidiranju (ZRev-1), [http://www.uradni-list.si/\\_pdf/2001/Ur/u2001011.pdf](http://www.uradni-list.si/_pdf/2001/Ur/u2001011.pdf)

<sup>7</sup> *International Auditing and Assurance Standards Board*.

жење рачуновођа су прихватили и обавезу примене МРС и МСФИ. Стога Закон о рачуноводству Хрватске наводи следеће:

- предузеће је дужно да саставља и презентује годишње финансијске извештаје применом ХСФИ, и
- изузето од одредбе става 1. овог члана, велика предузећа и предузеће чије се акције или дужничке хартије од вредности налазе или се припрема њихово уврштавање на организовано тржиште хартија од вредности дужни су да састављају и презентују годишње финансијске извештаје применом Међународних стандарда финансијског извештавања.<sup>8</sup>

Одредбом Закона о рачуноводству хрватски законодавац је практично извршио усклађивање са Уредбом о МРС и МРС и МСФИ. За разлику од примера Словеније која је опште податке за састављање финансијских извештаја (величина предузећа) дефинисала законом о предузећима, хрватски законодавац је у Закон о рачуноводству уврстио и одредбе оваквог типа.

Хармонизација прописа из области ревизије у Хрватској је била много сложенији процес. Хрватска комора ревизора је имала значајну улогу у примени МСР. Ова професионална организација није чланица *IFAC*-а, али са друге стране примењује међународне образовне стандарде у процесу образовања ревизора, врши сертификацију и промовише етичке норме у складу са Етичким кодексом. Примена прописа из области ревизије финансијских извештаја дефинисана је Законом о ревизији на следећи начин: „Ревизија се обавља независно, самостално и објективно у складу са овим Законом, Међународним стандардима ревизије које је превела и објавила Комора, правилима ревизорске професије, те другим правилима и прописима (у даљем тексту: правила ревизије) поштујући Кодекс професионалне етике ревизора“.<sup>9</sup> На основу Закона о ревизији евидентно је да Хрватска примењује МСР у процесу обављања ревизије. Резултати студије *IAASB*-а сврставају Хрватску у земљу која није директно прихватила МСР. У студији се наводи да земље попут Хрватске примењују МСР уз одређене модификације при чему су ове земље декларисале приближивање доследној примени МСР, али су и даље на путу потпуне примене. Може се закључити да је „регулаторни оквир за обављање ревизије у Републици Хрватској био подложен честим променама због константног усклађивања закона са правним тековинама Европске уније. Сходно томе, основа за доношење нових регулаторних одредби је директива Европске уније која прописује употребу Међународних стандарда ревизије, те намеће нове захтеве у погледу контроле квалитета рада ревизора, али и увођења тела које ће вршити надзор на радом струке“.<sup>10</sup>

Хрватска је извршила хармонизацију националних прописа са захтевима међународне професионалне регулативе доношењем одговарајућих закона и активностима националних професионалних организација на пољу образовања рачуновођа и ревизора, њихове сертификације и промовисању етичких норми.

<sup>8</sup> Закон о računovodstvu, „Narodne novine“, broj 109/07.

<sup>9</sup> Закон о reviziji, „Narodne novine“, broj 146/05 i 139/08.

<sup>10</sup> Žager, L., Sever, S. (2010) *Aktivnosti Odbora za javni nadzor revizije u 2010. godini*, Računovodstvo i finansije, br. 2, Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika, Zagreb.

## Хармонизација финансијских извештаја у Босни и Херцеговини

Процес хармонизације финансијског извештавања у Босни и Херцеговини (БиХ) можда је и најкомплекснији случај међу бившим југословенским републикама. Правна регулатива која се усваја на нивоу два ентитета, Републике Српске и Федерације БиХ, те различита званична писма која се користе у ентитетима БиХ свакако су у протеклом периоду додатно отежавала процес хармонизације финансијског извештавања. Један од значајних проблема хармонизације се везује и за коришћење терминологије приликом превођења међународне професионалне регулативе, као и одабир језика (српски, хрватски или бошњачки) и одабир писма (ћирилица или латиница) приликом превођења, на шта су указивале и *IFAC* и *IASB*. Ипак, наведени проблеми су решени уз деловање националних професионалних организација.

На територији Републике Српске делује Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске који је основан 1996-е године и који чини удружење 11 добровољних друштава рачуновођа на територији Републике Српске (СРППС). Под окриљем СРППС 2000-е године започиње процес хармонизације домаће регулативе са међународном професионалном регулативом. Значај ове професионалне организације за хармонизацију постаје све већи када је 2004-е године СРППС постао чланица *IFAC*-а.

На територији Федерације БиХ делује Савез рачуновођа, ревизора и финансијских дјелатника (СРПФ) који је основан 2003-е године и није чланица *IFAC*-а. На територији Федерације БиХ процес хармонизације регулативе из области финансијског извештавања са међународном професионалном регулативом започиње 2004-е године.

Карактеристично за обе професионалне организације је да промовишу употребу МРС, МСФИ и МСР на националном нивоу, затим врше структурирану и промовишу неструктурирану едукацију рачуновођа и ревизора, промовишу етичке норме у складу са Етичким кодексом и константно утичу на афирмисање професије на нивоу целе БиХ. Иако обе организације у својим програмима имају дефинисане активности на сертификацији стручних звања на територији БиХ основана је Комисија за рачуноводство и ревизију БиХ која представља државно тело чија се овлашћења заснивају на Закону Федерације БиХ из 2004-е године и ентитетским законима из области рачуноводства и ревизије из 2005-е године. Задаци Комисије су окренути ка промовисању професије, превођењу регулативе, дефинисању процеса тестирања у циљу стицања сертификата на нивоу БиХ, надгледању процеса сертификације звања и друго. Комисија се састоји из седам чланова, од тога три из Републике Српске, три из Федерације БиХ, и један из дистрикта Брчко.

У БиХ област рачуноводства и ревизије је уређена са два паралелна закона, и то: Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске и Закон о рачуноводству и ревизији у Федерацији Босне и Херцеговине. Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске наводи да: „прописи из области рачуноводства и ревизије који се у смислу овог закона примјењују у Републици подразумевају Међународне рачуноводствене стандарде (*IAS*), Међународне стандарде финансијског извештавања (*IFRS*), Међународне стандарде ревизије (*ISA*), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (*IPSAS*), Кодекс етике за професионалне рачуновође и пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (*IASB*) и сва пратећа упутства, објашњења и смјернице које

доноси Међународна федерација рачуновођа (*IFAC*)<sup>11</sup>. Слично поменутом закону и Закон о рачуноводству и ревизији Федерације БиХ<sup>12</sup> дефинише примену МРС и МСФИ, као и пратећа упутства, објашњења и смернице које доноси *IASB*. Поменути закон из области ревизије финансијских извештаја прописује обавезу примене МСР, Етичког кодекса и свих пратећих упуштава које доносе *IFAC* и *IASB*. На основу презентованих закона из оба ентитета логичан је и закључак из студије *IASB*-а да се на територији БиХ МСР прихваћени као национални стандарди. Оба законодавца у БиХ су се одлучила да област припреме и презентације финансијских извештаја и област ревизије истих регулишу доношењем Закона о рачуноводству и ревизији, за разлику од Хрватске која је донела два посебна закона или Словеније која је предност дала националним рачуноводственим стандардима и Закону о ревизији.

Закључак је да је БиХ извршила на специфичан начин хармонизацију националних прописа са међународном професионалном регулативом пре свега када су у питању поменута паралелна законска решења на територијама оба ентитета. Оснивање Комисије за рачуноводство и ревизију БиХ представља корак који води ка униформном процесу из области финансијског извештавања на територији целе БиХ.

### Хармонизација финансијских извештаја у Црној Гори

Осамостаљење ове бивше југословенске републике из државне заједнице Србије и Црне Горе условило је и све већу активност законодавца ка завршетку процеса транзиције. Основни политички циљ којим се руководи Црна Гора је чланство у ЕУ. Своју приврженост евроинтеграцијама црногорски законодавац је доказао и усвајањем валуте ЕУ као националне валуте Црне Горе. Развој тржишта капитала и неопходност привлачења страних инвестиција условиле су да се рејтинг професије повећа и да се коначно призна важност финансијског извештавања у процесу доношења пословних одлука. Стога је 2002-е године основан Институт рачуновођа и ревизора Црне Горе (ИРРЦГ). Поменута професионална организација, као придружена чланица *IFAC*-а, преузела је на себе обавезу промовисања примене међународне професионалне регулативе на територији Црне Горе. Институт има задатак да промовише употребу МРС, МСФИ и МСР, да промовише вредности Етичког кодекса, као и да води рачуна о процесу образовања стручних кадрова и сертификације стечених знања у складу са међународним стандардима образовања.

Област финансијског извештавања и ревизије финансијских извештаја је правасходно одређена Законом о рачуноводству и ревизији, као и одредбама Закона о привредним друштвима. Закон о рачуноводству и ревизији наводи да:

1. правна лица састављају финансијске исказе по МРС, односно по МСФИ, које је прогласио *IASB* и усвојио и објавио надлежни орган који је од одговарајућег органа Међународне федерације рачуновођа (*IFAC*) добио право на превод и објављивање.

<sup>11</sup> Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, „Службени гласник Републике Српске“, број 36/09.

<sup>12</sup> Закон о računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine, „Službene novine Federacije BiH“, broj 32/05.



2. ревизија и презентирање финансијских извештаја врши се по МСР, који су проглашени од стране *IAASB*, као тела Међународне федерације рачуновођа (*IFAC*), које је усвојио и објавио надлежни орган<sup>13</sup>.

Поменути законским одредбама Црна Гора се недвосмислено определио за примену међународне професионалне регулативе, а активности ИРПЦГ дају значајан допринос хармонизацији финансијског извештавања.

Примена професионалне регулативе у пракси, попут већине балканских земаља, далеко да је на нивоу законске и теоријске примене. На основу спроведене анкете у вези објављивања финансијских извештаја предузећа у Црној Гори може се закључити да „без обзира на законску обавезу, од укупног броја анкетираних, свега 44,4% достављају финансијске извештаје надлежним органима и при чему су исти на располагању у седишту компаније у проценту од 41,3%“<sup>14</sup>. Обавеза законодавца је, а пре свега ИРПЦГ, да у знатној мери утичу на објављивање финансијских извештаја у циљу смањења ризика за инвеститоре, што је најбитније у циљу омогућавања даљег развоја ефикасног тржишта капитала у Црној Гори.

Према студији *IAASB* о примени МСР на националном нивоу, пример Црне Горе је сличан примеру Хрватске. Наиме, према студији, Црна Гора се јасно декларисала за примену МСР с тим да су у примени МСР присутне модификације. С обзиром на цитирани члан закона евидентно је да црногорски законодавац прихвата МСР као националне стандарде.

## Хармонизација финансијских извештаја у Македонији

Република Македонија је постала независна држава почетком 90-тих година прошлог века, али процес приватизације и развоја тржишта капитала није био динамичан као што је то био случај у Словенији. Активности македонског законодавца усмерених према хармонизацији финансијског извештавања са међународном професионалном регулативом добијају на значају тек у последњих десетак година.

Обавезу примене МРС и МСФИ (*МСС–међународни сметководителни стандарди и МСФИ – међународни стандарди за финансиско известување*) македонски законодавац уводи доношењем Закона о трговачким друштвима (*Закон за трговските друштва*<sup>15</sup>) из 2004. године. Превод МРС и МСФИ је објављен у Службеном листу РМ (*Службеном веснику РМ*). Свакако примена МРС и МСФИ у пракси македонских предузећа је слична као и у Црној Гори с тим да у Македонији тренутно ниједна професионална организација није чланица *IFAC*-а. Ипак постоје професионалне организације:

- Савез књиговођа, економиста и ревизора Републике Македоније (*Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на Република Македонија*),

<sup>13</sup> Закон о рачуноводству и ревизији, "Службени лист РЦГ", број 69/05 и "Службени лист СГ", број 80/08.

<sup>14</sup> Лалевих - Филипових, А. (2010) *Улога рачуноводственог информационог система у функцији успостављања стабилности финансијских тржишта*, ХЛI симпозијум "Могућности и ограничења развоја рачуноводствене професије у Србији" Златибор, СРРС, Београд, стр. 428.

<sup>15</sup> Закон за трговинските друштва, „Службен весник на РМ“, бр. 28/04.

- Институт овлашћених ревизора Републике Македоније (*Институт на овластени ревизори на Република Македонија – ИОРМ*), који предузима активности за пријем у чланство *IFAC*-а,
- Комора књиговодствених агенција (*Комора на сметководствени бироа*).

Област ревизије финансијских извештаја македонски законодавац је регулисао Законом о ревизији<sup>16</sup>, у коме наводи да се ревизија врши у складу са МСР и да се ревизија примењује на финансијске извештаје састављене у складу са МРС и МСФИ, чији је текст објављен у *Службеном веснику РМ*. У циљу унапређења ревизије предвиђа се оснивање Савета за унапређење и развој ревизије. Такође, ИОРМ је основан у складу са Законом о ревизији. Основни задаци ИОРМ су промовисање употребе МРС, МСФИ и МСР, едукација и сертификација, промовисање етичких стандарда, активности на промовисању рачуноводствене и ревизорске професије, вођење регистра привредних друштава и слично.

Како ниједна професионална организација из Македоније није чланица *IFAC*-а, главни је разлог што *IAASB* у својој студији о примени МСР на националном нивоу из фебруара 2010-е године није уврстио и Македонију. Ипак, имајући у виду поменута законска решења македонски законодавац је извршио примену међународне професионалне регулативе. Стварна примена регулативе у пракси у Македонији умногоме ће зависити од даљег деловања професионалних организација и њиховог приступања *IFAC*-у.

## Закључак

Све бивше југословенске републике су прихватиле међународну професионалну регулативу као основу за финансијско извештавање, њихову примену прописале одговарајућим законом, или су прихватиле МСР као националне стандарде. Одговарајући закони захтевају и примену Етичког кодекса. Примена међународних образовних стандарда је пре свега у домену професионалних организација које су задужене и за процес сертификације.

Процес хармонизације финансијског извештавања умногоме је зависио од рејтинга професије који је свакако на највишем нивоу у Словенији. Са друге стране, рејтинг професионалних организација је најслабији у Македонији што је резултирало кашњењем у примени међународне професионалне регулативе у овој земљи, као и чињеницом да ниједна професионална организација из ове бивше југословенске републике није чланица *IFAC*-а.

## Литература

1. Лалевић-Филиповић, А. (2010) *Улога рачуноводственог информационог система у функцији успостављања стабилности финансијских тржишта*, ХЛI симпозијум „Могућности и ограничења развоја рачуноводствене професије у Србији“ Златибор, СРРС, Београд.

<sup>16</sup> Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“, бр. 79/05.

2. Новићевић, Б., Шкобић, П. (2005) *Улога и значај Савеза рачуновођа и ревизора Србије на развој рачуноводства и рачуноводствене професије*, XXXVI симпозијум „Рачуноводство и пословне финансије у савременим условима пословања – стање и перспективе“ Златибор, СРРС, Београд.
3. Парницки, П. (2011) *Глобална хармонизација финансијског извештавања*, Економика, бр. 4 / 2011.
4. Turk, I., Garrod N. (1995) *The development of accounting regulation in Slovenia*, The European accountig review, Volume 4, Number 4, European accounting association.
5. Turk, I. and Petrovic, M. (1995) *History, theory and practice of accountnig in Yugoslavia*, The European accountig review, Volume 4, Number 4, European accounting association.
6. Žager, L., Sever, S. (2010) *Aktivnosti Odbora za javni nadzor revizije u 2010. godini*, Računovodstvo i finansije, br. 2, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
7. Закон о рачуноводству и ревизији, ”Službeni list RCG”, број 69/05 и ”Službeni list CG”, број 80/08.
8. Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, „Службени гласник Републике Српске” број 36/09.
9. Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ бр. 79/05.
10. Закон за трговинските друштва, „Службен весник на РМ“, бр. 28/04.
11. Slovenski računovodski standardi 2006, <http://www.si-revizija.si/publikacije/index.php>
12. Закон о računovodstvu, „Narodne novine“, број 109/07.
13. Закон о računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine, „Službene novine Federacije BiH”, број 32/05.
14. Закон о revidiranju (ZRev-1), [http://www.uradni-list.si/\\_pdf/2001/Ur/u2001011.pdf](http://www.uradni-list.si/_pdf/2001/Ur/u2001011.pdf)
15. Закон о reviziji, „Narodne novine“, број 146/05 и 139/08.