



german
cooperation

DEUTSCHE ZUSAMMENARBEIT

Implemented by

giz Deutsche Gesellschaft
für Internationale
Zusammenarbeit (GIZ) GmbH



REPUBLIKA E KOSOVËS/REPUBLIKA KOSOVA/ REPUBLIC OF KOSOVA
QEVERIA E KOSOVËS / VLADA KOSOVA / GOVERNMENT OF KOSOVA
MINISTRIA E TREGTISË DHE INDUSTRIJË
MINISTARSTVO TRGOVINE I INDUSTRIJE
MINISTRY OF TRADE AND INDUSTRY

Procena revizorskih i računovodstvenih usluga na Kosovu



Sastavili:

Luis Abugattas

Agon Nixha

Shqipe Jashari – Sekiraqa

Januar 2021

Priština

Ovaj dokument je izrađen uz finansijsku pomoć „Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH“

Stavovi izraženi ovde su stavovi konsultanata i stoga ni na koji način ne mogu odražavati službeno mišljenje GIZ-a.

Sadržaj

Skraćenice	4
1. Uvod	5
1.1. Opšta metodologija	9
2. Priroda i ograničenja sektora računovodstva i revizije	11
3. Glavne karakteristike i trendovi na globalnom tržištu revizije i računovodstva	17
4. Regulatorni okvir: komparativna perspektiva između EU i Kosova	26
4.1. Regulacija usluga revizije i računovodstva u EU	27
4.2. Regulacija revizorskih usluga u EU	28
4.3. Regulisanje računovodstvenih usluga u EU	33
4.4. Pravni okvir na Kosovu i mapiranje ključnih zainteresovanih strana	37
4.5. Prepreke trgovini uslugama i međunarodne obaveze Kosova	50
5. Struktura, učinak i prepreke u sektoru računovodstva i revizije na Kosovu	55
5.1. Pregled poslovnog pejzaža	56
5.2. Glavni nalazi ankete	59
6. Zaključne napomene	68
Aneksi	72

Skraćenice

AI	Veštačka inteligencija
CBK	Centralna banka Kosova
CEAOB	Odbor evropskih tela za nadzor revizije
CEFTA	Srednjoevropski sporazum o slobodnoj trgovini
CJEU	Sud pravde Evropske unije
CPC	Centralna klasifikacija proizvoda
CPE	Kontinuirano profesionalno obrazovanje
EEP	Evropski ekonomski prostor
EFAA	Evropska federacija računovođa i revizora
EFRAG	Evropska savetodavna grupa za finansijsko izveštavanje
FCM	Mediterranska federacija računovođa
EU	Evropska unija
GAAP	Opšte prihvaćena računovodstvena načela
GATS	Opšti sporazum o trgovini uslugama
IASB	Odbor za međunarodne računovodstvene standarde
IKT	Informaciona i komunikaciona tehnologija
IES	Međunarodni obrazovni standardi
IFAC	Međunarodna federacija računovođa
MSFI	Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja
IRRF	Institut za računovodstvo, reviziju i finansije
MRS	Međunarodni računovodstveni standardi
ISA	Međunarodni revizorski standardi
ISIC	Međunarodna standardna industrijska klasifikacija
KAS	Kosovska agencija za statistiku
KARP	Kosovska agencija za registraciju preduzeća
KSFI	Kosovski savet za finansijsko izveštavanje
MF	Ministarstvo finansija
NACE	Statistička klasifikacija ekonomskih delatnosti u Evropskoj zajednici
NAS	Nerevizijske usluge
OECD	Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj
PAO	Profesionalne računovodstvene organizacije
SJI	Subjekti od javnog interesa
OJN	Odbor za javni nadzor
SCAAK	Društvo ovlašćenih računovođa i revizora Kosova
PUK	Poreska uprava Kosova
TISA	Sporazum o trgovini uslugama
UK	Ujedinjeno kraljevstvo
SD	Sjedinjene Države
STO	Svetska trgovinska organizacija

1.

Uvod

Ključna uloga koju usluge igraju u ekonomskom razvoju dobro je utemeljena u današnjoj literaturi. Efikasne uslužne delatnosti, efektivno integrisane sa ostalim proizvodnim sektorima ekonomije, široko su prepoznate kao neophodan uslov za postizanje održivog ekonomskog rasta, sistemске konkurentnosti, produktivne integracije u globalnu ekonomiju i sveukupnog poboljšanja dobrobiti stanovništva. Među takozvanim poslovnim ili proizvođačkim uslugama, usluge revizije i računovodstva čine neke od osnovnih funkcija koje podupiru odgovarajuće funkcionisanje tržišne ekonomije. Te usluge predstavljaju integralni alat za korporativno upravljanje bez kojeg ne bi bilo moguće efikasno voditi posao. Pored toga, ove usluge održavaju fiskalni sistem u zemlji, pružajući potrebne informacije za efikasnu administraciju poreza i naplate. Konačno, ove usluge, posebno revizija, doprinose izgradnji poverenja potrebnog za adekvatno funkcionisanje tržišta kapitala.

Ovaj izveštaj predstavlja procenu revizorskih i računovodstvenih usluga na Kosovu. Ispituje regulatorni okvir u svetlu pravnih tekovina EU i predstavlja sinopsis strukture, učinka i barijera ovih delatnosti u zemlji. Opšti zaključak je da je regulatorni okvir na Kosovu u potpunosti u skladu sa praksom EU. Razlike u regulaciji revizije i računovodstva uglavnom proizlaze iz razlika koje se odnose na prirodu i ciljeve ove dve usluge. Iako se u reviziji misli na pitanja od „javnog interesa“, situacija sa računovodstvenim uslugama, koje uglavnom čine neke eksternalizovane funkcije firme, je drugačija i kao takva zahteva potpuno drugačiji skup razmatranja.

Ovaj izveštaj strukturisan je na sledeći način. Odeljak 1.1 sadrži opšti pregled metodologije korišćene za izradu ove studije, uglavnom razrađujući korišćene instrumente za prikupljanje podataka. Odeljak 2 predstavlja razgraničenje opsega ovih usluga na osnovu međunarodno dogovorenih klasifikacija. S tim u vezi, važno je jasno razlikovati striktno usluge revizije i računovodstva od usluga koje u praksi pružaju revizorske i računovodstvene profesionalne firme. Razlika poput ove ima važne implikacije na prikupljanje podataka i na analizu ovih delatnosti u zemlji.

Odeljak 3 ukratko sažima glavne svetske trendove koji radikalno transformišu pružanje ovih usluga širom sveta. To su trendovi koje bi industrija i kreatori politike trebali pomno pratiti, jer će imati značajne implikacije na budućnost profesija i na doprinos ovih usluga nacionalnim razvojnim naporima. Analiza pokazuje da Kosovo zaostaje u prihvatanju novih globalnih trendova, posebno u pogledu usvajanja savremenih tehnologija, povećane razmenljivosti u sektoru i internacionalizacije pružalaca usluga.

Odeljak 4 izveštaja ispituje regulatorni okvir za revizorske i računovodstvene usluge u EU i na Kosovu iz uporedne perspektive. Pristup EU specifičan je za svaku od dve usluge. Iako u slučaju revizije možemo uočiti postojanje režima EU, regulacija računovodstvenih usluga uglavnom je prepuštena diskreciji država članica. Međutim, među zemljama EU mogu se naći različite prakse pružanja računovodstvenih usluga. U nekim zemljama računovodstvo je akreditovana profesija; dok u drugima to može učiniti bilo koja osoba ili firma zainteresovana za pružanje računovodstvenih usluga. S druge strane, u slučaju revizije, treba napomenuti da, iako je akreditovana profesija u svim zemljama EU, režim nudi određeni stepen fleksibilnosti kroz opcije država članica. Zbog toga postoje neke razlike između zemalja EU u tom pogledu. Kosovo je prenelo uredbu EU u slučaju revizijskih usluga, a analiza pokazuje striktno pridržavanje osnovnih pravila, uz ograničenu upotrebu mogućnosti fleksibilnosti. U istom smislu, regulatorni okvir za računovodstvo na Kosovu je restriktivniji nego u mnogim zemljama EU. Uz zahtev da

finansijske izveštaje potpišu ovlašćene računovođe, računovodstvo je u praksi pretvoreno u akreditovanu profesiju. Ovo je doprinelo stvaranju neusklađenosti ponude i potražnje u zemlji.

Odeljak 5 predstavlja strukturu i učinak sektora na osnovu službenih i administrativnih izvora i raspravlja o glavnim nalazima prikupljenim istraživanjem sprovedenim na uzorku od 50 firmi iz sektora revizije i računovodstva. Takođe donosi neke relevantne perspektive sa sastanaka zainteresovanih strana. Nalazi otkrivaju da se sektor uglavnom sastoji od vrlo malih firmi. Ograničene limitiranim resursima, takvim firmama je teško da budu konkurentne na izvoznim tržištima. S druge strane, obećavajuće je da sektor beleži trend rasta. Uprkos tome, većina firmi smatra da je nivo konkurentnosti sektora lošiji ili mnogo lošiji u odnosu na EU. Prema anketiranim firmama, neke od opštih slabosti sektora uključuju visoke naknade za licenciranje, niske cene usluga, loš kvalitet obrazovanja i nedostatak kontrole kvaliteta. Štaviše, nalazi otkrivaju da deo firmi u tom sektoru izvozi usluge, poput računovodstva, knjigovodstva, poreskih prijava i poreskih saveta, uglavnom u Nemačku, SAD i Švajcarsku. Glavne izvozne barijere sa kojima se suočavaju firme iz ovog sektora uključuju nemogućnost slobodnog kretanja (pitanja viza), razlike u zakonodavstvu, loš ugled zemlje, poteškoće u priznavanju sertifikata, nedostatak mekih veština, poteškoće u pronalaženju dobro obučених računovođa sa znanjem stranih jezika, nedostatak digitalizacije i visoki troškovi otkrića. Takođe, anketirane firme i intervjuisane zainteresovane strane uglavnom dele mišljenje da nedostaje institucionalna podrška koja bi pomogla u rešavanju gore navedenih prepreka i poboljšanju razmenjivosti sektora. Odeljak 6 sadrži određene zaključne napomene.

Glavne preporuke ovog izveštaja navedene su u nastavku:

- Vlada bi trebala razviti politike za sektor koje su usmerene na promociju viših usluga, jer se rutinski zadaci sve više automatizuju. Posebnu pažnju treba posvetiti globalnim novonastalim trendovima i regulatornom razvoju kako bi se podržalo prilagođavanje kosovskih pružalaca usluga.
- Vlada treba da radi na utvrđivanju svog položaja za predviđene pregovore sa članicama CEFTA-e o priznavanju profesionalnih kvalifikacija, što je tema vrlo bitna za računovodstvene i revizorske usluge, jer pristup tržištu u sektoru zavisi od priznavanja profesionalnih kvalifikacija pojedinačnog pružaoca usluga ili ovlašćenja datog firmama za profesionalne usluge.
- KSFI treba jasno definisati kriterijume odobrenja za primenu Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MSFI). Jedan kriterijum koji treba uzeti u obzir je da standardi budu pogodni za javno dobro. Na primer, u EU države članice uživaju određenu diskrecionu moć da odrede u kojoj meri mogu primeniti MSFI za kompanije koje nisu SJI i koje nisu na listi.
- Vlada bi trebala učiniti finansijsko izveštavanje kompatibilnim sa međunarodnim standardima obaveznim za veće NVO.
- Potrebno je preispitati zahtev za rotacijom revizije, koji predviđa da zakonski revizori ili revizorske kuće ne smeju preći maksimalno trajanje od 10 godina angažmana sa istom firmom. Prvo, trebalo bi biti ograničen na revizije SJI kao u EU, a ne proširiti ga na ostale revizije predviđene zakonom. Drugo, zakon bi trebalo da predvidi produženje trajanja pod određenim okolnostima, naravno uz saglasnost KSFI-a.
- Da bi bio u skladu sa novom praksom EU, KSFI bi trebao obavezati SJI sa više od 500 zaposlenih da izveštava o održivosti, različitosti, društvenoj odgovornosti, poštovanju ljudskih prava i antikorupciji. Takva bi pitanja mogla biti deo izveštaja uprave ili se tretirati u odvojenim izveštajima.
- Da bi poboljšala konkurenciju u računovodstvenim uslugama i izbegla dominaciju sadašnjih ovlašćenih računovođa, vlada bi trebala započeti kampanje koje stimulišu upis diplomaca u programe sertifikata koje nude profesionalne računovodstvene organizacije (PAO). Inače, novi zahtev da finansijske izveštaje potpišu sertifikovane računovođe, u kratkom roku, možda neće poboljšati kvalitet usluga u praksi, već će služiti kao mehanizam za stvaranje rente za postojeće sertifikovane računovođe.

- Trenutni zahtevi za prijavom trebaju se usmeriti i celi postupak treba digitalizovati. Od presudne je važnosti da se izveštavanje KSFI-a vrši putem digitalne platforme po meri kako bi ova institucija i druge relevantne institucije mogle obraditi dostavljene izveštaje.
- Izricanje novčanih kazni kada preduzeća ne otkriju računovodstvene dokumente takođe bi trebalo biti regulisano važećim Zakonom o poslovnim organizacijama, kao što to čini EU kroz Direktivu (EU) 2017/1132 koja reguliše određene aspekte zakona o poslovnim organizacijama.
- Kapaciteti Sekretarijata KSFI-a bi trebali biti poboljšani kako bi ovo telo bolje obavljalo dužnosti i odgovornosti propisane važećim zakonodavstvom. Budžet dodeljen Sekretarijatu takođe bi trebao biti mnogo veći.
- Treba razmotriti mogućnost odvajanja Odbora za javni nadzor od KSFI-a, jer bi mogao postojati sukob interesa kada bi se licenciranje, uspostavljanje standarda, nadzor i kontrola kvaliteta držali pod jednim okriljem. Nezavisni OJN morao bi biti glavno telo za sve aspekte nadzora i osiguranja kvaliteta, a ne ograničiti se samo na nadzor revizora/revizorskih kuća. Iako bi nezavisni OJN u principu bio verodostojniji i efikasniji, ovu opciju treba dalje analizirati jer bi u ovoj fazi samofinansiranje moglo biti teško s obzirom na malu veličinu profesije u zemlji. Opcija je i delegiranje određenih funkcija osiguranja kvaliteta na OJN. To je zaista u skladu sa fleksibilnostima predviđenim pravnim tekovinama EU.
- Uskoro treba imenovati inspektore koji će obavljati inspekcije osiguranja kvaliteta na licu mesta. Trebali bi imati iskustvo i ekspertizu u skladu sa zahtevima direktiva EU koje regulišu ovo pitanje. Nedostatak kontrole kvaliteta predstavlja značajnu pretnju za računovodstvenu i revizorsku profesiju, utičući na kredibilitet finansijskog izveštavanja na Kosovu.
- KSFI treba da pokrene sopstvenu veb stranicu sa sveobuhvatnim i interfejsom prilagođenim korisniku. Sav zakonodavni okvir, primenjeni standardi, publikacije i druge relevantne informacije trebali bi biti dostupni u odgovarajućim formatima.
- Za zakonskog revizora strane države zainteresovane za dobijanje licence koja omogućava obavljanje revizorskih poslova na Kosovu, KSFI bi, između ostalog, trebalo da predvidi period prilagođavanja koji ne traje duže od tri godine i test sposobnosti kako bi se osiguralo da kandidati poseduju odgovarajuće znanje o relevantnim pitanjima. To bi bilo u skladu sa praksom EU.
- Nametnuta ograničenja za pružanje velikog broja nerevizijskih usluga (tj. poreskih usluga, usluga obračuna plata, pravnih usluga i slično) treba malo ublažiti tokom određenog perioda, istovremeno osiguravajući nezavisnost revizora, s obzirom da stvaraju nepodnošljive oportunitetne troškove za mnoge revizore / revizorske kuće, imajući u vidu da se čini da je veličina tržišta za nerevizijske usluge u zemlji mnogo veća.
- Saradnju između KSFI-a, OJN-a i visokoškolskih ustanova koje nude diplomu računovodstva ili u drugim relevantnim oblastima treba dalje ojačati kako bi ova poslednja dva u većoj meri uskladila nastavne programe.
- KSFI bi trebao primeniti nediskriminatorne naknade za licenciranje na kandidate, bez obzira na njihovo poreklo. Veće takse koje se primenjuju na strance krše načelo nacionalnog tretmana zagarantovano Zakonom o uslugama. Štaviše, trebalo bi preispitati obavezu obnavljanja licence za reviziju podnošenjem istog skupa dokumenata koji su prvi put dostavljeni, jer prema važećem zakonodavstvu, ovlašćenja koja se daju pružaocu usluga biće na neodređeno vreme. Jedna od preporuka je da se licenca obnavlja na osnovu sistema kontrole kvaliteta, kako zahtevaju direktive EU. Generalno, zakoni koji regulišu računovodstvo i reviziju trebali bi biti temeljno ispitani kako bi se osiguralo da sve odredbe prođu testove nediskriminacije, nužnosti i proporcionalnosti, kao što zahteva Zakon o uslugama. Prenošnje Direktive EU o proporcionalnosti trebalo bi rešiti što je pre moguće.
- KSFI bi trebalo da sarađuje sa svojim kolegama u susednim zemljama kako bi se osiguralo da pruže ekvivalentan tretman kvalifikovanim računovođama i revizorima sa Kosova zainteresovanim za obavljanje svoje profesije u regionu.
- Centralna banka Kosova (CBK) treba da preduzme sve potrebne poslove kako bi bila u mogućnosti da proizvede podatke o trgovini uslugama na više raščlanjenom nivou, tako da kreatori politike i drugi zainteresovani istraživači mogu proceniti učinak i trendove određenih usluga, kao što je na primer učinak i trendovi revizije i računovodstva.

- Vlada bi takođe trebalo da razvije set intervencija za suočavanje sa glavnim sektorskim barijerama, poboljšanje razmenljivosti i kapitalizacija razlika u platama između Kosova i stranih zemalja. Neke od intervencija uključuju pomoć u digitalizaciji; pružanje programa obuke o mekim veštinama, jeziku i o poreskom režimu ciljanih zemalja; organizacija B2B sastanaka; razvoj šema za finansiranje izvoza; pokretanje sektorskih promotivnih kampanja.
- Na kraju, ali ne najmanje važno, strategija o uslugama, gde su računovodstvo i revizija uključeni u prioritetne delatnosti, takođe treba da bude deo vladine agende.

1.1 Opšta metodologija

Za dobijanje relevantnih uvida i bolje razumevanje sektora korišćeni su sledeći instrumenti za prikupljanje podataka: (i) kancelarijsko istraživanje; (ii) otvoreni intervjui sa relevantnim institucionalnim akterima; i (iii) polustrukturisano online/telefonsko istraživanje. Svi ovi izvori informacija u kombinaciji bili su prikladni za razradu sveobuhvatne osnovne analize sektora.

Kancelarijsko istraživanje

Kao što je to obično slučaj, kancelarijsko istraživanje provedeno je na početku analize. Pre svega, konsultovani su različiti izveštaji i studije sa ciljem utvrđivanja konceptualnih osnova sektora, ispitivanja trenutnih međunarodnih trendova i kretanja, analize sektorskih trendova i ukupnog učinka i nadzora prethodnih procena vezanih za taj sektor. Drugo, relevantni zakonodavni i politički okvir na Kosovu temeljno je pregledan i upoređen sa pravnim tekovinama EU kako bi se identifikovale oblasti kojima je potrebno usklađivanje u budućnosti. Poseban akcenat je dat i poređenju između kosovskog zakonodavstva i sprovođenja u sektoru i odgovarajućih delova u Direktivi o uslugama EU i Zakonu o uslugama. Treće, konsultovani su svi dokumenti u skladu sa KSFI i drugim relevantnim institucijama kako bi se utvrdilo mapiranje ključnih aktera u sektoru. Prikupljene informacije putem kancelarijskog istraživanja su pažljivo analizirane, sačuvane i klasifikovane na osnovu izvora, relevantnosti i pouzdanosti. Ovaj proces je, između ostalog, poslužio kao osnova za primarno istraživanje i ostale naredne aktivnosti potrebne u ovoj analizi.

Otvoreni intervjui sa relevantnim institucionalnim zainteresovanim stranama

Dogovoreni su i vođeni otvoreni intervjui sa glavnim identifikovanim institucionalnim zainteresovanim stranama. KSFI, kao najvažnije telo za ovaj sektor, i Profesionalna udruženja za računovodstvo i reviziju, odnosno SCAAK i IKAF, bili su među intervjuisanim institucijama. Imajući u vidu suštinsku ulogu KSFI-a u sektoru, sastavljen je set preliminarnih pitanja (videti Aneks A); dok je za ostale institucije struktura intervjua utvrđena na osnovu informacija dobijenih iz kancelarijskog istraživanja i nakon razgovora sa KSFI-em. U svim ovim intervjuima posebna pažnja je posvećena (a) usklađivanju sektorskog zakonodavstva sa pravnim tekovinama EU, Zakonom o uslugama i Direktivom EU o uslugama, i (b) glavnim preprekama trgovini.

Internet istraživanje

Da bi se zatražile detaljnije informacije o sektoru i da bi se došlo do nekih indikativnih kvantitativnih rezultata, sprovedeno je istraživanje sa 50 ekonomski aktivnih firmi raširenih u različitim regionima Kosova prema klasifikaciji NACE rev 2690, koje uključuju sve firme koje pružaju usluge računovodstva i revizije.

Uzorak anketiranih firmi izvučen je iz dva glavna izvora: (i) liste 23 revizorske kuće sa zakonskom obavezom koju određuje KSFI i (ii) baze podataka sa svim računovodstvenim i revizorskim kućama registrovanim u Poreskoj upravi Kosova (PUK). I drugi izvori su korišćeni za pronalaženje podataka o kontaktima za odabrane firme. Pod uslovom da su revizijske kuće u pravilu veće i sa većim izgledima za izvoz, iste su imale prioritet. Ostatak uzorka, sa druge strane, sadržavao je raznolik niz računovodstvenih i revizorskih kuća nasumično odabranih iz baze podataka PUK-a.

U svrhu ankete dizajniran je upitnik (videti Aneks B). Ovaj upitnik strukturisan je na sledeći način: Odeljak I sadrži opšta pitanja u vezi sa lokacijom, veličinom, brojem zaposlenih, glavnim delatnostima i slična pitanja; Odeljak II sadrži pitanja o ukupnoj strukturi i učinku sektora; Odeljak III sadrži pitanja vezana za izvoz; i na kraju, Odeljak IV ima nekoliko pitanja o najprečim preprekama i mogućim budućim intervencijama. Imajte na umu da je obavljeno nekoliko pilot intervjua kako bi se testirala prikladnost upitnika, kao i procesa uopšte. Primena upitnika izvršena je u saradnji sa Odeljenjem za trgovinu Ministarstva trgovine i industrije (MTI). Upitnik je distribuiran putem interneta službenim e-mail-om uzorkovanim preduzećima, zajedno sa detaljnim uputstvima o tome kako ga popuniti. Kompanijama koje su imale problema sa pravilnim popunjavanjem upitnika pružena je dalja pomoć putem telefona. Preduzeća koja nisu htela odgovoriti zamenjena su sličnim. Proces ankete kontinuirano se pratio kako bi se proverila tačnost odgovora u popunjenim upitnicima.

2.

Priroda i ograničenja sektora računovodstva i revizije

Da bi se predstavila procena strukture i učinka računovodstvenih i revizorskih usluga na Kosovu i njihovih propisa, važno je prvo jasno odrediti prirodu specifičnih usluga koje pružaju različiti pružaoci usluga i širi obim sektora računovodstvenih i revizijskih usluga. Ovaj deo izveštaja bavi se ovim problemom. U tu svrhu postoje dve međunarodne klasifikacije koje čine dostupnim kriterijume koji informišu o prirodi specifičnih usluga koje se svrstavaju u računovodstvo i reviziju i ograničavaju opseg industrije: Centralna klasifikacija proizvoda (CPC 2.1),¹ Međunarodna standardna industrijska klasifikacija svih ekonomskih delatnosti (ISIC 4.0).²

CPC predstavlja sveobuhvatnu klasifikaciju svih dobara i usluga, razvijenu za prikupljanje i tabelarno prikazivanje svih vrsta statističkih podataka koji zahtevaju detalje o proizvodu i pruža najizvršnije detalje o uslugama od bilo koje druge međunarodno priznate klasifikacije. Klasifikacija proizvoda zasniva se na suštinskim karakteristikama robe ili prirodi pruženih usluga. Klasifikacija se sastoji od odeljaka (identifikovanih prvom cifrom), podela (identifikovanih prvom i drugom cifrom), grupa (identifikovanih sa prve tri cifre), klasa (identifikovanih sa prve četiri cifre) i potklasa (identifikovanih sa svih pet cifara, zajedno). CPC je sistem kategorija koji su istovremeno iscrpni i međusobno se isključuju. To znači da ako se proizvod ili usluga ne uklapaju u jednu CPC kategoriju, moraju se automatski uklopiti u drugu.

Sa druge strane, ISIC se koristi za klasifikaciju statističkih jedinica, kao što su ustanove ili preduzeća, prema ekonomskoj delatnosti kojom se bave. To je klasifikacija prema vrsti proizvodne delatnosti, a ne klasifikacija robe i usluga. Jedinice su klasifikovane prema glavnoj vrsti ekonomske delatnosti kojom se bave. Za klasifikaciju jedinice koristi se samo glavna delatnost. Osnovna delatnost jedinice obično se određuje na osnovu robe koja se prodaje ili isporučuje ili usluga koje se pružaju drugim jedinicama ili potrošačima. Skup statističkih jedinica koji se klasifikuju u istu ISIC kategoriju često se naziva „industrijom“, koja se definiše kao skup svih proizvodnih jedinica koje se primarno bave istom ili sličnom vrstom proizvodne delatnosti. ISIC sadrži alfanumeričke odeljke, a klasifikacija je zatim organizovana u sukcesivno detaljnije kategorije koje su numerički kodirane: dvocifreni odeljci; trocifrene grupe; i, na najvećem nivou detalja, četvorocifrene klase.

U EU se koristi „Statistička klasifikacija ekonomskih delatnosti u Evropskoj zajednici“, skraćeno NACE.³ Razne verzije NACE razvijane su od 1970; NACE Rev. 2, revidirana klasifikacija usvojena krajem 2006. godine, trenutno je u upotrebi. NACE sledi ISIC klasifikaciju. Usluge računovodstva i revizije klasifikovane su pod profesionalne, naučne i tehničke usluge (M), pravne i računovodstvene delatnosti (69); računovodstvene, knjigovodstvene i revizorske delatnosti, poresko savetovanje (69.2), te isto pod 69.20.

Uokvireni deo teksta 1 prikazuje opseg usluga koje obično pružaju računovodstvene i revizorske „firme za profesionalne usluge“ na osnovu CPC 2.1 klasifikacije i odgovarajuće ISIC 4.0 klasifikacije jedinica koje pružaju odgovarajuće usluge. Međutim, treba napomenuti da se u praksi vrlo često događa da se statistička jedinica, bez obzira koliko je usko definisana, može baviti raznim delatnostima sa različitim uslugama, koje mogu biti povezane jedna sa drugom ili biti potpuno nezavisne. U strogom smislu, prema

1. Ujedinjene nacije (2015). Centralna klasifikacija proizvoda (CPC), verzija 2.1. Odeljenje za ekonomska i socijalna pitanja. Zavod za statistiku, Statistički radovi, serija M br. 77, Ver.2.1. ST / ESA / STAT / SER.M / 77 / Ver.2.1

2. Ujedinjene nacije (2008). Međunarodna standardna industrijska klasifikacija svih ekonomskih delatnosti (ISIC 4.0). Odeljenje za statistiku ekonomskih i socijalnih pitanja. Statistički radovi Serija M br. 4 / Rev.4.

3. Izraz NACE izveden je iz naziva na francuskom Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne.

CPC 2.1, računovodstvene i revizorske usluge su one koje su isključivo uključene u potklase 82210, 82221, 82222 i 82223, gde postoji jasna razlika između revizije i računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga na nivou klase koje odgovaraju različitim prirodama pruženih usluga. Ova je razlika vrlo važna za objašnjenje razlika u propisima koji obuhvataju reviziju sa jedne strane i računovodstvene i knjigovodstvene usluge sa druge strane.

UOKVIRENI DEO TEKSTA 1

Klasifikacija usluga koje pružaju računovodstvene i revizorske kuće kao CPC 2.1 prema odeljku 8. o poslovnim i proizvodnim uslugama; Odeljak 82 „Pravne i računovodstvene usluge; i Odeljak 83 za profesionalne tehničke i poslovne usluge (istraživačke i razvojne, pravne i računovodstvene usluge)

Grupa	Klasa	Potklasa	Obuhvat potklase	ISIC.4
822 Usluge računovodstva, revizije i knjigovodstva	8221 Usluge finansijske revizije	82210 Usluge finansijske revizije	Usluge ispitivanja računovodstvenih evidencija i drugih pratećih dokaza organizacije u svrhu izražavanja mišljenja o tome predstavljaju li finansijski izveštaji organizacije njen položaj pošteno i tačno na određeni datum i rezultate njenog poslovanja za period koji se završava na taj datum, u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima. Ova potklasa ne uključuje: - usluge revizije računovodstva, cf. 82221 - revizija upravljanja, cf. 83111 8222	6920
	8222 Računovodstvene i knjigovodstvene usluge	82221 Računovodstvene usluge	Pregled godišnjih i privremenih finansijskih izveštaja i ostalih računovodstvenih informacija. Opseg pregleda je manji od opsega revizije, a nivo pruženog uverenja je prema tome niži. Sastavljanje finansijskih izveštaja na osnovu informacija koje pruža klijent. Nisu pružene nikakve garancije u vezi sa tačnošću rezultirajućih izveštaja. - sastavljanje poreskih prijava za poslovanje, kada se pruža kao paket sa pripremom finansijskih izveštaja za jednu naknadu, ovde je razvrstano kao-	6920

			sastavljanje bilansa uspeha, bilansa stanja itd. – analiza bilansa stanja itd. – ostale računovodstvene usluge kao što su overe, procene, priprema predračuna, itd. Ova potklasa ne uključuje: – usluge finansijske revizije, cf. 82210 – knjigovodstvene usluge, cf. 82222 – usluge pripreme poreza, kada se pružaju kao zasebne usluge, cf. 823	
		82222 Knjigovodstvene usluge	Klasifikacija i evidentiranje poslovnih transakcija u novcu ili nekim mernim jedinicama u knjigovodstvenim knjigama. Ova potklasa ne uključuje: – knjigovodstvene usluge povezane sa poreskim prijavama, cf. 823 – usluge obračuna plata, uključujući računanje plata i glavne knjige, cf. 82223	6920
		82223 Usluge obračuna plata	Obrada obračuna plata, uključujući on-line – usluge direktnog depozita ili pripreme čekova – otpust poreza i drugih odbitaka – priprema, pregled i čuvanje knjiga plata, izveštaja i drugih dokumenata. Ova potklasa ne uključuje: – knjigovodstvene usluge, cf. 82222 – obrada obračuna plata pružena kao deo skupa usluga upravljanja, usp. 83117	6920
823 Usluge poreskog savetovanja i pripreme	8231 Usluge savetovanja i pripreme poreza na dobit	82310 Usluge savetovanja i pripreme poreza na dobit	Pružanje saveta i smernica u vezi sa porezom na dobit, kao i priprema i podnošenje poreskih prijava svih vrsta (npr. PDV)	6920
	8232 Usluge individualne pripreme i planiranja poreza	82320 Usluge individualne pripreme i planiranja poreza	uključuje: – usluge pripreme i planiranja poreza za: • nekorporativna preduzeća • pojedince	6920
824 Usluge insolventnost i i stečaja	8240 Usluge insolventnost i i stečaja	82400 Usluge insolventnosti i stečaja	Pružanje saveta i operativne pomoći upravi i / ili poveriocima nesolventnih preduzeća i / ili delovanje kao stečajni upravnik	7020

831 Upravljačko savetovanje i usluge upravljanja, informacione i tehnološke usluge	8311 Upravljačko savetovanje i usluge upravljanja	Između ostalog:	Videti CPC 2.1 ČETVRTI DEO Objašnjenja	7020
		83111 Savetodavne usluge za strateško upravljanje		6202
		83112 Savetovanje u vezi sa finansijskim upravljanjem		6201
		83115 Savetovanje u vezi sa operativnim upravljanjem		5820
		83117 Usluge upravljanja poslovnim procesima		6311

Izvor: Autor razradio na osnovu Centralne klasifikacije proizvoda 2.1. UN (2015) Odeljenje za statistiku Odsek za ekonomska i socijalna pitanja Statistički radovi Serija M br. 77, Ver.2.1

U slučaju ISIC 4.0, firme koje pružaju usluge revizije, računovodstva i knjigovodstva klasifikovane su u odeljak M „Profesionalne, naučne i tehničke aktivnosti”; Odsek 69 „Pravne i računovodstvene usluge”; i Grupa 692 i Klasa 6920, obe koje uključuju računovodstvo, knjigovodstvo i reviziju, plus poresko savetovanje. U ovom slučaju, klasifikacija jedinica prema delatnosti šira je od definicije ovih usluga prema CPC 2.1, kako je prikazano u uokvirenom delu teksta 1.

Štaviše, mnoge firme za profesionalne usluge pružaju i druge usluge, osim usluga revizije i računovodstva i knjigovodstva, uključujući, na primer, savetodavne usluge u upravljanju i IKT usluge. Te će se kompanije klasifikovati u druge klase ISIC, iako bi se značajan deo njihovog prometa mogao generisati pružanjem računovodstvenih, knjigovodstvenih ili revizorskih usluga, sve dok ne predstavljaju glavnu delatnost kojom se bave. Na primer, savetodavna firma koja takođe pruža računovodstvene usluge kao deo svojih delatnosti spada u klasu 7020 ili 6202 ili u druge klase ako je savetodavna delatnost njena glavna delatnost. Slučaj je takav da u praksi i revizorske i računovodstvene firme, kao i druge konsultantske kuće, svojim klijentima pružaju širok spektar usluga, pojedinačno ili kao članovi mreže. Klasifikacija ima važne implikacije za prikupljanje podataka o prometu i dodatoj vrednosti na sektorskom nivou, kao i za merenje stvarne vrednosti poslovanja revizije, računovodstva i knjigovodstvenih usluga u datoj ekonomiji.

4. Prema ISIC tumačenjima, ova klasa uključuje: – evidentiranje komercijalnih transakcija od preduzeća ili drugih – priprema ili revizija finansijskih računa – pregled računa i potvrda njihove tačnosti – priprema prijava poreza na dohodak fizičkih i poslovnih lica – savetodavne aktivnosti i zastupanje na u ime klijenata pred poreskim vlastima. Ova klasa isključuje: – aktivnosti obrade podataka i tabelarnog prikazivanja, videti 6311 – savetodavne aktivnosti u vezi sa upravljanjem, poput dizajna računovodstvenih sistema, programa računovodstva troškova, postupaka budžetske kontrole, videti 7020 – naplata računa, videti 8291

Svaka potklasa iz grupe 822 sadrži usluge koje se mogu jasno razlikovati u smislu zadataka koji su uključeni u njihovo pružanje i u pogledu konačnog rezultata. Takođe postoje razlike u pogledu opsega specijalizacije unutar potklase i u pogledu sklonosti fragmentaciji usluge u različitim zadacima. U slučaju revizije, ograničen je opseg specijalizacije i fragmentacije zadataka. S druge strane, u računovodstvenim uslugama postoji značajna specijalizacija među različitim pružaocima usluga i postoji više prostora za određene zadatke koji se prenose bilo od strane samih firmi za računovodstvene usluge ili direktno od kompanija u svakom sektoru ekonomske delatnosti koji zahteva određenu vrstu usluge.⁵ U slučaju knjigovodstva, obračuna plata i poreskih usluga postoji značajna mogućnost za fragmentisanje usluge u različite zadatke i pružanje klijentima na tržištu. Zaista, postoji trend da se male firme za računovodstvene usluge specijalizuju za određene zadatke i nude svoje usluge na tržištu raznim klijentima.⁶

5. Na tržištu se specijalizacija preduzeća može naći između ostalog između sledećeg: Računovođe troškova; Finansijski računovođe; Forenzički računovođa; Interni revizori; Računovođe menadžmenta; Računovođe projekata; Javni računovođe; i, Poreski računovođe.

6. Zadaci knjigovodstva, obračuna plata i poreske uprave uključuju između ostalog: unos podataka, dugovanja, potraživanja, upravljanje kreditnim karticama, usklađivanje banaka, porez na promet, priprema poreza na dobit, poresko planiranje, predviđanje novčanog toka, izveštavanje o budžetu do stvarnog stanja, analiza isplativosti, upravljanje troškovima rada, planiranje i smanjenje duga, izveštavanje o varijabilnim i fiksnim troškovima. Ove specifične usluge koje nude računovodstvene firme izvedene su iz analize veb stranica računovodstvenih firmi na kojima oglašavaju određene usluge koje nude svojim klijentima.

3.

Glavne karakteristike
i trendovi na globalnom
tržištu revizije i
računovodstva

Sektor revizije i računovodstva doživljava značajnu transformaciju širom sveta, oslobođenu regulatornim reformama, ubrzanom globalizacijom i uticajem novih tehnologija.⁷ Sektoru na Kosovu nisu strani ovi događaji i moraće da se prilagodi novim trendovima koji definišu ponudu ovih usluga. Ovaj deo izveštaja ukratko ispituje neke od glavnih karakteristika i nove trendove u sektoru širom sveta.

Povećavanje industrijske koncentracije

Širom sveta revizorske i računovodstvene usluge nudi značajan broj firmi, bilo kroz profesionalnu individualnu praksu ili putem korporativnih oblika. Na primer, u EU (28) postoji više od 1,2 miliona firmi registrovanih prema NACE 69,20, značajan deo onih koji nude usluge revizije i računovodstva.⁸ Međutim, definišuća karakteristika sektora, kako na globalnom, tako i na nivou pojedinačnih zemalja, je visok nivo koncentracije u malom broju firmi koje dominiraju na tržištu.⁹ Kao rezultat konsolidacija i drugih događaja, broj velikih globalnih revizorskih kuća smanjio se sa osam na četiri „velike firme” koje čine glavninu revizijskog i računovodstvenog poslovanja (Deloitte Touche, Ernst & Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers). Ove firme imaju oko milion zaposlenih širom sveta, a njihov zajednički promet dosegao je 154,7 milijardi američkih dolara u 2019. 10 najvećih firmi u istoj godini imale su zajednički promet od 190 milijardi američkih dolara u 2019. godini i zapošljavale 1,37 miliona ljudi.¹⁰

Generalno, veća je koncentracija u revizorskim uslugama nego u računovodstvenim uslugama. U nekim je zemljama tržište revizijskih usluga toliko koncentrisano da samo nekoliko velikih firmi vrši reviziju. Rast tržišnog udela velike firme uglavnom se može pripisati povećanoj dominaciji velike četvorke, koja kontroliše oko 50 posto tržišta. Ako uključimo ostatak od 10 najboljih firmi, one zajedno čine 66 posto globalnog tržišta.¹¹ U EU (28), Velika četvorka sprovodi gotovo 70 posto zakonskih revizija subjekata od javnog interesa, a u Sjedinjenim Državama te kompanije kolektivno revidiraju približno 97 posto ukupne američke tržišne kapitalizacije.¹² U većini zemalja širom sveta, veliki pružaoci usluga čine oko 75 posto ukupnog tržišta revizije i računovodstvenih usluga. Velika većina srednjih i malih revizorskih i računovodstvenih firmi opslužuje uglavnom mala preduzeća koja ne kotiraju na berzi sa nedostatkom javnog interesa.

7. Za zanimljivu raspravu o različitim pitanjima, uključujući regulatorni razvoj, koji se odnose na usluge revizije i računovodstva, videti: STO (2010). Knjigovodstvene usluge. Osnovne informacije Sekretarijata. S / C / W / 316, 7. juna. Dostupno na veb stranici STO.

8. EUROSTAT. Nismo pronašli više raščlanjenih podataka između pravnih i računovodstvenih i revizorskih usluga. Dostupno na:

https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Professional,_scientific_and_technical_activity_statistics_-_NACE_Rev._2

9. Parlament EU (2019) Učinak reforme statutarne revizije EU na troškove, koncentraciju i konkurenciju. Odeljenje za politike za ekonomsku, naučnu i politiku kvaliteta života Generalni direktorat za unutrašnje politike, april 2019. Dostupno na:

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU\(2019\)631057_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU(2019)631057_EN.pdf) Videti i:

Ovlašćeni institut menadžerskih računovođa (2020) Revizori: koncentracija na tržištu i njihova uloga. Odgovor CIMA konsultacija. Dostupno na:

<https://www.cimaglobal.com/Documents/Insightdocs/HoL%20Auditor%20report%20September%202010.pdf>

10. Videti: <https://big4accountingfirms.com/top-10-accounting-firms/>

11. Podaci o 20 najboljih svetskih firmi mogu se naći u: Top 20 računovodstvenih firmi u svetu. Dostupno na: <https://big4accountingfirms.org/the-top-accounting-firms-in-the-world/>

12. Audit Analytics (2020) Ko vrši reviziju javnih preduzeća - izdanje 2020. Dostupno na: <https://blog.auditanalytics.com/who-audits-public-companies-2020-edition/>

Ubrzana internacionalizacija

Revizijske i računovodstvene usluge trenutno su među internacionalizovanim uslugama i trend brzo napreduje. Globalno tržište ovih usluga pojavilo se u velikoj meri kao rezultat značajnog geografskog širenja aktivnosti velikih firmi za profesionalne usluge, uglavnom usmerenih ka tržištu, i praćenjem međunarodnih klijenata u inostranstvu, kojima su potrebne uporedive usluge kako bi zadovoljile sve potrebe njihovih podružnica i filijala. Te firme pružaju usluge na globalnom nivou, bilo direktnim poslovnim nastanom u inostranstvu, bilo formiranjem mreže pravno i ekonomski autonomnih nacionalnih računovodstvenih firmi sa odnosima zasnovanim na partnerskim načelima pod strateškim vođstvom vodeće firme. Osnivanje u inostranstvu odvijalo se uglavnom na tržištima velikih industrijski razvijenih zemalja, dok opcija uspostavljanja mreža predstavlja veći deo geografskog širenja na druga područja sveta. Na primer, svaka od velike četvorke registruje delatnosti u više od 150 zemalja. Velike računovodstvene firme nisu organizovane kao centralizovane transnacionalne korporacije sa stranim podružnicama i filijalama. Iako globalno deluju pod jednim imenom, organizovane su kao labave mreže udruženih partnerstava smeštenih u različitim zemljama širom sveta. Sedišta velikih firmi uglavnom su smeštena u Sjedinjenim Državama i Evropi, a njihove međunarodne podružnice širom sveta odvojena su i nezavisna pravna lica čija je praksa, iako sledeći standarde koje postavlja vodeća firma, podložna zakonima i profesionalnim obavezama zemlje u kojoj posluje.

Eksternalizacija i offshoring usluga

Eksternalizacija računovodstvenih funkcija od strane firmi u svim sektorima ekonomske delatnosti proces je koji traje već neko vreme, a svakodnevno sve više ovih funkcija pokazuje sve veću sklonost ka eksternalizaciji.¹³ Eksternalizacija se odvija kada jedna kompanija prenese odgovornost za obavljanje funkcije ili niza zadataka na drugu kompaniju. Ovaj proces, koji se naziva "eksternalizacija", ukazuje na sve veću podelu rada u ekonomiji. S obzirom na tehnološki razvoj i drastično smanjenje troškova komunikacije, prenošenje širokog broja poslovnih funkcija sve se više obavlja na offshore lokacijama, u onome što se naziva „offshoring”.¹⁴ Ovaj proces je posebno značajan u slučaju računovodstva, knjigovodstva, obračuna plata i poreskih usluga. Zbog prirode usluga revizije, opseg offshoringa je znatno ograničeniji. U poslednjih nekoliko godina offshoring se prebacio sa nišne strategije na dominantnu strategiju koju koristi sve veći broj firmi širom sveta.

Dva su glavna tehnološka pokretača pokrenula preusmeravanje ovih usluga: automatizacija računovodstvenih zadataka i širenje e-trgovine, koji brzo transformišu način na koji se obavljaju funkcije računovodstva i revizije, što predstavlja nove izazove za računovodstvenu profesiju, uključujući rizik značajnih gubitaka posla i progresivnog viška mnogih pozicija.¹⁵ Automatizacija, korišćenjem specijalizovanog softvera, pretvorila je mnoge funkcije u „komodifikovane usluge” koje se mogu pružiti vrlo efikasno i na troškovno konkurentnom načinu iz daljine. Zapravo je arbitraža nad platama ono što je uglavnom podstaklo ubrzano odbacivanje mnogih od ovih usluga. S druge strane, širenje lakog pristupa Internetu, njegov sve veći kvalitet širom sveta i sve manji troškovi izuzetno su olakšali odvajanje većeg broja računovodstvenih funkcija, uključujući svakodnevne složenije funkcije. Između ostalih

13. Ovlašćeni institut menadžerskih računovođa (2008) Tema Gateway Outsourcing za finansije i računovodstvo, serija br. 8 .. Dostupno na:

[https://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_Leadership_docs/MigratedDocsMarch2010/Resouces%20\(pdf\)s/Topic%20gateways/Finance%20and%20accounting%20outsourcing.pdf](https://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_Leadership_docs/MigratedDocsMarch2010/Resouces%20(pdf)s/Topic%20gateways/Finance%20and%20accounting%20outsourcing.pdf)

14. Abugattas-Majluf L.A. (2007) " Prekomorski outsourcing usluga: trendovi i izazovi za zemlje u razvoju ". U: Paus E. (ur.) Globalni kapitalizam bez veza. Palgrave Macmillan, Njujork.

https://doi.org/10.1057/9780230608849_9

15. Standing Guy (2018). " Zadaci u prekarijatu: Suočavanje sa distopijom u nastajanju ". U Paus E (Ed) Suočavanje sa distopijom: Nova tehnološka revolucija i budućnost rada. Cornell University Press. Strane 115-134.

transakcionih procesa, kao što su računi zaduženja, računi potraživanja, naplata i upravljanje gotovinom, koji su nekada bili najpopularniji u eksternalizaciji, sve više zbog poboljšanja mogućnosti pružalaca, sve je veća tendencija ka eksternalizaciji više vrednosti ili viših usluga kao što su, između ostalog, zakonsko / regulatorno računovodstvo, finansijsko izveštavanje i porez. Čak su i više strateški procesi poput upravljačkog računovodstva, budžetiranja i predviđanja i finansijske analize svakim danom skloniji eksternalizaciji, takođe iz¹⁶ inostranstva.

Povećavanje razmenjivosti

Kao posledica gore pomenutog razvoja, računovodstvene i revizorske usluge postaju sve više razmenjive. Trgovina ovim uslugama poprima sve veći značaj u svetu i slovi da pruža zanimljive mogućnosti zemljama u razvoju.¹⁷ Prema podacima o platnom bilansu (EBOP5) registrovanim u bazi podataka OECD-a, vrednost ukupnog svetskog izvoza trgovine računovodstvom, revizijom, knjigovodstvom i poreskim savetovanjem u 2019. godini iznosila je 70,9 milijardi američkih dolara, u odnosu na 43,6 milijardi evidentiranih u 2007. U slučaju EU (28), zabeležen je deficit 2019. godine, pri čemu je izvoz iznosio 9,7 milijardi američkih dolara, a uvoz 17,4 milijarde američkih dolara, što ukazuje na opseg povlačenja ovih usluga koje je u toku.¹⁸ Treba napomenuti da offshoring obavljaju firme u svim sektorima ekonomske delatnosti, kao i velike revizorske i računovodstvene firme koje neke rutinske zadatke podugovaraju sa pružaocima iz inostranstva.

Offshoring usluga ogleda se u prekograničnoj trgovini uslugama, što je Režim 1 pružanja usluga prema definiciji Opšteg sporazuma o trgovini uslugama (GATS) Svetske trgovinske organizacije (STO), koji je jedini zabeležen u bilansu plaćanja. Trgovina u ovom načinu najvažnija je u vrednosnom smislu, jer se zbog organizacije industrije širom sveta putem mreža usluge koje pružaju domaće kompanije za reviziju i računovodstvo domaćim kompanijama ne mogu kvalifikovati kao trgovina uslugama. Međutim, u onim slučajevima kada postoji osnivanje strane revizorske i računovodstvene firme u zemlji koja pruža usluge domaćim firmama, trguje se po Režim 3, „poslovni nastan“, koji je registrovan pod podacima inostrane pridružene trgovine uslugama (FATS). Trgovina putem kretanja fizičkih lica koja pružaju usluge, što je Režim 4 prema GATS-u, takođe je relevantna za slučaj revizije i računovodstvenih usluga, jer u mnogim slučajevima pružanje usluge zahteva prisustvo kvalifikovanog osoblja na lokaciji. Pored podataka o platnom bilansu za neke zemlje na raščlanjenom nivou, ne postoje lako dostupni podaci o trgovini ovim uslugama u Režimu 3 ili 4.

Povećana razmenjivost usluga revizije i računovodstva takođe je rezultat značajne liberalizacije trgovine uslugama koja je rezultat jednostranih mera koje su mnoge zemlje usvojile u kontekstu programa ekonomskih reformi i liberalizacijskih obaveza koje su mnoge države prihvatile pokrivajući sektor revizije i računovodstva bilo na multilateralnom nivou u okviru GATS-a, bilo u bilateralnim i višestranim preferencijalnim trgovinskim sporazumima koji pokrivaju trgovinu uslugama u kojoj učestvuju.

16. Krell, E. (2007). Eksternalizacija finansijskih i računovodstvenih funkcija. Smernice za upravljačko računovodstvo, CIMA, AICPA i CMA Kanada.

17. Olivier Cattaneo i Peter Walkenhorst (2010) „Računovodstvene usluge: osiguravanje dobrog upravljanja, finansijske stabilnosti i ekonomskog rasta kroz trgovinu“. U Cattaneu. Et al (Eds) Međunarodna trgovina uslugama: novi trendovi i mogućnosti za zemlje u razvoju. Svetska banka. Dostupno na: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2476/555440PUB0Int01EPI1972196101PUBLIC1.pdf?sequence=1>

18 EUROSTAT. Dostupno na: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=74689#>

Putem ovih instrumenata države su progresivno garantovale pravo poslovnog nastana i nacionalnog tretmana stranim pružaocima usluga i obavezale se da će liberalizovati prekogranično pružanje tih usluga.¹⁹ Multilateralna liberalizacija trgovine uslugama, uključujući reviziju i računovodstvene usluge, mogla bi se dalje proširiti kao rezultat tekućih pregovora između 23 članice STO-a u Sporazumu o trgovini uslugama (TISA), čiji je cilj unapređenje liberalizacije daleko više od postignutog pod GATS-om.

Znatno manja liberalizacija dogodila se u pružanju usluga kretanjem fizičkih lica (GATS Režim 4), što je od velike važnosti za ove usluge, kao rezultat ograničenog napretka u priznavanju profesionalnih kvalifikacija stranih pružalaca usluga. Međutim, u mnogim zemljama to nije značajno odvracanje jer se postupak priznavanja odvija na domaćem terenu, a takođe je niz zemalja sklopilo sporazume o uzajamnom priznavanju koji pokrivaju revizore i računovodstvene profesionalce. Ipak, ovo je područje u kojem bi trebalo učiniti mnogo više, jer bi mnogim zemljama ponudilo značajan potencijal za povećanje izvoza usluga.

Uključivanje novih tehnologija

Generalno, tehnološki razvoj ima dubok uticaj na samu prirodu revizijskih i računovodstvenih usluga i na način na koji se te usluge pružaju klijentima. Firme brzo razvijaju i koriste nove tehnološke alate. Ukupni uticaj tehnološkog razvoja u industriji proizlazi iz kombinacije ubrzanog tempa difuzije tehnologije, konvergencije više tehnologija i pojave digitalnih platformi. Nakon IKT usluga, revizorska i računovodstvena industrija je najviše digitalizovana delatnost među stručnim, naučnim i tehničkim sektorom usluga.²⁰ Revizija i računovodstvo svakim danom postaju sve više i više digitalne usluge. Programi automatizovanog računovodstvenog softvera postali su široko korišćeni u celoj industriji, sa značajnim implikacijama na specifične zadatke koje moraju obavljati računovođe i revizori, jer se rutinski zadaci sve više automatizuju. Štaviše, firme postupno uključuju veštačku inteligenciju (AI), analitiku podataka, računarstvo u oblaku i blockchain u svoju praksu, transformišući svoje aktivnosti i način na koji se pružaju usluge njihovim klijentima.²¹ Dalja rasprava o uticaju tehnološkog razvoja u revizorskoj i računovodstvenoj industriji izvan je dosega ovog kratkog odeljka. Međutim, ovo je pitanje koje zahteva pomnu kontrolu kreatora politike i regulatora, jer ima duboke efekte na prirodu usluga, način na koji se pružaju klijentima i na utvrđivanje ukupne relativne međunarodne konkurentnosti sektora.

19. Za raspravu o obavezama u GATS-u u pogledu revizije i računovodstvenih usluga videti STO (2010) Op.cit.

20. DMCC (2020) Budućnost trgovine: perspektiva decenije koja predstoji. Ocena DCC indeksa digitalizacije industrije (IDI). Slika 2, stranica 77. Dostupno na:

https://landing.futureoftrade.com/?utm_campaign=Future%20of%20Trade%202020&utm_source=ppc&utm_content=Europe&utm_feeditemid=&utm_device=c&utm_term=international%20trade&utm_campaign={utmcampaign}&utm_source=google&utm_medium=ppc&hsa_tgt=kwd-10874030&hsa_grp=110168037054&hsa_src=g&hsa_net=a&hsa_mt=b&hsa_ver=3&hsa_ad=472755731924&hsa_acc=1396121783&hsa_kw=international%20trade&hsa_cam=11361467687&gclid=CjwKCAiA4o79BRBvEiwAjteoYNESjbHmtw-AwbuzPeRFCx8BhYr2tp4AHS0zXJTU4pl-LrBchwY2CRoCbDAQAvD_BwE

21. Accounting Weekly. "Transformacija računovodstva". Autor Hima Bindu Kota. Četvrtak, 27. avgust 2020.

Dostupno na <https://www.dailypioneer.com/2020/columnists/accounting-gets-a-makeover.html> Videti i:

Udruženje ovlašćenih računovođa (2016). Profesionalni računovođe - budućnost: pokretači promena i budućih veština. Jun. Dostupno na

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/future-accounting-profession-three-major-changes-and-implications-teaching-and-research>

Diverzifikacija ponude usluga

Još jedan značajan trend u revizorskom i računovodstvenom sektoru je taj što granice sa ostalim sektorima usluga sve više nestaju, jer su „firme za profesionalne usluge“ svakodnevno angažovane u pružanju sve veće raznolikosti usluga svojim klijentima. Na primer, u slučaju velike četvorke, prihod od savetovanja premašuje prihod od revizije. Specijalizovane revizorske kuće proširile su se tako da pružaju različite nerevizijske finansijske usluge (NAS). Danas se računovodstvene i revizorske firme obično nazivaju firmama sa profesionalnim uslugama, jer nude usluge u širokom spektru područja. Neke od usluga, osim računovodstva i revizije, uključuju savetovanje o upravljanju, pravne usluge, ljudske resurse, procenu društvenog poslovanja i životne sredine, odnose sa javnošću, studije izvodljivosti tržišta i širok spektar IT rešenja.²² Širenje ponude usluga podstaknuto je konkurencijom i potragom za ekonomijom obima. Ova transformacija sektora imala je značajne implikacije na regulaciju revizorskih usluga širom sveta. Nadalje, prikupljanje i obrada podataka o prometu, dodatoj vrednosti i zaposlenosti u reviziji, računovodstvu, knjigovodstvu i poreskom savetovanju učinili su prilično složenim pothvatom.

Regulatorno upravljanje

Revizijske i računovodstvene profesije regulisane su profesije u gotovo, ako ne i svim zemljama sveta. U slučaju ovih usluga, regulacija je posebno relevantna zbog rasprostranjenosti mrežnih eksternalija, asimetrije informacija i činjenice da su mnoge usluge kredibilna roba. Domaća regulativa teži legitimnim ciljevima politike, uključujući zaštitu potrošača, obuhvatajući korisnike usluga i javnost uopšte; kvalitet usluge; profesionalna kompetencija; i integritet profesije. Regulacija usluga pokriva tri različita područja: ulazak na tržište, poslovanje i postavljanje standarda usluga. Što se tiče ulaska na tržište, regulativa određuje kome je dozvoljeno i pod kojim uslovima pružanje usluge. U slučaju „akreditovanih profesija“, usluge mogu pružati samo oni koji imaju licencu za tu svrhu, a neki se uslovi proširuju i na korporativne oblike organizacije, kao što je slučaj, na primer, sa ograničenjima vlasništva ili pravom glasa firme koja pruža usluge samo za akreditovane pojedince. Propisi o radu određuju kako se usluga treba pružati. Uključuje, na primer, ograničenja u korišćenju međunarodnog imena brenda, koja regulišu raznolikost usluga koje firma može ponuditi, kvantitativna ograničenja, ograničenja oglašavanja, regulaciju cena i pravila o međuprofesionalnoj saradnji i poslovnoj strukturi i na etičko ponašanje pružalaca usluga. Uticaj propisa na cenu i troškovi za ulazak i poslovanje značajno variraju u slučaju ovih usluga, jer propisi o ulasku mogu generisati rente, dok propisi o radu uglavnom utiču na troškove. Napokon, standardi usluga primenjuju se na krajnji proizvod, postavljajući zahteve za izlaz same usluge.

Treba istaknuti neka pitanja u vezi sa domaćom regulacijom usluga, jer su relevantna za slučaj revizije i računovodstvenog sektora. Iako su propisi često neophodni da bi se osigurao kvalitet usluga i nezavisnost pružaoca usluga, oni mogu imati i neželjene efekte ograničavanja ekonomske konkurencije i ograničavanja transparentnosti. Propisi koji utiču na rad sektora usluga su i specifični i horizontalni, utičući na sve delatnosti koje se bave proizvodnjom usluga. Potonje bi moglo imati neželjene posledice na funkcionisanje određene industrije usluga.

22. Na primer, jedna firma nudi sledeće usluge putem svoje veb stranice: Knjigovodstvo, Usluge korporativnih finansija, Detaljna procena (npr. akvizicije) Dizajn i primena finansijskih informacionih sistema (IT) Izveštaj računovođe i pregled predviđanja dobiti za početnu javnu ponudu (IPO), kompanija Ljudski resursi / kadrovske usluge, Usluge interne revizije, pravne usluge, Upravljačke funkcije Usluge obuke o upravljanju, Sekretarske usluge, Cirkulari berze, Usluge poreskog planiranja i usklađenosti, Usluge upravljanja trezorom, Procene imovine ili usluge procene ili mišljenje o pravičnosti.

Propisi nameću troškove društvu i pružaocima usluga. Domaća regulativa nameće dve vrste troškova, i to: administrativne troškove i troškove usklađenosti. Prvi se odnose na troškove upravljanja propisima koje snosi direktno država ili regulatorna agencija i koji se finansiraju ili naknadama nametnutim regulisanoj industriji, ili opštim budžetskim finansiranjem. Troškovi usklađenosti odnose se na ukupne transakcijske troškove nametnute regulisanim agentima domaćim propisima, a nisu ograničeni na direktne novčane troškove. Konačno, propisi se formiraju u određenom trenutku kako bi se rešila pitanja u određenom tržišnom, tehnološkom i socijalnom kontekstu. Propisi se moraju stalno prilagođavati promenjivim okolnostima, posebno brzom tehnološkom razvoju. Ovo je posebno važno za sektor revizije i računovodstva, što bi moglo biti omešteno primenom nefleksibilnih propisa. Takođe, propisi se moraju prilagoditi promenama preferencija u društvu, a takođe i kada se rešavaju nove situacije koje predstavljaju ili se percipiraju kao nove pretnje društvu. Jasan primer ovog poslednjeg broja je regulatorni potres koji je u sektoru računovodstva i revizije izazvao niz korporativnih skandala koji su poljuljali temelje postojećeg regulatornog okvira i industrije, generišući svetske efekte.

Iako su i revizijske i računovodstvene usluge podložne regulaciji širom sveta, postoje značajne regulatorne razlike između ova dva segmenta industrije. U slučaju revizije, propisi su uopšteno mnogo stroži, zahtevajući u gotovo svim zemljama sveta da uslugu mogu pružati samo licencirani profesionalci, zakonski revizori, a pružaoci usluga podvrgnuti su značajnom broju ograničenja u svom radu. U slučaju računovodstvenih usluga, postoji čitav niz pristupa koje su sledile različite zemlje. U nekim je slučajevima usluga akreditovana, dok je u drugim pružanje usluga široko otvoreno, čak do te mere da za pružanje usluge nisu potrebne posebne profesionalne kvalifikacije. Odeljak 4 ovog izveštaja ispituje propise o reviziji i računovodstvenim uslugama u Evropskoj uniji i upoređuje ih sa propisima na Kosovu.

Značajan napredak u pogledu regulacije revizorskog i računovodstvenog sektora širom sveta su sporazumi koji su postignuti na multilateralnom nivou u STO-u, s ciljem uspostavljanja minimalnih merila za globalnu regulativu industrije. Pregovori o domaćem regulisanju usluga pokrenuti su u STO-u 1995. godine, na osnovu Marakeške ministarske odluke o profesionalnim uslugama od 15. aprila 1994. Nakon stupanja na snagu Sporazuma o STO-u, Savet za trgovinu uslugama (CTS) osnovao je Radnu grupu za profesionalne usluge (WPPS)²³ i poverio joj mandat koji proizlazi iz člana VI.4 GATS-a u području profesionalnih usluga, zahtevajući da radna grupa prvo razvije discipline u računovodstvenom sektoru.²⁴

23. Odlukom o domaćim propisima, koju je Savet za trgovinu uslugama usvojio 26. aprila 1999., S / L / 70, 28. aprila 1999., CTS je ukinuo WPPS i osnovao Radnu grupu za domaće propise (WPDR) aprila 1999, sa mandatom da razvije sve potrebne discipline kako bi se osiguralo da mere koje se odnose na zahteve i procedure za izdavanje dozvola, tehničke standarde i zahteve za kvalifikaciju ne predstavljaju nepotrebne prepreke trgovini uslugama. WPDR-u je takođe povereno da nastavi sa radom WPPS-a, uključujući razvoj disciplina za profesionalne službe. Prema svom mandatu, WPDR će u ispunjavanju svojih zadataka razvijati uopšteno primenjive discipline, a takođe može razvijati, prema potrebi, discipline za pojedine sektore ili grupe sektora.

24. Odluka o profesionalnim uslugama. Usvojena 1. marta 1995. S / L / 3

Kao rezultat pregovora postignuta su dva važna sporazuma; odnosno o smernicama za sporazume o uzajamnom priznavanju ili aranžmanima u računovodstvenom sektoru²⁵, i o disciplinama koje regulišu domaću regulativu u računovodstvenom sektoru.²⁶ Ove odluke još uvek nisu obavezujuće jer je njihovo stupanje na snagu uslovljeno kulminacijom runde multilateralnih trgovinskih pregovora iz Dohe, koja se još uvek nije dogodila. CTS nije pojasnio šta bi trebalo shvatiti pod "formalnom integracijom u GATS" nakon runde iz Dohe. Međutim, dogovoreno je da, dok se to dogodi, članice neće "u najvećoj meri u skladu sa postojećim zakonodavstvom, preduzimati mere koje bi bile u suprotnosti sa tim disciplinama". Stoga je Odluka CTS-a uvela neku vrstu obaveze mirovanja koja obavezuje sve članice STO-a, ali sa sumnjivim pravnim statusom. Efekat ovih sporazuma postignutih u STO-u je da su dogovorene discipline, iako još uvek nisu obavezujuće, imale određeni uticaj na ugrađivanje neke odredbe o domaćim propisima u bilateralni i višestrani trgovinski sporazum koji pokriva liberalizaciju trgovine uslugama.²⁷

Što se tiče standarda usluga, važna karakteristika sektora revizije i računovodstva, koja ga možda razlikuje od bilo koje druge uslužne delatnosti, je mera u kojoj su standardi za pružanje usluga usklađeni širom sveta. Relevantne međunarodne standarde razvijaju Međunarodna federacija računovođa (IFAC), Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) i Međunarodna organizacija komisija za hartije od vrednosti (IOSCO). Trenutno je velika većina zemalja ili zatražila ili dozvolila upotrebu Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MSFI) u svojim jurisdikcijama koje je razvio IASB, što ukazuje na globalnu konvergenciju nacionalnih računovodstvenih standarda i međunarodno postavljenih standarda. MSFI postavlja zajednička pravila tako da finansijski izveštaji mogu biti konzistentni, transparentni i uporedivi širom sveta. Od 2018. godine, 87 posto svih jurisdikcija zahteva MSFI za većinu domaćih kompanija; 144 jurisdikcije je dozvolilo gotovo svim kompanijama, a 12 jurisdikcija dozvolilo je svim ili većini kompanija da koriste MSFI.²⁸ Postoji 17 MSFI-ja i 41 Međunarodni računovodstveni standard (MRS) i MSFI-ja za MSP koji je prilagođen potrebama i mogućnostima malih kompanija. 86 od 166 jurisdikcija zahteva ili dozvoljava MSFI kao standard za mala i srednja preduzeća, a trenutno se razmatra u drugim jurisdikcijama. Od 2005. godine kompanije u EU, sa deonicama kojima se trguje na uređenom tržištu, obavezno predstavljaju konsolidovane izveštaje u skladu sa MSFI.

25. Smernice za sporazume o uzajamnom priznavanju ili aranžmane u računovodstvenom sektoru, S / L / 38, 27. maj 1997.

26. Odluka o disciplinama u vezi sa računovodstvenim sektorom, koju je usvojio Savet za trgovinu uslugama 14. decembra 1998, S / L / 63, 15. decembar 1998..

27. Za analizu ovog izdanja videti: Aaditya Mattoo i Pierre Sauvé (2010). Preferencijalna liberalizacija trgovine uslugama. Radni dokument br. 2010/13 | Maj. Regulativa trgovine Nccr. Švajcarski centar za usklađenost i istraživanje. Dostupno na https://www.wti.org/media/filer_public/4a/6d/4a6d556e-0f1b-400f-9669-77ba479f5680/sauvencr_working_paper_2010_13.pdf

28. MSFI fondacija (2019). Upotreba MSFI širom sveta. Dostupno na: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf?la=en>

MSFI nisu direktno preneseni, za one odgovorne firme potrebni su samo oni koje je odobrila EU.²⁹ Kontroverze nisu izostale u usvajanju MSFI.³⁰ Važan učinak širenja MSFI-a širom sveta je da je on postavio minimalne standarde kvaliteta za računovodstvene usluge, povećao pouzdanost i nezavisnost zakonskih revizija i olakšao internacionalizaciju industrije jer je sveo na minimum informacije i transakcijske troškove koje generišu različiti nacionalni propisi.³¹

29. MSFI fondacija (2018). Primena MSFI-a u svetskom pravnom profilu: Evropska unija. Profil. Poslednje ažuriranje: 25. januar 2018. Dostupno na <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/european-union-ifrs-profile.pdf>
Videti i: Uredba Komisije (EU) 2019/2104 od 29. novembra 2019. o izmeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu sa Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Evropskog parlamenta i Saveta u pogledu Međunarodnih računovodstvenih standarda 1 i 8. Godišnji razvoj primene MSFI u EU možete naći na: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/europe/europe-2020>
30. Crawford, Louise; Ferguson, John; Power, David; Helliard, Christine. (2014) Kontrola računovodstvenih standarda unutar Evropske unije: politička kontroverza oko usvajanja MSFI 8. In Hristine: Kritične perspektive računovodstva, knj. 25, br. 4-5, 07.2014., Str. 304-318. Dostupno na: [https://risweb.st-andrews.ac.uk/portal/en/researchoutput/control-over-accounting-standards-within-the-european-union\(cd1bdb23-2419-44f8-bbd3-c9df778a454b\)/export.html](https://risweb.st-andrews.ac.uk/portal/en/researchoutput/control-over-accounting-standards-within-the-european-union(cd1bdb23-2419-44f8-bbd3-c9df778a454b)/export.html)
31. Boolaky, P. i Omotesu, K. (2016), " Međunarodni standardi revizije u međunarodnim centrima za finansijske usluge: Šta je važno?" Managerial Auditing Journal, knj. 31 br. 6/7, str. 727-747. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2015-1243>. Dostupno na: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-09-2015-1243/full/html> Videti i STO (2010) Op.cit.

4.

Regulatorni okvir:
komparativna
perspektiva između
EU i Kosova

Postoje značajne razlike u prirodi i svrsi revizije i računovodstvenih usluga koje se pružaju klijentima, kao što je prikazano u odeljku 2. ovog izveštaja. Da rekapituliramo, iako računovodstvene usluge uključuju knjigovodstvo i razradu finansijskih izveštaja i srodnih usluga, revizijske usluge u osnovi obavljaju funkciju pregleda putem nezavisnog ispitivanja finansijskih izveštaja i pratećih dokumenata, sa ciljem garancije verodostojnosti finansijskih podataka, stoga je regulacija neophodna da bi se zaštitio 'javni interes'. Računovodstvene usluge su uglavnom za internu upotrebu u preduzećima, jer nabavka usluga u osnovi obuhvata prenošenje internih funkcija, dok su usluge revizije uglavnom za eksternu potrošnju. S obzirom na ove razlike, regulacija ovih usluga značajno se razilazi u celom svetu. U ovom odeljku izveštaja ispitujemo regulaciju ovih usluga u EU, odnosno na Kosovu, ocenjujući stepen prenosa pravnih tekovina EU na Kosovu, kako to zahtevaju obaveze usvojene u okviru SSP-a, i ispitujemo koje mere treba preduzeti, ako je to slučaj, kako bi se uspostavio puni režim kompatibilan sa EU.

4.1 Regulacija usluga revizije i računovodstva u EU

U EU postoji zajednički režim koji reguliše pružanje usluga revizije, a koji štiti naziv „revizor“, definiše kako se kvalifikovati i ostati kvalifikovan, definiše aktivnosti koje samo revizori mogu sprovoditi i reguliše različite aspekte njihovog poslovanja. S druge strane, u slučaju računovodstvenih usluga, koje su uglavnom regulisane na nacionalnom nivou, uredba se u velikoj meri razlikuje među članicama EU, što ukazuje na raznolikost pristupa sprovođenju različitih pravila EU, odražavajući nacionalne tradicije i različite istorijske evolucije. U računovodstvu postoje velike razlike u Evropi u načinu na koji se rešavaju različita područja, na primer: zaštita prava, registracija, članstvo u profesionalnim telima i javni nadzor. Međutim, treba napomenuti da u oba slučaja, i u revizorskim i računovodstvenim uslugama, propisi EU o mnogim pokrivenim pitanjima pružaju značajnu marginu fleksibilnosti članicama EU u konkretnoj primeni pravila EU. U praksi, zahvaljujući ovoj fleksibilnosti, možemo pronaći raznolikost pristupa u pogledu regulacije ovih usluga u EU.

Važno pitanje u vezi sa regulacijom ovih usluga u EU je da računovodstvene usluge, pored posebnih propisa, reguliše Direktiva EU o uslugama (Direktiva 2006/123 / EZ), dok usluge revizije nisu obuhvaćene tom Direktivom. Treba napomenuti, međutim, da iako postoji značajna fleksibilnost prilikom primene pravila u EU, potencijal različitih nacionalnih pristupa koji ozbiljno utiču na liberalizaciju pristupa uslugama na tržištu u svim državama članicama minimiziran je činjenicom da su članice EU dodatno vezane širokim nizom značajnih opštih obaveza, kontinuiranim praćenjem sprovođenja pravila EU od strane Evropske komisije i mogućnošću osporavanja bilo koje specifične politike koja bi mogla biti u suprotnosti sa osnovnim pravilima jedinstvenog tržišta EU pred Sudom pravde Evropske unije (CJEU).

4.2 Regulacija revizorskih usluga u EU

Ovaj pododeljak izveštaja ukratko predstavlja neke od osnovnih karakteristika regulacije usluga revizije u EU. Ne namerava ponuditi iscrpnu raspravu o tom pitanju, zadatak koji je daleko izvan opsega ovog izveštaja. Međutim, i dalje ističe neke aspekte regulatornog okvira koji su relevantni za poređenje sa trenutnom regulativom ovih usluga na Kosovu. U EU postoji nedavno modernizovani zajednički režim koji reguliše usluge revizije, koji je temeljno uspostavljen Direktivom 2014/56³²/ EU i Uredba br 537/2014.³³ Prva utvrđuje okvir za sve zakonom propisane revizije, jačajući javni nadzor nad revizorskom profesijom i poboljšavajući saradnju između nadležnih tela u EU. Ova bi Direktiva trebala biti prenesena u sve države članice do 2016. Potonja navodi zahteve za zakonske revizije subjekata od javnog interesa (SJI). Kao što predviđa Direktiva, države članice trebale bi imati jedno nadležno telo odgovorno za sistem javnog nadzora nad revizorima, uključujući istražna prava kao i ovlašćenja za sankcionisanje. Ovaj nadzor se sprovodi na nivou država članica.³⁴ U 2016. godini osnovan je Komitet evropskih tela za nadzor revizije (CEAOB), koji unapređuje saradnju između nacionalnih revizorskih tela i doprinosi pravilnoj primeni revizorskog režima olakšavajući nadzornu konvergenciju.

Revizija je „akreditovana profesija“ u EU, a standardi za ulazak na tržište, rad i usluge regulisani su na nivou EU. Zakonske revizije može sprovoditi samo odobreni revizor, odnosno ovlašćeni revizor, ili registrovana revizorska kuća koju je odobrilo nadležno telo u državi članici. Da bi revizor i revizorska kuća dobili odobrenje od nadležnog tela, mora biti ispunjeno nekoliko uslova. Zahtevi utvrđeni Direktivom o reviziji, između ostalog, odnose se na obrazovne kvalifikacije i praktično iskustvo i / ili obuku revizora. U slučaju firmi, pored toga, Direktiva postavlja i određene organizacione zahteve koji se odnose na prava glasa i kvalifikacije članova upravnog ili upravljačkog tela.³⁵ Odobrenje nije vremenski ograničeno, ali će se, prema članu 5. Direktive o reviziji, povući ako osnovni zahtevi više ne budu ispunjeni. Revizorske kuće mogu odabrati bilo koji pravni oblik dostupan prema lokalnom zakonu, pod uslovom da je u skladu sa regulatornim zahtevima svake zemlje u kojoj je organizovano. Što se tiče postupka za davanje odobrenja, na nivou EU postoji vrlo ograničena regulativa, te je stoga u velikoj meri prepušteno diskreciji država članica.

32. Direktiva 2014/56 / EU Evropskog parlamenta i Saveta od 16. aprila 2014. o izmeni Direktive 2006/43 / EZ o zakonskim revizijama i godišnjim računima i konsolidovanim računima.

33. Uredba (EU) br. 537/2014 Evropskog parlamenta i Saveta od 16. aprila 2014. o posebnim zahtevima u pogledu zakonske revizije subjekata od javnog interesa i ukidanju Odluke Komisije 2005/909 / EZ.

34. Uredba br. 537/2014 zahteva da nacionalna tela odgovorna za nadzor revizije i Evropska mreža za zaštitu konkurencije sastave izveštaje o razvoju na nacionalnim tržištima za zakonske usluge revizije za subjekte od javnog interesa (SJI).

35. Prema Direktivi, odobrenje se može dati samo fizičkim licima ili firmama na dobrom glasu (član 4). – Dovoljne obrazovne kvalifikacije ili alternativne kvalifikacije kroz dugogodišnje praktično iskustvo (članovi 6, 11 i 12). Obrazovna kvalifikacija uključuje test koji posebno pokriva predmete navedene u članu 8, tj., između ostalog, opštu računovodstvenu teoriju i načela; međunarodni računovodstveni standardi; finansijska analiza; profesionalna etika i nezavisnost, itd. – Najmanje tri godine praktične obuke (član 10). – što se tiče revizorskih kuća; većinu prava glasa u entitetu moraju imati revizorske kuće koje su odobrene u bilo kojoj državi članici ili fizička lica koja ispunjavaju barem uslove nametnute članovima 4. i 6. do 12. Nadalje, većina – do najviše 75% – članova upravnog ili upravljačkog tela entiteta moraju biti revizorske kuće koje imaju odobrenje u bilo kojoj državi članici ili fizička lica koja ispunjavaju barem uslove nametnute članovima 4. i 6. do 12. (član 3. stav 4.) tačke (b) i (c)).

Operacije su regulisane, između ostalog, ograničenjima koja se nameću u pružanju nerevizijskih usluga (NAS) njihovim klijentima koji vrše reviziju. Nadalje, revizori su dužni sprovesti zakonske revizije u skladu sa međunarodnim revizijskim standardima (ISA, ISQC1 i drugim srodnim standardima koje je izdala Međunarodna federacija računovođa, iako se pod određenim uslovima mogu koristiti nacionalni standardi).

Postoje određene fleksibilnosti za države članice u sprovođenju posebnih odredbi sadržanih u Direktivi, kao i u Uredbi, koje se pozivaju na opcije država članica.³⁶ Direktiva i Uredba sadrže opcije za više od 50 država članica u mnogim ključnim odredbama.³⁷ Države članice trebaju usvojiti specifično nacionalno zakonodavstvo kako bi iskoristile ove mogućnosti, osim ako već imaju takvo zakonodavstvo. Ne postoji vremensko ograničenje u pogledu opcija u Uredbi. Kosovskim zakonom br. 06 / L-032 o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji iz marta 2018. godine transponovana je Direktiva 2014/56 / EU. Važno pitanje za procenu, o kojem se raspravlja u Odeljku 2 ovog izveštaja, je mera u kojoj je Kosovo iskoristilo različite fleksibilnosti koje su na raspolaganju. U uokvirenom tekstu 2 dat je rezime različitih opcija država članica predviđenih režimom EU i kratka rasprava o njenoj primeni od strane članica EU.

36. Za ispitivanje primene Direktive videti: Računovodstvo Evropa (2020) Sprovođenje Direktive i propisa EU o reviziji iz 2014. u 30 evropskih zemalja od jula 2020. Dostupno na: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Audit-policy-implementation-state-of-play_July-2020.pdf

37. Deloitte (2015). Zakonodavstvo EU o reviziji, novembar. Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Audit/gx-deloitte-eu-audit-legislation-overview.pdf>. Za detaljnu analizu propisa EU o reviziji videti takođe: KPMG (2019). Evropsko zakonodavstvo o reviziji: Često postavljana pitanja. Dostupno na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/07/shedding-light-on-eu-audit-legislation.pdf>

UOKVIRENI DEO TEKSTA 2

Opcije država članica prema Direktivi o reviziji

Ograničavanje nerezvizijjskih naknada i zabrana nerezvizijjskih usluga [članovi 4. i 5. Uredbe 537/2014]	Države članice mogu primeniti strožiju gornju granicu od pravila 70% i mogu zabraniti više nerezvizijjskih usluga od onih navedenih u Uredbi³⁸ ili dopustiti usluge iz člana 5.1 Uredbe. Sve evropske zemlje članice EU odlučile su se za NAS ograničenje od 70% prema Uredbi. Tumačenje onoga što treba uključiti kao usluge zakonske revizije i onoga što se smatra nerezvizijjskim uslugama može se razilaziti u državama članicama EU. Većina zemalja EU drži se liste zabranjenih usluga uključenih u Uredbu. Velika većina zemalja EU odlučila se za izuzeće zabrane određenih usluga poreza i procene vrednosti pod određenim uslovima predviđenim Uredbom.
Trajanje revizijskog angažmana za SJl [član 17. Uredbe 537/2014]	Zemlje EU mogu promeniti početni angažman na period duži od jedne godine. Što se tiče perioda rotacije (koji je EU odredio na najviše 10 godina), državama članicama je dozvoljeno da nametnu period rotacije kraći od 10 godina. Konačno, države članice imaju fleksibilnost da produže ukupno trajanje na 20 godina u slučaju javnog nadmetanja i 24 godine u slučaju zajedničke revizije. Nadležno telo država članica (npr. Telo za nadzor revizije i/ili regulator hartija od vrednosti) može izuzetnoj osnovi produžiti imenovanje revizora za dalji dvogodišnji mandat. Potreban je četverogodišnji period mirovanja. Zahtev za rotiranjem „ključnih revizijskih partnera“ nakon najviše sedam godina, nakon čega sledi trogodišnji period mirovanja; međutim, države članice imaju mogućnost biranja kraćih perioda rotacije partnera.
Definicija subjekata od javnog interesa (SJI)	Postoje velike razlike u državama članicama u vezi sa opcijama koje omogućavaju produženje revizijskog angažmana. Postoji mogućnost modifikacije definicije SJI. Ova opcija je važna jer definiše koje će kompanije biti podložne Uredbi 537/2014, a time i MFR-u i zabrani NAS-a. Samo 12 od 28 država članica usvaja definiciju SJI prema zakonu EU. SJI-ovi u Uredbi su kotirane kompanije, finansijske institucije i osiguravajuća društva. Zemlje su uključile i druge kategorije kao što su: penzijski fondovi, investicione kompanije, koriste kriterijum veličine, vlada, kompanije za upravljanje imovinom, institucije za elektronički novac i druge.³⁹

39. Videti Accountancy Europe (2019). Definicija subjekata od javnog interesa u Evropi: Stanje nakon sprovođenja revizije iz 2014. Anketa, mart 2019. Dostupno na:

<https://www.accountancyeurope.eu/publications/definition-public-interest-entities-europe/>

38. Apsolutne zabrane NAS-a su: Usluge koje uključuju bilo kakvu ulogu u upravljanju ili donošenju odluka subjekta revizije (član 5.1 (b)); – knjigovodstvo i priprema računovodstvenih evidencija i finansijskih izveštaja (član 5.1 (c)); i – Dizajniranje i primena postupaka interne kontrole ili upravljanja rizicima koji se odnose na pripremu i / ili kontrolu finansijskih informacija ili dizajniranje i primenu sistema finansijske informacione tehnologije (član 5.1 (e)). „Dizajniranje i provođenje postupaka interne kontrole ili upravljanja rizikom koji se odnose na pripremu i/ili kontrolu finansijskih informacija ili projektovanje i sprovođenje sistema finansijske informacione tehnologije.“ (Član 5.1 (E) je jedini zabranjeni NAS koji revizor ne može pružiti godinu pre prvog perioda kao zakonski revizor („period mirovanja“).

„Mala preduzeća“ nisu izričito obavezna da imaju reviziju. Bez obzira na to, države članice mogu nametnuti reviziju malim preduzećima, iako bi revizija trebala biti primerena uslovima i potrebama tih kompanija i korisnicima njihovih računa.

Revizija malih preduzeća

U EU postoje različiti pristupi ovom pitanju, a pragovi za definisanje malog preduzetništva variraju.⁴⁰

Za MSP-ove klasifikovane kao SJI (i prema tome podležu Uredbi 537/2014), država članica može ublažiti stroge zahteve u pogledu odbora za reviziju i osiguranja kvaliteta (videti član 26. Uredbe 537/2014) i imenovanja revizora (videti Član 16. Uredbe 537/2014).

Javni nadzor

Postoji fleksibilnost u pogledu delegiranja nadzornih funkcija. Zemlje EU oslanjaju se na određeni stepen delegiranja zadataka profesionalnim knjigovodstvenim telima. Većina zemalja je delegirala obrazovanje u vezi sa SJI-ovima i ne-SJI-ovima, kao i osiguranje kvaliteta u vezi sa ne-SJI-ovima. Odobrenje / registracija revizora i Standardi, povezani sa SJI-ovima i ne-SJI-ovima, delegirani su od strane približno polovine zemalja.⁴¹

Revizorski standardi

Države članice mogu primenjivati nacionalne revizorske standarde, postupke ili zahteve sve dok Komisija ne usvoji međunarodni revizorski standard koji pokriva isti predmet. Države članice mogu nametnuti postupke i zahteve uz međunarodne standarde koje je usvojila Komisija, ali samo ako su ti dodatni zahtevi neophodni kako bi se izvršili nacionalni pravni zahtevi ili kako bi se povećala verodostojnost ili kvalitet finansijskih izveštaja (član 26 (1) do (4)).

Postupak odobrenja i nadzor

Odredbe o odobravanju i uzajamnom priznavanju revizorskih kuća utvrđene su u poglavlju II (Odobrenje, kontinuirano obrazovanje i međusobno priznavanje) Direktive o reviziji. Međutim, postupak odobravanja kao takav ne podleže nikakvim bitnim propisima i stoga je u velikoj meri prepušten diskreciji država članica. U skladu s tim postoji samo nekoliko pravila koja se odnose na postupak u Direktivi o reviziji, na primer član 3. koji predviđa da će svaka država članica odrediti nadležno telo koje će biti odgovorno za odobravanje statutarnih revizora i revizorskih kuća.

40. Accountancy Europe (2016). Pragovi izuzeća od revizije u Evropi Ažuriraju se nakon prenošenja Informativnog dokumenta o računovodstvenoj direktivi, maj. Dostupno na: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1605_Audit_exemption_thresholds_update.pdf

41. Accountancy Europe (2020). Organizacija javnog nadzora nad revizorskom profesijom u 30 evropskih zemalja Rezultati istraživanja. Jul. Dostupno na <https://www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-of-the-public-oversight-of-the-audit-profession-in-30-european-countries/>

Članstvo u
profesionalnim
udruženjima

Neke države članice ovlašćuju revizore da postanu članovi profesionalnog tela kako bi mogli koristiti kvalifikaciju i obavljati rezervisane aktivnosti. U ostalim je ovo dobrovoljno.

Izvor: Autorska zbirka zasnovana na razmatranim EU direktivama i uredbama.

I u EU je uspostavljen novi zahtev za revizijom putem Direktive 2014/95/EU,⁴² koja je uvedena 2014. godine sa periodom prenošenja do 2016. godine, zahtevajući od određenih evropskih kompanija da uključuju godišnje nefinansijske izveštaje o održivosti i raznolikosti, bilo kao deo njihovog izveštaja o upravljanju ili kao zaseban dokument. Ova obaveza je stupila na snagu za godišnje izveštaje za 2018. godinu. Direktiva se odnosi na organizacije sa više od 500 zaposlenih. Kao što je već rečeno, SJI, uopšteno, uključuju kompanije sa liste, banke, osiguravajuća društva i druge kompanije koje su imenovala nadležne vlasti. Subjekti koji se ne smatraju velikim izuzeti su ako ne ispunjavaju određene minimalne kriterijume imovine, obaveza ili prihoda. Direktiva zahteva da pokrivene kompanije izveštavaju o politikama, rizicima i ishodima programa koji se odnose na zaštitu životne sredine, društvenu odgovornost i tretman zaposlenih; poštovanje ljudskih prava; pitanja borbe protiv korupcije i primanja mita; i različitost u odborima kompanija, s obzirom na uzrast, pol, obrazovanje i profesionalno poreklo. Kompanije bi trebale uključiti nefinansijske izveštaje kao deo svojih godišnjih finansijskih izveštaja i izveštaja uprave.⁴³

Konačno, još jedno pitanje od velikog značaja za prekogranično pružanje usluga revizije odnosi se na priznavanje profesionalnih kvalifikacija. Budući da je revizija akreditovana profesija u EU, stručnjak da bi dobio dozvolu mora ispunjavati niz zahteva u zemlji domaćinu u kojoj će pružati zakonske usluge revizije. Direktiva EU 2005/36/EC o priznavanju profesionalnih kvalifikacija, izmenjena Direktivom 2013/55 / EU, koja pruža različita mesta za priznavanje profesionalnih kvalifikacija,⁴⁴ ne odnosi se na profesiju zakonskog revizora. Priznavanje profesionalnih kvalifikacija revizora uređeno je posebnim instrumentom, Direktivom 2006/43/EC.⁴⁵

42. Direktiva 2014/95 / EU Evropskog parlamenta i Saveta od 22. oktobra 2014. o izmeni Direktive 2013/34 / EU u pogledu otkrivanja nefinansijskih informacija i podataka o raznolikosti od strane nekih velikih preduzeća i grupa. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

43. Videti, Enterprise 2020 CSR Europe, GRI i Accountancy Europe (2020). Sprovedbena Direktiva 2014/95 / EU u državama članicama: Sveobuhvatan pregled načina na koji države članice sprovode EU Direktivu o nefinansijskim informacijama i informacijama o raznolikosti. Dostupno na: <http://bit.ly/2K8muhC>. Studija rezimira status sprovođenja za svih 28 država članica i dve države Evropskog ekonomskog prostora (EEA), Island i Norvešku, od aprila 2018. Prema ovoj studiji, postoje razlike u sprovođenju među zemljama.

44. Direktiva reguliše automatsko priznavanje na osnovu zajedničkih standarda obrazovanja i osposobljavanja za 7 profesija i uspostavlja opšti sistem priznavanja profesionalnih kvalifikacija zasnovan na poređenju sadržaja obrazovanja i osposobljavanja koji vode do kvalifikacija plus poređenje obima kvalifikacije, plus upoređivanje nivoa dodeljene kvalifikacije između dva nacionalna sistema kvalifikacija.

45. Direktiva 2006/43 / EC Evropskog parlamenta i Saveta od 17. maja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih računa i konsolidovanih računa, izmenama i dopunama Direktiva Saveta 78/660 / EEC i 83/349 / EEC i stavljanjem van snage Direktive Saveta 84/253 / EEZ (SL L 157, 9.6.2006., Str. 87.-107.). Direktiva 2005/36 / EZ stupila je na snagu 20. oktobra 2005. godine i morala je biti transponovana do 20. oktobra 2007. godine. Najnovije izmene i dopune uvedene Direktivom 2013/55 / EU stupile su na snagu 17. januara 2014. godine, a rok za prenošenje bio je 18. januara 2016. godine. Direktiva 2013/55 / EU uvela je niz izmena i dopuna Direktive 2005/36 / EZ: ubrzani postupci sada su dostupni nekim profesionalcima putem Evropske profesionalne kartice, uveden je mehanizam upozorenja, precizirani su zahtevi za jezičke testove, automatski priznavanje se može proširiti zajedničkim načelima obuke, a načelo delimičnog pristupa sada je usidreno u zakonodavstvu EU

Prema Direktivi, revizori iz drugih zemalja EU možda će morati da završe period prilagođavanja (ne više od 3 godine) i / ili testove kako bi osigurali da stručnjak ima odgovarajuće znanje o svim relevantnim pitanjima. Nakon što dobiju odobrenje, moraju se upisati u javni registar. Nadalje, poput domaćih profesionalaca, strani zakonski revizori moraju učestvovati u kontinuiranom obrazovanju kako bi zadržali i nadogradili svoje teorijsko znanje, veštine i vrednosti. Što se tiče revizorskih kuća iz EU, firma koja želi da sprovodi zakonske revizije u zemlji EU koja nije matična država EU mora se registrovati kod nadležnog tela u zemlji domaćinu. U tim slučajevima, nadležno telo države domaćina mora registrovati revizorsku kuću ako je registrovano kod nadležnog tela u svojoj zemlji.

Treba napomenuti da se navedene odredbe odnose samo na državljane EU i firme iz EU. Profesionalci i firme iz trećih zemalja podvrgavaju se različitom tretmanu u pogledu njihovog ulaska na tržište revizije i mogućnosti pružanja usluga. Ovo se rešava sporazumima o međusobnom priznavanju sa trećim zemljama ili stranim državljanima i firmama koji ispunjavaju zahteve koje zahteva država domaćin.⁴⁶ Što se tiče pružalaca usluga iz trećih zemalja, prema Prelaznim propisima, nadležno telo države članice EU u tim slučajevima će objaviti imena i adrese revizora i subjekata revizije iz trećih zemalja; i skrenuti pažnju na činjenicu da dotične treće zemlje još uvek nisu priznate kao ekvivalentne u smislu zahteva člana 45. prema Direktivi 2006/43 / EC, izmenjenoj Direktivom 2014/56 / EU, i Uredbi (EU) br. 537/2014.

4.3 Regulisanje računovodstvenih usluga u EU

Nacionalni računovodstveni sistem određen je svojim računovodstvenim okvirom, profesionalnim udruženjima i opsegom primene MSFI-a i / ili nacionalnih računovodstvenih standarda. Režim postavlja glavna pravila vođenja računovodstvenih evidencija, definišući kontne liste, pripremajući godišnje račune i primenu nacionalnih i međunarodnih računovodstvenih standarda. U slučaju računovodstvenih usluga, za razliku od slučaja revizije gde čak i uz postojanje velikog broja opcija država članica možemo identifikovati režim EU, nema mnogo sličnosti sa zajedničkim režimom u EU. U računovodstvenim uslugama ne postoji pravna tekovina EU koja bi se mogla direktno preneti na Kosovo.

U EU, države članice mogu birati da li će i kako regulisati profesionalce koji pružaju računovodstvene i povezane savetodavne usluge. Ovo je sektor s jednim od najviših nivoa heterogenosti nacionalnih propisa u različitim zemljama EU. Nije nam svrha predstaviti detaljnu analizu razlika među članicama EU, već samo da istaknemo neke važne razlike.⁴⁷

46. EU je usvojila nekoliko odluka o ekvivalenciji priznajući da javni nadzor nad revizorima u određenim zemljama izvan EU ispunjava iste zahteve koji su na snazi u EU kroz direktivu o reviziji. EU je takođe usvojila nekoliko odluka kojima se priznaje da je telo za nadzor revizije određenih zemalja koje nisu članice EU adekvatno za razmenu radnih revizijskih dokumenata sa relevantnim vlastima u zemljama EU.

47. Za detaljnu analizu razlika među državama članicama EU videti: Evropska komisija (2017).

Administrativne formalnosti i troškovi uključeni u prekogranični pristup tržištima za pružanje računovodstvenih, inženjerskih i arhitektonskih usluga. Završni izveštaj. Generalna direkcija za unutarne tržište, industriju, preduzetništvo i MSP-ove. Direkcija E – Modernizacija jedinstvenog tržišta. Jedinica E1 – Politika usluga za potrošače. Napisao Ecorys Netherlands B.V. Maj. Dostupno na:

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/5c8a6c62-44e3-11e7-aea8-01aa75ed71a1/language-en>

Opšti pristup regulaciji varira u tome što se računovodstvo iz knjigovodstvo regulišu u nekim državama članicama EU, a u drugima ne. Jedanaest zemalja EU reguliše računovodstvenu profesiju, gde usluge mora pružati ovlašćeni računovođa i štititi zvanja 'računovođa' i 'poreski savetnik'.⁴⁸ U drugim zemljama uslugu može pružiti bilo koji pojedinac ili firma, kvalifikovana ili nekvalifikovana, a u nekim slučajevima, kao u Grčkoj, na primer, nisu potrebne ni akademske kvalifikacije, ili u Velikoj Britaniji svi bi se mogli nazvati „knjigovođom“ i pružiti knjigovodstvene usluge. Za razliku od revizora, ne postoje zakonski zahtevi EU o registraciji, članstvu u profesionalnim telima ili nadzoru nad pojedincima ili firmama koje pružaju ove usluge. U nekim zemljama postoji nadzor, a u drugima ne.

Takođe postoje značajne razlike između zemalja EU u pogledu pravnog oblika, kontrole i glasačkih prava u računovodstvenim firmama, kao i intervencije u ceni usluga.⁴⁹ Takođe postoje razlike u primeni MSFI-ja, jer osim odgovornih firmi koje moraju koristiti MSFI u svim zemljama EU, svaka država članica može sama odlučiti o obavezujućim pravilima u vezi s primenom standarda finansijskog izveštavanja na druge kompanije. Nadalje, između ostalog, postoje važne razlike u nacionalnim Opće prihvaćenim računovodstvenim načelima (GAAP) i u postupcima za postavljanje standarda.⁵⁰ Takođe, važno je napomenuti da obrazovanje računovođa i savetnika nije usklađeno u EU. Međutim, regulatori ili profesionalni instituti uglavnom se pozivaju na međunarodne obrazovne standarde (IES) ako regulišu profesiju. Ipak, postoje razlike u ravnoteži između akademske obuke i iskustva potrebnog među zemljama EU.

Iako pružanje računovodstvenih usluga nije regulisano na nivou EU, zakon EU sadrži neke zahteve koji su relevantni za računovodstvenu profesiju u sledećim direktivama: Direktiva 2013/34/EU;⁵¹ Direktiva 2006/123/EC;⁵² i Direktiva 2013/55/EU.⁵³ Prva od ovih direktiva direktno uključuje neke opšte odredbe koje regulišu neke aspekte knjigovodstvenih usluga, uglavnom postavljajući kriterijume o ishodu računovodstvenih usluga, dok su druge dve opšte prirode, jedna koja uređuje pružanje usluga na jedinstvenom tržištu, i drugo priznavanje profesionalnih kvalifikacija. Poslednje dve direktive su komplementarni instrumenti koji se bave različitim pitanjima, a Direktiva o uslugama isključuje pitanja obuhvaćena Direktivom o profesionalnim kvalifikacijama. Kratka diskusija o ovim direktivama data je u nastavku.

48. Češka, Malta, Norveška, Belgija, Grčka, Mađarska, Italija, Austrija, Luksemburg, Francuska i Rumunija regulišu računovodstvene profesije. Nadalje, postoje i druge razlike, poput Francuske i Portugala, na primer, ograničavajući zahtevi u vezi sa licenciranjem menadžera računovodstvenih firmi, a Austrija, Belgija, Grčka, Luksemburg i Norveška zahtevaju od menadžera da budu lokalno licencirane računovođe, dok Belgija, Francuska i Nemačka ograničavaju zajedničko vršenje aktivnosti računovođa i drugih profesija.

49. Komisija EU (2013). Radni dokument osoblja Komisije o ishodu stručne provere pravnog oblika, udela i tarifnih zahteva prema Direktivi o uslugama. Komunikacija Komisije Evropskom parlamentu, Savetu i Evropskom ekonomskom i socijalnom odboru o oceni nacionalnih propisa o pristupu zanimanjima. Brisel, 2.10.2013. SWD (2013) 402 konačni.

50. Ivana Mamić Sačar (2015). Regulatorni okvir za računovodstvo i tela za uspostavljanje računovodstvenih standarda u državama članicama Evropske unije. Dostupno na: http://fintp.ijf.hr/upload/files/ftp/2015/4/mamic_sacer.pdf

51. Direktiva 2013/34 / EU Evropskog parlamenta i Saveta od 26. juna 2013. o godišnjim finansijskim izveštajima, konsolidovanim finansijskim izveštajima i povezanim izveštajima određenih vrsta preduzeća, izmenama i dopunama Direktive 2006/43 / EC Evropskog parlamenta i Saveta i ukidanje Direktiva Saveta 78/660 / EEZ i 83/349 / EEZ

52. Direktiva 2006/123 / EC Evropskog parlamenta i Saveta od 12. decembra 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu

53. Direktiva 2013/55 / EU Evropskog parlamenta i Saveta od 20. decembra 2013. o izmeni Direktive 2005/36 / EC o priznavanju profesionalnih kvalifikacija; i Uredba (EU) br. 1024/2012 o administrativnoj saradnji putem Informacionog sistema za unutrašnje tržište („Uredba IMI“).

Direktiva 2013/34 / EU usklađuje neke delove računovodstva i finansijskog izveštavanja, poput osnovnih računovodstvenih načela, metoda vrednovanja i oblika finansijskih izveštaja. Primenjuje se samo na vrste kompanija sa ograničenom odgovornošću u EU i definiše i razlikuje mikro-, mala, srednja i velika preduzeća na osnovu njihovog bilansa, neto prometa i prosečnog broja zaposlenih tokom finansijske godine.⁵⁴ Ovi pragovi se periodično ažuriraju kako bi išli u korak sa inflacijom. Obaveze mogu biti različite, zavisno od veličine kompanije, a direktiva omogućava izuzeća ili pojednostavljenja u mnogim područjima za mikro preduzeća i mala i srednja preduzeća; i svaka država članica može slobodno odlučiti o opsegu ovih izuzeća i pojednostavljenja, što predstavlja generiralo različite pristupe među članicama EU. Omogućava pojednostavljeni režim izveštavanja za mala i srednja preduzeća i vrlo lagan režim za mikro-kompanije (one sa manje od 10 zaposlenih). Super pojednostavljeni režim je u principu primenjiv samo na mikro kompanije s ograničenom odgovornošću. Države članice mogu odlučivati o kriterijumima veličine, ali oni ne smeju premašiti kriterijume veličine iz Direktive. Pojednostavljeni računovodstveni zahtevi za mala preduzeća u Direktivi se zasnivaju na 'maksimalnoj usklađenosti' s obzirom na prezentaciju i objavljivanje. To znači da države članice nemaju opsega da dodaju dodatne zahteve za prezentaciju i objavljivanje za račune malih kompanija bilo u zakonodavstvu bilo u računovodstvenim standardima.

Direktiva o računovodstvu zahteva da godišnji finansijski izveštaji moraju sadržati najmanje bilans stanja, račun dobiti i gubitka i napomene uz finansijske izveštaje, a koji moraju biti objavljeni u odgovarajućem nacionalnom poslovnom registru; mimo ovog minimuma, države mogu zahtevati dodatne izveštaje za srednje i velike firme. Direktiva dalje utvrđuje opšta načela finansijskog izveštavanja, poput dosledne primene računovodstvenih politika i osnova merenja iz godine u godinu, i pruža detaljna pravila koja pokrivaju prezentaciju bilansa stanja, računa dobiti i gubitka i napomene uz finansijske izveštaje, kao i izveštaji uprave, nefinansijske informacije, korporativno upravljanje i konsolidirani izveštaji.⁵⁵ Iako je Direktiva promovisala određenu harmonizaciju među zemljama EU, i dalje je lokalnim vlastima ostavila dovoljno diskrecionih ovlašćenja da sprovedu različite pristupe.

Štoviše, što se tiče standarda, Uredba (EZ) br. 1606/2002 predviđa da sve kompanije sa liste EU i druge SJL moraju koristiti MSFI kako ih je usvojila EU za svoje konsolidovane finansijske izveštaje, ali uključuje diskrecionu odredbu putem koje se zemlje EU mogu odlučiti da produže upotreba MSFI-ja u godišnjim finansijskim izveštajima, kao i kompanije koje ne kotiraju na berzi i nisu na javnom računu. To otvara mogućnost različitih pristupa koje mogu preduzeti zemlje EU.⁵⁶

54. Za svaku kategoriju postavlja 3 ograničenja, od kojih 2 ne smeju biti premašena: mikro preduzeća: bilans stanja (350 000 EUR), neto promet (700 000 EUR), zaposleni (10); mala preduzeća: bilans stanja (4 miliona evra), neto promet (8 miliona evra), zaposleni (50); srednja preduzeća: bilans stanja (20 miliona evra), neto promet (40 miliona evra), zaposleni (250); velika preduzeća: bilans stanja (20 miliona evra), neto promet (40 miliona evra), zaposleni (250).

55. Prema Direktivi, velike kompanije koje se bave rudarstvom minerala, nafte, prirodnog gasa ili drugih materijala ili su uključene u seču šuma u primarnim šumama moraju objaviti detalje o isplatama preko 100.000 evra koje ukupno uplaćuju vladama u bilo kojoj finansijskoj godini.

56. Kao posledica toga, u EU su mogući različiti pristupi. Primena MSFI za sve subjekte, – izuzeće od pune primene MSFI ili nacionalnih računovodstvenih standarda u svrhu malih i srednjih subjekata (MSP), – direktna primena određenih MSFI ili nacionalnih računovodstvenih standarda u svrhu malih i srednjih subjekata velikih dimenzija, – isključiva primena nacionalnih računovodstvenih standarda za sve subjekte ili samo za mala i srednja preduzeća, – direktna primena MSFI za mala i srednja preduzeća u svrhu malih i srednjih subjekata, i – primena nacionalnih opšteprihvaćenih računovodstvenih principa za sve ili neke subjekte.

MSFI se ne prenose direktno u EU. Kada IASB izda novi standard, EU ga mora odobriti pre nego što stupi na snagu. Uredba (EZ) br. 1606/2002 uspostavlja poseban postupak odobrenja pod odgovornošću Evropske komisije, zajedno sa Evropskom savetodavnom grupom za finansijsko izveštavanje (EFRAG), nezavisnom organizacijom koja Komisiji pruža stručne savete i Regulatornim odborom za računovodstvo (ARC), koju čine predstavnici zemalja EU i kojom predsedava Evropska komisija.⁵⁷

Direktiva o uslugama je od posebnog značaja za pružanje usluga na jedinstvenom tržištu. Suprotno slučaju revizije, računovodstvene usluge obuhvaćene su odredbama Direktive, koja se odnosi na sve sektore koji nisu izričito isključeni, i garantuje pravo osnivanja i pružanja usluga pojedincima i firmama na tržištu EU. Treba napomenuti da je Kosovo samo delimično transponovalo Direktivu u domaći pravni okvir kroz Zakon o uslugama (Zakon br. 05 / L-130) iz marta 2017.⁵⁸ Direktiva o uslugama primenjuje se kako na stalnu poslovnu jedinicu, kada operater usluga želi uspostaviti stalnu poslovnu jedinicu (kompaniju ili podružnicu) u drugoj zemlji EU, tako i na pružanje prekograničnih usluga, posebno kada je preduzeće već osnovano u zemlji EU želi pružati usluge u drugoj zemlji EU, bez stvaranja stalne poslovne jedinice, ili kada potrošač sa prebivalištem u zemlji EU želi pružiti uslugu dobavljača iz druge države EU.⁵⁹

Direktiva utvrđuje pravila koja regulišu regulaciju pokrivenih usluga na jedinstvenom tržištu. Prema Direktivi, države članice mogu i dalje nametati vlastite zakonske i administrativne zahteve pružaocima računovodstvenih usluga; međutim, sadrži nekoliko obaveza kako se ti zahtevi mogu nametnuti. Propis o uslugama može se održavati samo ukoliko nije diskriminacioni, opravdan je nužnim razlogom koji se odnosi na javni interes i ako je proporcionalan, tj. za postizanje predloženog cilja ne može se koristiti manje restriktivna mera. Zahtev za proporcionalnošću razjašnjen je i ojačan Direktivom 2018/958 / EU iz juna 2018. godine.⁶⁰ Prema Direktivi o uslugama, primena nacionalnih zahteva može biti opravdana samo ako je potrebno, radi zaštite javne politike, javne sigurnosti, javnog zdravlja ili životne sredine. Ovo isključuje države članice da se pozivaju na druge ciljeve od javnog interesa. Nadalje, Direktiva o uslugama obavezuje države članice da pojednostave procedure i formalnosti u vezi sa uspostavljanjem i prekograničnim pružanjem uspostavljanjem „jedinstvenih kontaktnih tačaka” – jedinošalterski sistem putem kojih pružaoci usluga mogu dobiti sve relevantne informacije i omogućiti sve postupke i formalnosti za ispunjavanje na daljinu i elektronskim putem, i izdavanjem ovlašćenja koja se u principu daju na neodređeno vreme i vrede na celoj nacionalnoj teritoriji. U EU, iako postoji značajna heterogenost u načinu na koji se regulišu računovodstvene usluge, sva nacionalna regulativa mora biti kompatibilna sa obavezama koje proizlaze iz Direktive o uslugama.

57. Uredba (EC) br 1126/2008 kodifikuje MSFI kako ih je usvojila EU. Svaki put kada se novi standard usvoji na nivou EU, Komisija objavljuje izmenu i dopunu uredbe koja je direktno primenjiva u svim zemljama EU. Povremeno Komisija izrađuje neobavezujuću konsolidiranu verziju Uredbe (EZ) br. 1126/2008 koja uključuje sve usvojene MSFI.

58. Zakon o uslugama predviđa samo pravo poslovnog nastana i nije preneo pravo pružanja usluga, što bi se učinilo tek pristupanjem EU.

59. Detaljno objašnjenje Direktive o uslugama potražite u: Evropska komisija (2007). Priručnik o primeni Direktive o uslugama. Ovaj dokument je dostupan na:

http://ec.europa.eu/internal_market/services/services-dir/index_en.htm

60. Direktiva 2018/958 / EU Evropskog parlamenta i Saveta od 28. juna 2018. o ispitivanju proporcionalnosti pre usvajanja nove regulacije profesija. Prema ovoj Direktivi, države članice osiguravaju da su zakonske, regulatorne ili administrativne odredbe kojima se ograničava pristup ili bavljenje regulisanim profesijama koje uvode i da su izmene i dopune postojećih odredbi pogodne za osiguravanje postizanja cilja kojem se teži i ne prelazi ono što je neophodno za postizanje tog cilja.

Konačno, Direktiva 2013/55 / EU o priznavanju profesionalnih kvalifikacija od posebnog je značaja za slučajeve u kojima je računovodstvo u državi EU regulirano kao „akreditovana profesija“, odnosno licenca ili ovlašćenje potrebno za pružanje usluga. Primenjuje se na sve državljane zemalja EU i van EU, zemalja EGP-a i Švajcarske koji se žele baviti regulisanom profesijom, bilo samostalno ili zaposleno, u zemlji koja nije ona u kojoj su stekli svoje profesionalne kvalifikacije. Prema ovoj Direktivi, kvalifikacije koje daju pravo na bavljenje nekom profesijom u jednoj državi članici moraju se prihvatiti za bavljenje tom profesijom u drugoj državi članici i zahteva od država članica da kvalifikovanom profesionalcu iz druge države članice dozvole bavljenje tom profesijom pod istim uslovima koji važe za njene državljane. Svi ljudi koji žele da se bave regulisanom profesijom u državi članici EU koja nije ona u kojoj su stekli svoje profesionalne kvalifikacije mogu tražiti priznavanje svojih kvalifikacija.

Direktiva pruža tri sistema za priznavanje. Računovodstveni stručnjaci potpadaju pod opšti sistem prema kojem se pojedinci koji traže priznavanje po opštem sistemu moraju prijaviti za priznavanje, što onda razmatra nadležno telo države članice domaćina. Kada profesija nije regulisana u matičnoj državi podnosioca zahteva, što je slučaj računovodstva u nekim zemljama EU, pristup toj profesiji u državi članici domaćinu u kojoj je to regulisano zahteva, pored odgovarajuće kvalifikacije, dokaz o dvogodišnjoj proveri puno radno vreme u struci tokom prethodnih deset godina. Država članica domaćin može zahtevati od podnosioca zahteva da izvrši „meru kompenzacije“ (kao što su test sposobnosti ili period adaptacije do tri godine) ako je: osposobljavanje podnosioca zahteva pokrivalo bitno drugačija pitanja od onih koja pokriva formalna obuka potrebna u domaćinu država. Ako profesionalci žele privremeno pružati svoje usluge u drugoj zemlji EU, u principu to mogu učiniti na osnovu svog prava na praksu u svojoj zemlji. Zemlja odredišta može od njih zatražiti prethodnu deklaraciju, ali ne moraju proći postupak priznavanja.

4.4 Pravni okvir na Kosovu i mapiranje ključnih zainteresovanih strana

Ovaj pododeljak govori o pravnom okviru koji reguliše sektor računovodstva i revizije na Kosovu. Fokusira se na ključne regulatorne odredbe i, gde je to moguće, ističe opseg izvršenja i praktične implikacije razmatranih odredbi oslanjajući se na inpute uzete iz razgovora sa akterima. Takođe, vrši poređenja sa praksama EU. Dalje, ovaj pododeljak pruža mapu ključnih aktera u sektoru, ispitujući njihove uloge i odgovornosti i identifikovanju ranjivih područja sa njima povezanih. Takođe prikazuje kako su svi ti akteri pozicionirani jedni prema drugima.

Glavni deo zakona koji uređuje sektor računovodstva i revizije na Kosovu je Zakon 06 / L-032 o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji, koji je usvojen 30. marta 2018. godine, a stupio na snagu 1. januara 2019. godine. Ovaj zakon zamenjuje prethodni, koji je postojao oko devet godina. Sve u svemu, novi zakon reguliše računovodstvo i finansijsko izveštavanje za poslovna preduzeća; utvrđuje glavne uloge i odgovornosti Kosovskog saveta za finansijsko izveštavanje (KSFI); precizira zahteve revizije za veća preduzeća; uređuje licenciranje zakonskih revizora i revizorskih firmi i kvalifikacije za profesionalne računovođe; i određuje obim posla i odgovornosti profesionalnih računovodstvenih organizacija (PAO). Zakon namerava da uskladi nacionalno zakonodavstvo sa relevantnim direktivama EU o zakonskim revizijama godišnjih i konsolidovanih računa, odnosno Direktivom 2006/43 / EC, Direktivom 2008/30 / EC i Direktivom 2014/56 / EU, kao i sa Direktiva 2013/34 / EU o godišnjim finansijskim izveštajima, konsolidovanim finansijskim izveštajima i povezanim izveštajima određenih vrsta preduzeća. Odredbe ovog zakona su obavezujuće za sve registrovane poslovne organizacije na Kosovu, osim za Centralnu banku Kosova (CBK) i organizacije licencirane od ove institucije.

Klasifikacija preduzeća

Za potrebe ovog zakona, pojedinačne poslovne organizacije klasifikuju se kao mikro preduzeća, mala preduzeća, srednja preduzeća i velika preduzeća na osnovu izjave o finansijskom položaju (ukupna imovina), neto prometu i prosečnom broju zaposlenih. Tabela 1 prikazuje ograničenja (opsege) koja određuju klasifikacije. Osim klasifikacije pojedinačnih poslovnih preduzeća, novi zakon takođe precizira kriterijume za klasifikaciju grupa preduzeća, deleći ih na male, srednje i velike grupe. Kriterijumi za klasifikaciju grupa jednaki su onima za pojedinačnu poslovnu organizaciju i temelje se na konsolidovanim vrednostima. Klasifikacija pojedinih preduzeća i grupa je važna, jer se zahtevi za računovodstvom, finansijskim izveštavanjem i revizijom razlikuju zavisno o veličini.

Zakon takođe definiše subjekte od javnog interesa (SJI). Oni, prema zakonu, predstavljaju posebnu kategoriju koja se sastoji od finansijskih institucija koje podležu licenci od strane CBK; javna i društvena preduzeća i poslovne organizacije koje su zakonom klasifikovane kao velika preduzeća; i subjekti čije su hartije od vrednosti primljene u trgovanje na regulisanom tržištu na Kosovu. Jedna od ključnih razlika ove definicije i one u EU uključene u Direktivu 2013/34 / EU i Direktivu 2004/56 / EU je ta što u potonjoj ne postoji kriterijum veličine za preduzeća (preduzeća) sa značajnim javnim interesom, što znači da čak i mali oni se mogu kvalifikovati kao SJI sve dok predstavljaju značajan javni interes. Neke članice EU proširuju definiciju tako da izričito uključuju penzijske fondove, investicione kompanije, kompanije za upravljanje imovinom i slično.

Table 1: Klasifikacija preduzeća prema novom zakonu

Klasifikacija preduzeća	Izveštaj o finansijskom položaju (EVRA)	Neto promet (EVRA)	Prosečan broj zaposlenih
Mikro preduzeća	< 350 hiljada	< 700 hiljada	<10
Mala preduzeća / male grupe	350 hiljada – 4 miliona	700 hiljada – 8 miliona	10 – 50
Srednja preduzeća / male grupe	4 miliona – 20 miliona	8 miliona – 40 miliona EUR	50 – 250
Velika preduzeća / velike grupe	20 miliona <	40 miliona <	250 <
Subjekti od javnog interesa (SJI)	• Finansijske institucije koje podležu licenci od CBK-a • Javna i društvena preduzeća i poslovne organizacije koje su ovim zakonom klasifikovane kao velika preduzeća • Subjekti čije su hartije od vrednosti primljene u trgovanje na regulisanom tržištu na Kosovu		

Izvor: Zakon o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji`

Primena računovodstvenih standarda i standarda finansijskog izveštavanja

Novi zakon reguliše primenu standarda za pripremu finansijskih izveštaja. Prema zakonu, velika preduzeća i velike grupe dužne su primenjivati Međunarodne računovodstvene standarde (MRS) i Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja (MSFI), kao i tumačenja, preporuke i potrebne smernice koje je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uverenja (IAASB) odobren od strane KSFI. Postupak odobrenja od strane KSFI nije dalje razjašnjen u zakonu. Ako se sa odobrenjem podrazumeva da KSFI ima mogućnost da prihvati ili odbije okvir MSFI-ja i tekuće izmene i dopune po načelu standard po standard, kao u mnogim zemljama, tada bi trebali postojati neki jasni kriterijumi za odobravanje. Jedan kriterijum, na primer, mogao bi biti da standardi budu pogodni za javno dobro Kosova. U EU, države članice uživaju određenu diskrecijsku moć odlučivanja o primeni MSFI-ja za kompanije koje nisu SJi i one koje se ne kotiraju na berzi.

Intervjui sa zainteresovanim stranama otkrivaju da KSFI ne sprovodi bilo kakav postupak odobravanja novih standarda; takođe ne predstavlja poteškoće obaveštavanju PAO-ova o tekućim promenama MSFI-ja. Značajno poboljšanje u novom zakonu je da srednja preduzeća, srednje grupe, mala preduzeća i male grupe više nisu dužne da se pridržavaju čitavog okvira MSFI, već samo MSFI-a za mala i srednja preduzeća. To bi, u principu, ublažilo deo regulatornog tereta za ova preduzeća. Međutim, vredi napomenuti da im je dozvoljeno da dobrovoljno primenjuju pune MSFI davanjem prethodnog pismenog obaveštenja KSFI-u. AU br. 07/2019 daje ilustrativni model kako finansijski izveštaji trebaju izgledati.

Za razliku od poslovnih organizacija, NVO-ovi su izuzete od obaveza finansijskog izveštavanja, bez obzira na njihov neto godišnji promet.

Zahtevi za reviziju

Zakon nalaže da sva velika preduzeća i velike grupe moraju proći zakonsku reviziju. Ovaj se zahtev odnosi i na mala preduzeća, male grupe, srednja preduzeća i srednje grupe koje prelaze neto godišnji promet od 4 miliona evra. Ova preduzeća / grupe moraju imenovati revizora ili revizorsku firmu najkasnije u roku od poslednja tri meseca pre kraja izveštajnog perioda za koje je potrebna zakonska revizija. Revizija će se sprovoditi u skladu sa Međunarodnim revizijskim standardima (MSR) i povezanim tumačenjima, smernicama i izjavama IAASB-a. Ovo je strože u odnosu na EU, gde države članice imaju određenu fleksibilnost u primeni određenih nacionalnih revizijskih standarda. Preduzeća od javnog interesa (PJI), prema zakonu, uspostavljaju odbor za reviziju sa nezavisnim članstvom neizvršnih direktora, pri čemu jedan od članova odbora za reviziju mora imati radno iskustvo u računovodstvu i finansijama. Štaviše, PJI moraju imati internog revizora. S druge strane, mala i srednja preduzeća i male i srednje grupe sa neto godišnjim prometom manjim ili jednakim 4 miliona evra moraju proći zakonsku reviziju. Za više informacija videti Tabelu 2.

Jedna nova karakteristika koja je uvedena u novi zakon je zahtev rotacije revizije. Prema zakonu, zakonski revizor ili revizorska firma ne smeju prekoračiti maksimalno trajanje od 10 godina angažmana u istoj firmi. Nakon isteka maksimalnog trajanja, mora uslediti četverogodišnji period mirovanja. Za razliku od EU gde se ovo odnosi samo na revizije SJi, na Kosovu je ovo zahtev koji se proširuje na sve revizije. Štaviše, novi zakon na Kosovu ne dozvoljava bilo kakvo produženje trajanja pod određenim okolnostima kao što to dozvoljava Uredba (EU) br. 537/2014. Kao što je prethodno naznačeno, uredba EU predviđa da države članice mogu produžiti maksimalno desetogodišnje trajanje do 20 godina, kada se postupak javnog nadmetanja za zakonsku reviziju sprovodi po isteku maksimalnog trajanja; do 25 godina u slučaju zajedničke revizije; i do dve godine u izuzetnim okolnostima uz saglasnost nadležnog organa.

Još jedna nova karakteristika zakona je obaveza da revizorski izveštaj potpisuje zakonski revizor kada revizorska kuća sprovodi reviziju. To je u skladu sa najboljom praksom i doprineće poboljšanju kvaliteta revizorskih izveštaja.

Tabela 2: Rezime računovodstva, finansijskog izveštavanja i revizije

Klasifikacija preduzeća	Opšti zahtevi	Posebni zahtevi
Velika preduzeća	• Primena MRS / MSFI • Primena preporuka koje je izdao IAASB, a odobrio KSFI • ISA	• Revizorsko mišljenje o finansijskim izveštajima od strane revizorske kuće koja je overena od strane KSFI i registrovana na Kosovu • Izjava o usklađenosti koju su potpisali izvršni direktor i finansijski direktor • Izveštaj menadžmenta o učinku i (budućem) razvoju • Izjava o korporativnom upravljanju • Finansijski izveštaji koje su potpisali izvršni direktor i finansijski direktor ili ovlašćeni računovođa
Preduzeće od javnog interesa	• N/P	• Osnivanje statutarog odbora za reviziju sa nezavisnim članom koji će nadgledati rad interne i eksterne revizije • Imenovanje internog revizora u korporativnim strukturama sa tri godine radnog iskustva u računovodstvu i reviziji.
Mala i srednja preduzeća	• Priprema u skladu sa MSFI za mala i srednja preduzeća • Oni kojima je potrebna revizija: MSR	Oni sa neto godišnjim prometom od preko 4 miliona evra: • Revizorsko mišljenje o finansijskim izveštajima koje je obezbedila revizorska firma registrovana na Kosovu; • Izjava o usklađenosti koju su potpisali izvršni direktor i finansijski direktor • Finansijski izveštaji koje su potpisali izvršni direktor i finansijski direktor ili ovlašćeni računovođa Oni sa neto godišnjim prometom manjim ili jednakim 4 miliona EVRA: • Izveštaj o reviziji nezavisnog revizora u skladu sa ISRE • Finansijski izveštaji koje su potpisali izvršni direktor i finansijski direktor ili ovlašćeni računovođa
Mikro preduzeća	• Klasa III: MSFI za mala i srednja preduzeća	Klasa I: Preduzeća sa neto godišnjim prometom koji ne prelazi 50 hiljada EVRA: • Izveštaj o dobiti pripremljen na gotovinskoj ili obračunskoj osnovi, potpisan od izvršnog direktora ili vlasnika Klasa II: Preduzeća sa neto godišnjim prometom koji ne prelazi 300 hiljada EVRA i koja ne spadaju u I klasu: • Izveštaj o dobiti za finansijski položaj pripremljen na obračunskoj osnovi, potpisan od strane izvršnog direktora i sertifikovanog finansijskog menadžera ili računovođe

- Izjavu o usklađenosti potpisali izvršni direktor ili vlasnik i finansijski direktor ili osoba zadužena za finansijska pitanja
- Klasa III: Preduzeća sa neto godišnjim prometom iznad 300 hiljada EVRA koji ne pripadaju klasi I i klasi II:
- Godišnji finansijski izveštaji u skladu sa MSFI za mala i srednja preduzeća koje su potpisali izvršni direktor i ovlašćeni finansijski direktor ili računovođa
 - Izjavu o usklađenosti potpisali izvršni direktor ili vlasnik i finansijski direktor ili osoba zadužena za finansijska pitanja

Izvor: Zakon 06 / L-032 o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji

Dodatni zahtevi

Velika preduzeća i velike grupe moraju svojim finansijskim izveštajima priložiti izjavu o usklađenosti, izveštaj uprave i izveštaj o korporativnom upravljanju. Mala preduzeća, male grupe, srednja preduzeća, srednje grupe koje prelaze neto godišnji promet od 4 miliona EVRA moraju svojim finansijskim izveštajima priložiti samo izjavu o usklađenosti, dok ona sa neto godišnjim prometom manjim ili jednakim 4 miliona EVRA nemaju obaveze prilaganja bilo kakvih dodatnih dokumenata. Obaveza koja se odnosi na sva preduzeća regulisana ovim zakonom je da finansijske izveštaje mora potpisati generalni direktor ili izvršni direktor i finansijski direktor ili finansijski direktor i/ili ovlašćeni računovođa.

Za razliku od EU, kosovski SJL sa više od 500 zaposlenih prema važećem zakonodavstvu ne zahtevaju izveštavanje o održivosti, raznolikosti, društvenoj odgovornosti, postupanju prema zaposlenima, poštovanju ljudskih prava i antikorupciji. U EU su takva pitanja deo izveštaja o upravljanju ili su obrađena u odvojenim izjavama.

Izveštavanje mikro preduzeća

Izveštavanje mikro preduzeća regulisano je Administrativnim uputstvom br. 01/2020 izdatom od strane KSFI-a. U svrhu finansijskog izveštavanja, ovaj AU potkategorizuje mikro preduzeća u sledeće tri klase:

- Klasa I: mikro preduzeća sa neto godišnjim prometom koji ne prelazi 50.000 EVRA
- Klasa II: mikro preduzeća sa neto godišnjim prometom koji ne prelazi 300 000 EVRA, a koja ne spadaju u I klasu, i
- Klasa III: mikro preduzeća sa neto godišnjim prometom iznad 300.000 EVRA, koja ne spadaju u I i II klasu.

Svaka klasa mikro preduzeća ima svoje posebne zahteve za izveštavanjem. Mikro preduzeća koja pripadaju klasi I moraju pripremiti samo račun dobiti i gubitka koji potpisuje izvršni direktor ili vlasnik. Preduzeća klase II moraju pripremiti izveštaj o finansijskom položaju i račun dobiti i gubitka po obračunskom osnovu zajedno sa izjavom o usklađenosti. Mikro preduzeća III klase moraju pripremiti celovite finansijske izveštaje u skladu sa MSFI za mala i srednja preduzeća, zajedno sa izjavom izvršnosti direktora ili vlasnika i finansijskog direktora ili odgovorne osobe za finansijska pitanja. Finansijski direktor ili računovođa koji potpisuju finansijske izveštaje mikro preduzeća koja pripadaju klasi II i klasi III moraju biti overeni. Kada je ovaj zahtev uveden u novi zakon, namera mu je bila osigurati bolji kvalitet finansijskih izveštaja i povećati transparentnost finansijskog izveštavanja. Međutim, neki akteri veruju da ovo neće poboljšati kvalitet, već će služiti kao mehanizam za stvaranje najamnine za postojeće sertifikovane računovođe.

Trenutni broj ovlašćenih računovođa je praktično nedovoljan da bi u velikoj meri zadovoljio potrebe preko 20 000 preduzeća koja, prema novom zakonu, trebaju imati overene finansijske izveštaje. To bi, u kratkom roku, moglo završiti opterećenjem troškova za mikro preduzeća, koja se ionako suočavaju sa mnogim drugim problemima svojstvenim njihovoj maloj veličini.

Podnesci KSFI-u i drugim institucijama

Zakon predviđa da sva preduzeća dostavljaju svoje finansijske izveštaje zajedno sa ostalim pratećim dokumentima traženim zakonom KSFI-u do 30. aprila godine koja sledi godinu izveštavanja, u štampanoj i elektronskoj kopiji. Rok za grupe preduzeća da predaju svoje konsolidovane finansijske izveštaje (zajedno sa pratećim dokumentima) je dva meseca kasnije. Zakon zahteva da čak i preduzeća koja ne obavljaju nikakve poslovne aktivnosti podnesu KSFI-u izjavu o neaktivnosti. Pored toga, zakon kaže da sva preduzeća, bez izuzetka, moraju da podnesu izjavu o finansijskom položaju, bilansu uspeha i dodatne informacije Kosovskoj agenciji za statistiku (ASK) u statističke svrhe. Kopija finansijskih izveštaja takođe se mora dostaviti Ministarstvu trgovine i industrije (MTI). Preduzeća ne poštuju zahtev za podnošenje finansijskih izveštaja ASK-u i MTI-u. Štaviše, ne postoji saradnja između KSFI-a, Kosovske agencije za registraciju preduzeća (KARP) i ASK-a.

Predstavnici PAO-a imaju nekoliko žalbi na zahteve za podnošenje. Prvo, smatraju da je zahtev za predajom kopije u fizičkom formatu nepotreban s obzirom na digitalizovanu prirodu sektora. Objašnjavaju da su čak i elektronske prijave samo skenirane verzije finansijskih izveštaja. U takvim formatima, PAO-ovi smatraju da je praktično nemoguće da KSFI pravovremeno obradi sve dokumente. Drugo, žale se na zahtev da se isti dokumenti podnose u više institucija. Obaveza podnošenja kopija institucijama koje nisu KSFI široko se ignoriše i ne sprovodi se efikasno. Treće, ističu da postoji nesklad između zakona i AU br. 01/2020 u pogledu podnesaka. Prema AI, mikro preduzeća I klase nisu dužna da pripremaju izjavu o finansijskom položaju, dok zakon nalaže da se takva izjava dostavi ASK-u.

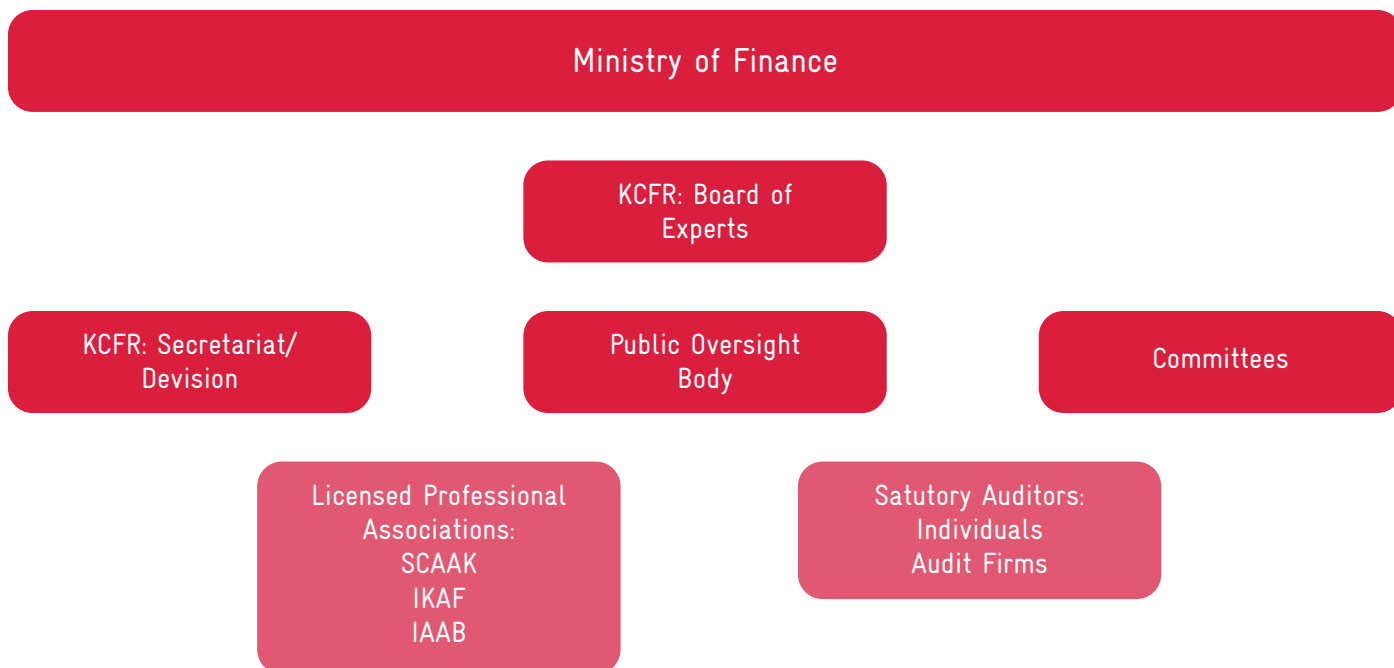
Kaznene mere

Napomena: GIZ trenutno sarađuje sa Poreskom upravom Kosova (PUK) na unapređenju postojeće platforme („EDI“) i izgradnji potrebne infrastrukture kako bi ceo proces bio kompatibilan sa MSFI. Ovu platformu će koristiti KSFI za generisanje različitih pokazatelja potrebnih za godišnji izveštaj, kao i druge institucije kao što su CBK i MTI. To bi pojednostavilo postupak izveštavanja, jer kompanije ne moraju prijavljivati svoje finansije različitim institucijama kao što to čine sada.

U slučaju kršenja odredbi novog zakona, privredna društva i grupe, PAO-ovi, odgovorna osoba poslovnih preduzeća / grupa i PAO-ovi statutarne revizorske kuće i zakonski revizori podležu kaznenim merama u rasponu od 500 EVRA do 30.000 EVRA, zavisno od prirode kršenja. Ako se plaćanje kazne izvrši u roku od tri dana od datuma kada je kazna izrečena, primenjuje se smanjenje od 50 posto. Postoji mogućnost žalbe u KSFI-u u roku od 30 dana nakon primanja kazne. Još nisu izrečene kazne. Činjenica da nema inspektora i s obzirom na uopšteno ograničene mehanizme kontrole kvaliteta komplikuje primenu kaznenih mera.

U EU je izricanje kazni u slučaju neotkrivanja računovodstvenih dokumenata takođe regulisano Direktivom (EU) 2017/1132 koja se odnosi na određene aspekte zakona o kompanijama. Odgovarajući zakon na Kosovu, odnosno Zakon o poslovnoj organizaciji, ne sadrži takve odredbe.

Slika SEQ Figure * ARABIC 1: Mapiranje ključnih zainteresovanih strana



Kosovski savet za finansijsko izveštavanje (KSFI)

KSFI je nezavisno profesionalno telo koje deluje pri Ministarstvu finansija (MF) sa mandatom da reguliše računovodstvenu i revizorsku profesiju u zemlji. Glavne funkcije i odgovornosti KSFI-a uključuju: (i) nadgledanje sprovođenja Zakona o računovodstvu; Finansijsko izveštavanje i revizija; (ii) odobravanje standarda MSFI i IAS (iii) odobravanje, nadgledanje i primena revizijskih standarda u skladu sa MSR-om; (iv) licenciranje, zadržavanje i objavljivanje registra revizora, revizorskih kuća i udruženja; (v) usvajanje standarda profesionalne etike; i (vi) potvrđivanje međunarodnih sertifikata revizora i računovođa. KSFI se pretežno finansira iz budžeta Kosova; mali deo prihoda sakuplja se kroz donatorske projekte.

U osnovi, KSFI se sastoji od:

Odbor stručnjaka na čelu sa predsedavajućim. Ovaj odbor se sastoji od sedam članova: jedan član iz CBK-a, jedan član sa univerziteta koji pruža visoko obrazovanje iz računovodstva i revizije, jedan član iz MF-a, jedan član iz profesionalnih računovodstvenih organizacija i tri člana iz poslovne zajednice. Ove članove odbora imenuje Vlada nakon nominacije od strane institucije koju predstavljaju. Odbor ima, između ostalog, mandat da izdaje i odobrava podzakonske akte (tj. Administrativne naloge) u oblasti računovodstva i revizije.

Administrativni sekretarijat. Ovo je Odeljenje pri kojem deluje MF koji se sastoji od četiri člana. Ovaj mehanizam je zakonom propisan da pomogne KSFI-u u izvršavanju njegovih svakodnevnih funkcija i odgovornosti. Opšte mišljenje intervjuisanih zainteresovanih strana je da je sekretarijat ograničen po veličini i da nema profesionalne kapacitete da pomogne KSFI-u u potrebnom osnovnom radu. S druge strane, novi zakon izričito kaže da će KSFI podržavati dovoljan broj osoblja u obavljanju njegovih dužnosti. Nesposobnost KSFI-a da regrutuje i zadrži kvalifikovano osoblje kao rezultat primenljive vladine skale plata, koja je ispod tržišnih stopa, ozbiljno ograničava njegovu sposobnost da izgradi potrebne ljudske kapacitete.

Odbor za javni nadzor (OJN)

Kao što novi zakon nalaže, KSFI je nedavno osnovao Odbor za javni nadzor (OJN). Glavne odgovornosti ovog mehanizma su utvrđivanje metodologija inspekcije, priprema plana inspekcije i nadgledanje rada zakonskih revizora i revizorskih firmi. Ovaj odbor se sastoji od pet članova: dva iz KSFI koji nisu predstavnici profesionalnih udruženja i CBK; dva člana PAO koji nisu članovi KSFI-a, i jedan predstavnik iz CBK-a. Predsednika odbora imenuje KSFI. Generalno, OJN treba da funkcioniše kao izvršna vlast za KSFI. Od svog osnivanja, OJN nije mogao efikasno vršiti funkcije propisane zakonom, jer nema potrebna sredstva i resurse. Za sada nema imenovanih inspektora. Bez uspostavljenih inspektora, ovaj mehanizam nije mogao izvršiti nijednu inspekciju osiguranja kvaliteta na licu mesta. Nedostatak kontrole kvaliteta predstavlja značajan rizik za računovodstvenu i revizorsku profesiju, utičući na kredibilitet finansijskog izveštavanja na Kosovu.

Intervjuisani PAO-ovi veruju da bi OJN trebao biti nezavisna institucija, jer bi mogao postojati sukob interesa da bi licenciranje, postavljanje standarda, nadzor i kontrola kvaliteta bili pod jednim kišobranom, u ovom slučaju KSFI-a. Štaviše, dodaju da bi nezavisni OJN morao biti glavno nadležno telo za sve aspekte nadzora i osiguranja kvaliteta, a ne samo da se bavi nadzorom revizora / revizorskih kuća. Iako bi neovisni OJN povećao kredibilitet ovog tela, ovu ideju treba dalje analizirati, jer bi u ovoj fazi samofinansiranje moglo biti teško pod uslovom da je mala profesija u zemlji.

Delegiranje određenih funkcija osiguranja kvaliteta za ne-SJI-a revizije PAO-ovima takođe bi bilo alternativa za razmatranje. To bi bilo u skladu sa pravnim tekovinama EU, jer su neke fleksibilnosti u tom pogledu dozvoljene. Mnoge države članice EU već su odlučile ili su u postupku odluke da delegiraju nadzorne funkcije PAO-ovima.

KSFI komisije

Da bi nadgledao sprovođenje odredbi Zakona o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji, KSFI je imenovao tri komisije; Komisija za računovodstvene i revizijske standarde; Komisija za licenciranje revizora, revizorskih kuća i udruženja; i Komisija za istrage i disciplinu. Prema zakonu, članovi tih komisija treba da se sastoje od kvalifikovanih pojedinaca sa profesionalnim iskustvom u polju koje se odnosi na mandat komisija koje oni predstavljaju. U intervjuima sa PAO-ovima rečeno je da je jedina aktivna komisija ona koja se bavi licenciranjem.

U nastavku su navedena dalja zapažanja o KSFI-u:

Pored ostalih odgovornosti, novi zakon obavezuje KSFI da vodi registar godišnjih finansijskih izveštaja u elektronskom obliku i da ga učini dostupnim na veb lokaciji. Zakon za to ne postavlja nikakav prag, što znači da bi to trebalo biti primenjivo na sve poslovne organizacije.

S tim u vezi, svake godine do juna KSFI očekuje da će dobiti više od 50.000 finansijskih izveštaja od preduzeća koja posluju na Kosovu. Upravno odeljenje, s ograničenim brojem osoblja, nije u mogućnosti da obrađuje sve ove dokumente. Zakon bi trebalo izmeniti da bi se to rešilo. Inače, KSFI nema kapacitete za izradu registra.

Novi zakon obavezuje KSFI da sarađuje sa obrazovnim institucijama na polju računovodstva i revizije. Iz razgovora sa ovom institucijom shvatilo se da je ta obaveza poverena postojećim PAO-ovima. Predsedavajući KSFI-a navodi da je nastavni plan i program obrazovnih institucija u oblasti računovodstva u velikoj meri usklađen sa onima koje imaju PAO-ovi.

KSFI nema svoju veb stranicu. Postoji link na veb stranici MF-a. Kada predstavnici KSFI-a žele nešto da postavе na server, moraju zatražiti informaciju od MF-a. Publikacije, administrativna uputstva i druge informacije nisu dobro organizovane; čini se da transparentnost predstavlja velike poteškoće.

Profesionalne računovodstvene organizacije (PAO-ovi)

Prema novom zakonu, PAO-ovi nisu profitne organizacije koje imaju dozvolu KSFI-a da promovišu i unapređuju položaj i korisnost javne računovodstvene profesije kao zajednički interes. Ova udruženja su odgovorna za sertifikovanje računovođa i revizora. Prema novom zakonu, zakonski revizor mora biti član jednog od licenciranih PAO-ova.

S druge strane, članstvo u PAO nije obaveza za sertifikovanje računovođe; mnogi računovođe ipak odluče da postanu članovi. Zakon zahteva da PAO, u roku od tri godine od stupanja na snagu zakona, postanu članovi IFAC-a, a u roku od pet godina punopravni članovi. Iako ovo poboljšava kvalitet računovodstvene i revizorske profesije, neki akteri smatraju da je to vrlo skup postupak koji je teško ispuniti u zakonski predviđenom roku.

Kandidati sa zvanjima i drugim kvalifikacijama imaju pravo na priznavanje takvih zvanja i kvalifikacija na Kosovu. Svaki PAO koji ima licencu KSFI-a imaće šemu koju je odobrio prethodni za priznavanje kvalifikacija i zvanja osim onih koje pružaju PAO-ovi. Iz intervjua se shvatilo da KSFI odobrava svoje šeme svih licenciranih PAO-ova i priznavanje je prilično pojednostavljen proces.

Trenutni PAO-ovi prvenstveno su fokusirani na programe sertifikacije i na sprovođenje obrazovnih materijala putem sporazuma sa vodećim dobavljačima računovodstvenog i revizorskog materijala u Evropi. Oni za svoje članove organiziraju obuku kako bi ispunili kriterijume za kontinuirano obrazovanje.

Trenutno na Kosovu postoje tri licencirana PAO-ova: Društvo ovlašćenih računovođa i revizora Kosova (SCAAK), Institut za računovodstvo, reviziju i finansije (IKAF) i AAB Institut za ovlašćene računovođe i revizore.

SCAAK

SCAAK je prvi PAO na Kosovu koji pruža edukaciju o računovodstvu i reviziji i prvi PAO licenciran od strane Kosovskog saveta za finansijsko izveštavanje (KSFI),

SCAAK je osnovan 2001. godine kao nezavisno, samoregulisano profesionalno udruženje sertifikovanih revizora, računovođa, računovodstvenih tehničara i studenata. Postao je prvi licencirani PAO na Kosovu koji pruža edukaciju o računovodstvu i reviziji. Do 2013. godine SCAAK je bio jedino licencirano profesionalno računovodstveno i revizorsko telo na Kosovu. Osim sertifikovanja računovođa, revizora i računovodstvenih tehničara, SCAAK takođe sertifikuje računovođe iz javnog sektora, specijaliste za stečaj i interne revizore.

Od 2009. godine SCAAK je punopravni član Međunarodne federacije računovođa, koja je globalna profesionalna organizacija za računovodstvo i reviziju koja predstavlja više od 175 organizacija članica iz 130 zemalja širom sveta. SCAAK je takođe član Evropske federacije računovođa i revizora za mala i srednja preduzeća (EFAA) i Mediteranske federacije računovođa (FCM), a takođe održava redovnu saradnju sa mnogim profesionalnim organizacijama, regulatorima, vrhovnim revizorskim institucijama, univerzitetima širom sveta.

SCAAK je inicirao otvaranje računovodstvenog odseka na Univerzitetu u Prištini (UP). Računovodstveni odsek na UP-u osnovan je 2009. godine. Odsek svake godine primi oko 150 studenata. Do sada je diplomiralo 800-1000 studenata. Nastavni plan i program o računovodstvu na UP u skladu je sa međunarodnim obrazovnim standardima. Svi oni koji imaju diplomu računovodstva sa UP-a ne moraju polagati ispite za računovodstvenog tehničara u SCAAK-u. SCAAK takođe sarađuje sa drugim univerzitetima na Kosovu.

IKAF

Institut za računovodstvo, reviziju i finansije (IKAF) je neprofitna organizacija osnovana 2005. godine. Zbog nekih zakonskih prepreka, njen rad je neko vreme bio pauziran, a tokom svog početka fokusirao se na pružanje obuke računovođama i poreskim profesionalcima. KSFI je 2013. godine IKAF prepoznao kao licenciranog PAO-a za izvođenje obuke o računovodstvu i reviziji. Do danas je u IKAF-u registrovano oko 2000 osoba.

Njegove sertifikate priznaju mnoge međunarodne organizacije (IFA, AAT, NASBA i slične). Članovi IKAF-a mogu dobiti članstvo u svim ovim međunarodnim organizacijama samo pokazivanjem dokaza da su sertifikovani od strane IKAF-a.

IAAB Institut

IAAB Institut za ovlašćene računovođe i revizore (IAAB) dobio je priznanje KSFI-a krajem 2016. IAAB je započeo sa svojim prvim obukama u okviru programa sertifikacije tokom marta 2017. godine i još uvek je u ranoj fazi svog razvoja.

Zakonski revizori i ovlašćene računovođe

Kao što je prethodno naznačeno, prema novom zakonu, izdavanje dozvola zakonskim revizorima vrši KSFI. Da bi pojedinac mogao dobiti licencu za zakonskog revizora, on / ona mora pohađati stručno obrazovanje u skladu sa IFAC-om i položiti ispite propisane zakonom, imati trogodišnje radno iskustvo pod nadzorom zakonskog revizora, biti član jednog od licenciranih PAO-ova na Kosovu, ispunjavati najviše standarde profesionalnog integriteta i ne sme biti osuđivan za krivično delo u oblastima iz delokruga KSFI-a. Statutarni revizori stranih zemalja takođe mogu biti licencirani ispunjavajući gore navedene kriterijume, osim što ne moraju da polažu sve ispite, osim ispita o kosovskim porezima i zakonodavstvu. U EU je to nešto drugačije regulisano. Zakonski revizori iz drugih zemalja EU moraju proći period prilagođavanja koji traje najviše tri godine, kao i da polože test sposobnosti kako bi osigurali da poseduju odgovarajuće znanje o relevantnim pitanjima. Profesionalci iz trećih zemalja podležu još strožim zahtevima. S druge strane, Kosovo ne pravi razliku između stranih revizora što se tiče tretmana.

Da bi lokalna i strana firma imala dozvolu, ona mora imati kancelariju i biti registrovana na Kosovu, imati najmanje dva licencirana zakonska revizora, koja predstavljaju najmanje 51 procenat vlasništva i većinu glasačkih prava u upravljanju.

Administrativno uputstvo br. 01/2019 dalje reguliše licenciranje revizora. Uvodi zahtev za kontinuiranim profesionalnim obrazovanjem (CPE), koji je u skladu s Međunarodnim obrazovnim standardima (IES). Svaki zakonski revizor dužan je da završi 40 sati CPE aktivnosti, koje uključuju posebne obuke relevantne za rad zakonskih revizora, od kojih 24 mora biti strukturisano, proverljivo i registrovano od strane zakonskog revizora. Intervjuisani PAO-ovi su već započeli sa osmišljavanjem takvih obuka, tako da njihovi članovi ispunjavaju CPE kriterijume.

Pored navođenja zahteva za licenciranje, ovaj AU takođe reguliše produženje licenciranja za revizore. Prema AU-u, produženje će se vršiti na godišnjoj osnovi. Pored zahteva za ponovnim podnošenjem svih dokumenata koji su prvi put podneti, revizori i revizorske kuće takođe su obavezne da KSFI-u dostave dokaz da su tokom godine preduzele određeni minimum revizije, da su završile traženi CPE, a neke dokaz da je izvršeno plaćanje za produženje i održavanje licence. Firme imaju čak i neke dodatne zahteve. Predstavnici PAO-ova čitav ovaj postupak smatraju nepotrebno opterećujućim i površnim u smislu njegove primene. Pored toga, žale se na naknade za relicenciranje koje se primenjuju na revizore i revizorske kuće. Trenutno je naknada za održavanje licenci za lokalne revizore 300 EVRA, dok je za lokalne revizorske kuće 1.500 EVRA. U svakom slučaju, naknada je fiksna, bez obzira na angažman revizora ili revizorske kuće. Predstavnici PAO-a preporučuju da se to ne sme popraviti, već se menja proporcionalno angažmanima zakonskih revizora (revizorskih kuća), kao što je slučaj u nekim zemljama u regionu. Štaviše, veće naknade se primenjuju na strane revizore i revizorske kuće. Ovo krši nacionalni princip postupanja zagarantovan Zakonom o uslugama. Naknade koje plaćaju zakonski revizori i revizorske kuće prilivaju se u budžet Vlade Kosova i nisu direktno dodeljene KSFI-u.

Iako je revizija akreditovana profesija na Kosovu, ona nije deo zakona koji navodi sve regulisane profesije na Kosovu.

Do danas, KSFI je licencirao 65 zakonskih revizora i 23 statutarne revizorske kuće; oko 14 i 30 procenata njih su stranci. Uprkos činjenici da je s novim zakonom više preduzeća podložno revizijskim obavezama, broj zakonom propisanih revizija i revizorskih kuća opao je u odnosu na 2018. godinu, kao što pokazuje

Tabela 3. To se dogodilo ili zato što kriterijum produženja licence nije ispunjen ili zato što sami revizori / revizorske kuće nisu bili zainteresovani za obnavljanje licence. Na jednom od sastanaka sa zainteresovanim stranama, shvatilo se da je jedan od velike četvorke odlučio zatvoriti revizorsku jedinicu na Kosovu. Jedan određen uzrok sve većeg nezainteresovanosti za revizorske usluge povezan je s ograničenjima pružanja velikog broja nerevizijskih usluga (npr. Porezne usluge, usluge obračuna zarada, pravne usluge i slično), koja su navedena u Administrativnom uputstvu 02/2019. Ova ograničenja stvaraju nepodnošljive oportunistne troškove za mnoge revizore / revizorske firme, jer se čini da je veličina tržišta za nerevizijske usluge u zemlji mnogo veća.

Tabela 3: Zakonski revizori i zakonske revizorske kuće

	Lokalni (2020)	Strani (2020)	Ukupno (2020)	Ukupno (2018)
Zakonski revizori	57	8	65	70
Zakonske revizorske kuće	16	7	23	24

Kompilacija autora zasnovana na podacima KSFI-a (2020).

Ovlašćene računovođe

Da bi pojedinac mogao biti kvalifikovan za „ovlašćenog računovođu“, on / ona mora imati univerzitetsku diplomu, tri godine radnog iskustva u računovodstvu i završiti program sertifikacije u tu svrhu u skladu s IES IFAC 5 i postati član PAO sa redovnim statusom. Predstavnik jednog PAO-a veruje da je kriterijum za univerzitetsku diplomu nebitan. U Velikoj Britaniji nije potrebno posedovati diplomu da biste bili upisani u programe profesionalnog računovodstva i da biste dobili sertifikat. Do danas na Kosovu postoji 765 aktivnih ovlašćenih računovođa; još 200 je sertifikovano, ali nije aktivno. Tabela 4 pruža više detalja o broju sertifikovanih računovođa podeljenih sa PAO-ima.

Tabela 4: Broj sertifikovanih računovođa

PAO-ovi	Aktivni	Neaktivni	Ukupno
SCAAK (Sertifikovane računovođe)	444	137	581
SCAAK (Sertifikovani revizori)	188	50	238
IKAF (Ovlašćene računovođe)	84	13	97
IKAF (Sertifikovani revizori)	43	0	43
IAAB (Ovlašćene računovođe)	6	0	6
Ukupno	765	200	965

Kompilacija autora zasnovana na podacima KSFI-a (2020).

Zakon predviđa da KSFI i druge relevantne institucije treba da donesu sedam pravnih akata radi dalje operacionalizacije zakona. Do danas je KSFI izdao četiri podzakonska akta u obliku administrativnih uputstava; dve druge su još uvek u procesu izrade / odobrenja; a jedan, koji je u nadležnosti MF-a, tek treba izraditi. Za više informacija videti Tabelu 5.

Tabela 5: Izdavanje podzakonskih akata predviđenih novim zakonom

Podzakonski akti predviđeni novim zakonom	Da	Ne	U procesu	Komentar
Član 9: Izveštavanje mikro preduzeća regulisaće se podzakonskim aktima od strane KSFI-a .	✓			AU br. 01/2020 o godišnjem finansijskom izveštavanju mikro preduzeća
Član 14, stav 4: Struktura i sadržaj godišnjih finansijskih izveštaja regulisaće se podzakonskim aktom koji donosi Ministarstvo finansija na predlog KSFI-a	✓			AU br. 07/2019 o strukturi, sadržaju i podnošenju godišnjih finansijskih izveštaja
Član 19, stav 2: Format i sadržaj dodatnih informacija koje će se dostaviti Kosovskoj agenciji za statistiku i KSFI-u u statističke i druge svrhe utvrdiće se podzakonskim aktom izdatim od Ministarstva finansija.		✓		Ovo je nadležnost Ministarstva finansija (MF)
Član 23, stav 5: KSFI podzakonskim aktom uređuje sastav, nadležnosti i funkcije komisija KSFI-a .	✓			KSFI je regulisao ove nadležnosti poslovnikom .
Član 24, stav 5: Kandidati za članove odbora biće izabrani u skladu sa nezavisnom i transparentnom procedurom, određenom podzakonskim aktom od strane KSFI-a .			✓	Ovo je deo metodologije za osiguranje kvaliteta koju je razvila Svetska banka. Ovu metodologiju treba prevesti u AU.
Član 29, stav 5: KSFI će izdati podzakonski akt za sprovođenje stava 1, koji se bavi sertifikacijom računovođa .			✓	Nacrt, ali još nije odobren .
Član 30, stav 5: Podzakonskim aktom, KSFI utvrđuje posebne uslove za licenciranje revizora u skladu sa ovim zakonom.	✓			AU br. 02/2019 o licenciranju zakonskih revizora i domaćih i stranih statutarne revizorskih kuća U prošlosti je bila drugačiji AU za strance, a drugačiji za domaće stanovništvo. Sada postoji jedinstveni AU, bez obzira na poreklo .

Izvor: Intervju sa predstavnicima KSFI (2020).

4.5 Prepreke trgovini uslugama i međunarodne obaveze Kosova

Ovaj pododeljak ukratko razmatra uslove pod kojima se trgovina revizorskim i računovodstvenim uslugama odvija na Kosovu, sa ciljem utvrđivanja da li postoje značajne prepreke u trgovini. Da bi se analizirali uslovi pod kojima se trgovina odvija na Kosovu, prvo je potrebno objasniti šta je trgovina uslugama. Trgovina uslugama odvija se na radikalno drugačiji način od slučaja robom, jer se usluge razlikuju od robe, a prekogranična razmena usluga veoma se razlikuje od prekogranične trgovine robom. Svaki pokušaj razumevanja prepreka u prekograničnoj razmeni usluga mora uzeti u obzir prirodu trgovine uslugama. S tim u vezi, postoji međunarodni konsenzus oko definisanja trgovine uslugama kao četiri načina isporuke. Ovo je pristup usvojen u SZO GATS sporazumu, a koji je direktno prenet u Dodatni protokol 6 CEFTA-e u članu 2. 2, i definicija je ugrađena u većinu međunarodnih trgovinskih sporazuma koji pokrivaju trgovinu uslugama.

Načini pružanja usluga koji definišu opseg trgovine uslugama su:

(a) Sa teritorija jedne države na teritoriju bilo koje druge države (Režim 1). U tom slučaju, revizija i računovodstvo će pokriti sve transakcije koje se mogu obaviti putem Interneta ili drugim elektronskim sredstvima, a to je prenošenje usluga u inostranstvo ili ono što se naziva „offshoring”. Ovaj način isporuke objašnjava značajan udeo trgovine ovim uslugama, posebno u slučaju računovodstvenih usluga, kao što je objašnjeno u odeljku 2. ovog izveštaja.

(b) Na teritoriji jedne zemlje prema potrošaču usluge bilo koje druge zemlje (Režim 2). U ovom slučaju potrošač odlazi u drugu zemlju radi kupovine usluge. To bi bio slučaj kada kosovski kupac putuje u inostranstvo i kupi uslugu na teritoriji druge države. Ovo nije vrlo često u slučaju revizije i računovodstvenih usluga, ali u toku je rasprava o odnosu između Režima 1 i Režima 2. U okviru GATS-a pitanje u kojem postoji dugogodišnje neslaganje među stručnjacima i među Članovima SZO-a zaobišli su da li se usluge zasnovane na Internetu pružaju kao Režim 1 ili Režim 2.⁶¹ Pitanje je pruža li Internet usluga uslugu preko granica (Režim 1) ili potrošač „putuje” u inostranstvo kako bi pristupio Internet usluzi (Način 2).

(c) Pružalac usluga jedne zemlje, komercijalnim prisustvom na teritoriji bilo koje druge zemlje (Režim 3). U ovom slučaju, pružalac usluga, recimo da se profesionalna revizorska i računovodstvena firma osniva na teritoriji druge države, pod bilo kojim pravnim oblikom, kako bi pružio usluge klijentima te zemlje. To je vrlo često u slučaju revizorskih i računovodstvenih usluga, a kao što je objašnjeno u Odeljku 2, prevladavajući modalitet je kroz razvoj mreža sa lokalnim kompanijama koje rade pod istim imenom i istim standardima i procedurama; i,

(d) Pružalac usluga jedne zemlje, kroz prisustvo fizičkih lica te zemlje na teritoriji bilo koje druge države (Režim 4).⁶² To bi bio slučaj kada profesionalci za reviziju i računovodstvo putuju u inostranstvo da bi pružili usluge klijentima u zemlji domaćinu kao nezavisni pružaoci ili premeštanje primalaca unutar korporacije iz jedne zemlje u podružnicu revizorske i računovodstvene firme osnovane u drugoj zemlji.

61. Usman Ahmed, Brian Bieron i Gary Horlick¹ (2015). „Način 1, Način 2 ili Način 10: Kako Internet usluge treba klasifikovati u Globalnom sporazumu o trgovini uslugama?” Univerzitet u Bostonu. Časopis za međunarodno pravo: Aktuelne teme iz međunarodnog prava www.bu.edu/ilj Novembar.

62. Tehnički, način 4 je definisan u članu I.2 (d) GATS-a kao „pružanje usluge ... od strane dobavljača usluga jedne članice, kroz prisustvo fizičkih lica članice na teritoriji druge članice”. Ova se definicija odnosi na državljane, kao i, u određenim okolnostima, na stalne stanovnike članica STO-a koji žele pružati usluge u inostranstvu (stalni stanovnici su obuhvaćeni tamo gde članica nema državljane ili pruža gotovo isti tretman stalnim stanovnicima i državljanima) [član XXVIII(k)]

Treba napomenuti da u mnogim slučajevima pružanje usluge zahteva više od jednog načina, to jest da postoji komplementarnost između načina, a u drugim slučajevima postoji zamena između načina, gde jedan način ulaska na tržište zamenjuje druge načine. Stoga, kada postoji komplementarnost, prepreka koja utiče na jedan način može imati značajne implikacije na sposobnost dobavljača da zadovolji potrebe tržišta. To bi bio slučaj, na primer revizorska i računovodstvena firma osnovana u jednoj zemlji koja nije u mogućnosti da dovede profesionalce iz inostranstva da pruže potrebne usluge. S tim u vezi, važno je proceniti prepreke u trgovini uslugama koje utiču na različite načine snabdevanja.

Dve glavne vrste mera smatraju se preprekama trgovini uslugama: ograničenja pristupa tržištu i uskraćivanje nacionalnog tretmana. Priroda trgovinskih prepreka u slučaju usluga jasno je određena u Sporazumu STO GATS, i direktnim transponovanjem takođe u AP6 na CEFTA-u. Ograničenja pristupa tržištu, kako su definisana u članu 4 AP 6, koji su direktno transponovali listu iz člana XVI GATS-a, mogu biti diskriminatorna ili nediskriminatorna. Četiri od šest iscrpnih vrsta mera navedenih u članu 4.2 su kvantitativne prirode, a odnose se na ograničenja: (a) ukupnog broja pružalaca usluga; (b) ukupnu vrednost transakcija ili imovine; (c) ukupan broj uslužnih operacija ili ukupna količina autputa usluge; i (d) ukupan broj fizičkih lica koje mogu biti zaposlene u određenom sektoru usluga ili koje pružalac usluga može zaposliti. Relevantne mere mogu se sastojati ne samo od numeričkih kvota, kao u slučaju iz člana 4.2 (a), od monopola i aranžmana o ekskluzivnosti, već uključuju i zahtev za test ekonomskih potreba. Treba napomenuti da minimalni pragovi, kao što su minimalna veličina ili minimalni kapitalni zahtevi, nisu pokriveni. Pored toga, član 4.2 (e) obuhvata mere kojima se ograničavaju ili zahtevaju određene vrste pravnih lica ili zajedničkih ulaganja, dok se 4.2 (f) odnosi na ograničenja učešća stranog kapitala u smislu maksimalnih procentualnih ograničenja stranih deonica ili vrednosti stranih investicija.

Nacionalni tretman, kako je predviđeno članom XVII GATS-a i članom 5. AP 6, znači da se stranim uslugama i pružaocima usluga pruža tretman koji nije manje povoljan od onog koji se pruža sličnim nacionalnim pružaocima i dobavljačima usluga. Korisnici nacionalnog tretmana su i pružaoci usluga i dobavljači usluga. Usluge u GATS-u definisane su članom I (3) (b), „usluge uključuju bilo koje usluge u bilo kojem sektoru, osim usluga koje se pružaju u vršenju državnih ovlašćenja”. AP 6 u članu 2. stavu 3. tački (b) uključuje i sličnu definiciju usluga. AP 6, kao GATS, definiše dobavljača usluga u članu 1. (g) kao „bilo koje fizičko ili pravno lice koja pruža uslugu”. Podružnice i predstavništva dobavljača usluga takođe mogu dobiti nacionalni tretman.

Na osnovu načela nacionalnog tretmana, ne postoji obaveza pružanja identičnog tretmana stranim uslugama i dobavljačima usluga. Nacionalni tretman može biti rezultat formalno identičnog ili formalno različitog tretmana. Ključni test nacionalnog tretmana je da dotična mera ne sme menjati uslove konkurencije u korist domaćih usluga i dobavljača usluga i protiv stranaca. Nacionalni tretman pokriva i de jure i de facto diskriminaciju; to jest, čak i ako se mera odnosi i na strance i na državljane, ona i dalje može biti diskriminatorna ako je njezin učinak diskriminacija stranih usluga ili dobavljača usluga koji menjaju uslove konkurencije. Međutim, nacionalni tretman ne zahteva od članice da nadoknadi bilo koji svojstveni konkurentski nedostatak koji je rezultat stranog karaktera relevantnih usluga ili pružalaca usluga.

Da bi se procenilo postojanje prepreka u trgovini revizorskim i računovodstvenim uslugama na Kosovu, važno je identifikovati korespondenciju između načina pružanja usluga i EU direktive o uslugama, koja nameće obavezu davanja prava poslovnog nastana i prava pružanja usluga dobavljačima država članica. S tim u vezi, pravo poslovnog nastana odgovara načinu 3 o trgovini uslugama, dok pravo pružanja usluga odgovara transakcijama usluga kroz ostala tri načina isporuke.⁶³

Što se tiče trgovine uslugama, kosovski Zakon o uslugama samo je delimično transponovao Direktivu EU o uslugama, samo u pogledu prava na poslovni nastan. Prenos prava na pružanje usluga je još uvek na čekanju, što bi trebalo učiniti nakon pristupanja EU, jer Kosovo još uvek nije član jedinstvenog tržišta. Treba napomenuti, kao što je prethodno rečeno, da usluge revizije nisu u potpunosti obuhvaćene pravom pružanja usluga, ona je podvrgnuta posebnim propisima u EU. Što se tiče prava poslovnog nastana, ovo je pokriveno poglavljem o kapitalu i uslugama SSP-a, kojim su EU i kosovske kompanije ovo pravo dobile na teritoriji druge strane, a prema Zakonu o uslugama, liberalizacija trgovine na Kosovu je prevazišla ono što je na snazi u EU. Iako Direktiva o uslugama daje pravo poslovnog nastana samo dobavljačima iz država članica EU, način na koji je direktiva transponovana na Kosovu garantuje pravo poslovnog nastana bilo kojem pružaocu usluga iz svih zemalja sveta. Nema ograničenja pristupa tržištu, u smislu člana XVI GATS-a, kao što je gore pomenuto, na snazi na Kosovu. Štaviše, kosovski Zakon o stranim ulaganjima garantuje puni nacionalni tretman stranim pružaocima usluga revizije i računovodstva. Jedino identifikovano pitanje u vezi sa nacionalnim tretmanom, koje utiče na sertifikovanje revizorskih i računovodstvenih kuća, je veća naknada koja se naplaćuje strancima nego domaćim dobavljačima za sertifikovanje.

Što se tiče prekograničnih odredbi o reviziji i računovodstvenim uslugama (Režim 1), e-trgovina je regulisana kosovskim Zakonom o digitalnom društvu. Nema ograničenja za kupovinu usluga za stanovnike u inostranstvu, kako od strane lica, tako i od firmi, na Kosovu. Nema ograničenja za finansijske transfere, osim obaveze prijavljivanja iznosa iznad 10.000 EUR; i nema ograničenja na vrstu usluge koja se može kupiti od dobavljača iz inostranstva. Zakon o reviziji i računovodstvu o ovom pitanju ne govori. Stoga je trgovina liberalizovana. Jedno ograničenje može biti da finansijske izveštaje mora potpisati računovođa koji je sertifikovan od strane nadležnog organa na Kosovu. Međutim, ovo je vrlo mekan zahtev jer zakon zahteva samo potpis ovlašćenog računovođe, dok stvarni posao računovođe mogu obavljati u inostranstvu, a zatim i finansijske izveštaje koje potpisuje računovođa sertifikovan na Kosovu. Štaviše, u slučaju revizije postoji zahtev „lokalnog prisustva“, to jest dobavljač mora biti osnovan na Kosovu. Ovo je uobičajeni regulatorni zahtev za usluge revizije širom sveta, što je u skladu sa propisom EU koji se odnosi na pružanje usluga revizije od strane dobavljača iz trećih zemalja.

Kretanje pružalaca usluga fizičkih lica na Kosovu regulisano je Zakonom o strancima (Zakon br. 04 / L-2019 iz 2013) izmenjenim Zakonom br. 06 / L-036 iz marta 2018. Zakon uređuje, između ostalih pitanja, uslove za strance da mogu da borave, rade i pružaju usluge na Kosovu, uključujući kratkoročne ugovore o radu, koji su relevantni za slučaj Režima 4. Što se tiče pružalaca usluga za fizička lica, dok zakon otvara mesto za privremeni rad za neke kategorije zaposlenih, na primer, premeštaji unutar preduzeća, uopšteno nameće zahtev za ispitivanjem ekonomskih potreba (ENT) kako bi se izdale potrebne radne dozvole. Ovo je jedna od mera koja se smatra ograničenjem pristupa tržištu, kao što je gore spomenuto.

63.U Ugovoru o funkcionisanju Evropske unije (UFEU, EU razlikuje tri načina prekogranične trgovine uslugama: i) čista trgovina na daljinu, danas uglavnom putem e-trgovine ili drugih elektronskih sredstava; ii) potrošač prelazi granicu i iii) dobavljač prelazi granicu (za privremeno pružanje usluga).³ Četvrti način EU sastoji se od prekograničnih direktnih ulaganja zasnovanih na „pravu poslovnog nastana“, što se u GATS prevodi kao Način 'komercijalno prisustvo'.

Trebali bismo naglasiti pitanje da bi se neke regulatorne mere, nekvantitativne i nediskriminatorne mere, čak i ako bi se sprovodile sledeći legitimne ciljeve politike, mogle pojaviti kao nenamerne prepreke trgovini. Kao što se govori u ovom izveštaju, regulatorni okvir na Kosovu sasvim je u skladu sa pravnom tekovinom EU; i iako zasigurno postoji prostor za pojednostavljenje propisa, postojeći režim se ne može smatrati stvaranjem nepotrebnih prepreka trgovini.

U okviru Dodatnog protokola CEFTA 6 (AP6) o trgovini uslugama, Kosovo je preuzelo značajne obaveze liberalizujući trgovinu revizorskim i računovodstvenim uslugama. U tom pogledu, treba napomenuti da je Konsolidovani raspored posebnih obaveza o trgovini uslugama država članica CEFTA-e, priložen AP6, zasnovan na Privremenoj centralnoj klasifikaciji proizvoda Ujedinjenih nacija (CPC), koja je bila ta na kojoj je Klasifikaciona lista sektorskih usluga (MTN.GNS / W / 120) korišćena u pregovorima o uslugama u STO-u. Odgovarajuća klasifikacija za revizorske i računovodstvene usluge prema Privremenom CPC-u je Grupa 862; što se razlikuje od klasifikacije u CPC-u Rev.2 predstavljenim u odeljku 2 ovog izveštaja, gde su ove usluge klasifikovane pod grupu 822. U AP6, Kosovo je izvršilo opsežnu liberalizaciju, posebno u pogledu računovodstvenih usluga. Kosovo se takođe obavezalo na potpunu liberalizaciju poreskih usluga na nivou grupe (CPC 863), na usluge menadžerskog konsaltinga (CPC 865) i na usluge povezane sa menadžerskim konsaltingom (CPC 866). Stoga je Kosovo usvojilo obaveze pune liberalizacije koje pokrivaju čitav spektar usluga koje generalno pružaju revizorske i računovodstvene firme za profesionalne usluge.

Kosovske obaveze usvojene su na nivou grupe CPC 862, što znači da se obaveze primenjuju sve do nivoa potklase. Stoga su sve različite usluge svrstane u ovu grupu pokrivene obavezama. Jedino ograničenje upisano u obaveze odnosi se na reviziju, gde revizorske izveštaje mora potvrditi revizorska kuća registrovana na Kosovu. Ovo je u skladu sa članom 7. Zakona br. 06 / L-032 o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji, koji utvrđuje da revizorsko mišljenje o finansijskim izveštajima mora da pruži revizorska kuća koja je ovlašćena od strane KSFI-a i registrovana na Kosovu. Pored ovog ograničenja, Kosovo se obavezalo na potpunu liberalizaciju ovih usluga, u načinima isporuke predviđenim AP6, to jest: prekogranična trgovina (Režim 1), potrošnja u inostranstvu (Režim 2) i uspostavljanje poslovanja (Režim 3). Stoga će Kosovo nakon ratifikacije AP6 biti obavezno da ne nameće nikakvo ograničenje pristupa tržištu pružaocima usluga revizije i računovodstvenih usluga iz članica CEFTA-e i da garantuje nacionalni tretman stranim pružaocima usluga ne namećući nikakve propise koji bi modifikovali uslove konkurencije. To su dalekosežne obaveze koje su Kosovo vezale za potpunu liberalizaciju trgovine revizorskim i računovodstvenim uslugama. Kosovske obaveze u vezi sa računovodstvenim i revizorskim uslugama uključuju potklasu „ostale računovodstvene usluge” (CPC 86219), koja bi mogla imati značajne implikacije, jer će svaka nova usluga koja bi se svrstala pod računovodstvene i revizorske usluge automatski biti pokrivena obavezama koje je Kosovo već usvojilo. Trenutno, u okviru GATS-a, ovo pitanje je pokrenulo zabrinutost mnogih članica STO-a u vezi sa prihvaćenim obavezama koje pokrivaju različite sektore usluga.

Što se tiče kretanja fizičkih lica kao pružalaca usluga (Režim 4), iako za ove usluge nisu rezervisana ograničenja, jer su ona bila evidentirana kao „nikakva” u Prilogu, radi jasnosti i sledeći Smernice priloga, prikladnije bi bilo da u Prilogu stoji „kako je predviđeno horizontalnim obavezama”. U horizontalnim obavezama, Režim 4 je „nevezan”, osim mera koje se odnose na ulazak i privremeni boravak sledećih kategorija fizičkih lica koja pružaju usluge: ključno osoblje (poslovni posetioци, unutarkorporativni transferi), pripravnici, prodavači poslovnih usluga, ugovorni dobavljači usluga i kratkoročni posetioци u poslovne svrhe, kako je definisano u Aneksu 1.

AP6-a. U budućnosti bi Kosovo trebalo da ima načine i sredstva koja bi omogućila besplatnu mobilnost ovih kategorija pružalaca usluga, što se tiče revizije i računovodstvenih usluga. Potrebno je naglasiti činjenicu da su te obaveze nezavisne od pitanja priznavanja profesionalnih kvalifikacija, o čemu moraju pregovarati članice CEFTA-e, kao što predviđa AP6. Ovo je važno pitanje za ove usluge, jer je pristup tržištu računovodstvenim i revizorskim uslugama uslovljen priznavanjem profesionalnih kvalifikacija pojedinačnog pružaoca usluga ili odobrenjem dodeljenim firmama za profesionalne usluge.

5.

Struktura, učinak i prepreke u sektoru računovodstva i revizije na Kosovu

Ovaj odeljak predstavlja strukturu i učinak sektora na osnovu administrativnih izvora i raspravlja o glavnim nalazima prikupljenim istraživanjem sprovedenim na uzorku od 50 firmi iz sektora revizije i računovodstva. Takođe donosi neke relevantne perspektive sa sastanaka zainteresovanih strana.

5.1 Pregled poslovnog pejzaža

Kapija za ulazak u profesiju je akademska obuka. Na Kosovu značajan broj postojećih univerziteta i koledža nudi diplomu iz računovodstva, a neki od njih i master. U nekim slučajevima računovodstvo se nudi na ekonomskom fakultetu, a u drugim slučajevima na poslovnom fakultetu. Značajan deo studenata upisanih u visoko obrazovanje je na ova dva fakulteta, iako ne postoje lako dostupni podaci o broju studenata koji su posebno upisani na računovodstvene programe na različitim univerzitetima i fakultetima na Kosovu. Međutim, broj diplomaca koji su diplomirali računovodstvo nije vrlo značajan pokazatelj ulaska na tržište revizije i računovodstva, jer se mnogi diplomci ne bave tom profesijom, već se bave drugim poduhvatima ili pronalaze posao u računovodstvu u firmi koje posluju u različitim sektorima.

Bolji pokazatelj namere ulaska na tržište ovih usluga je registracija revizorskih i računovodstvenih firmi. Tabela 6 predstavlja podatke o broju revizorskih i računovodstvenih firmi (NACE rev 2 6920) koje je Kosovska agencija za registraciju preduzeća (KARP) registrovala i zatvorila na MTI od 2001. do 2020. Tokom ovog perioda, ukupno 1.252 računovodstvene i revizorske firme su registrovane na Kosovu, dok je 107 zatvoreno. Prilikom analize podataka na četvorogodišnjoj osnovi, ispostavlja se da je zabeležen pozitivan trend u broju registrovanih računovodstvenih i revizorskih firmi, koji je dostigao vrhunac u periodu 2017–2020. Trend zatvorenih poprimio je obrnuti U oblik, gde je najveći broj postignut u periodu 2009–2012. Prema KARP-u, trenutno u ovom sektoru postoji 1.145 aktivnih firmi. Imajte na umu da je ovo naduvana cifra pod uslovom da se kompanije na Kosovu uglavnom ne trude da formalno zatvore posao u slučajevima kada preduzeće više ne funkcioniše. Ova tvrdnja potkrepljena je podacima Kosovske agencije za statistiku (KAS) predstavljenim kasnije u Tabeli 6, koji bi trebali biti tačniji jer se uzimaju u obzir samo firme koje u toku godine plaćaju porez.

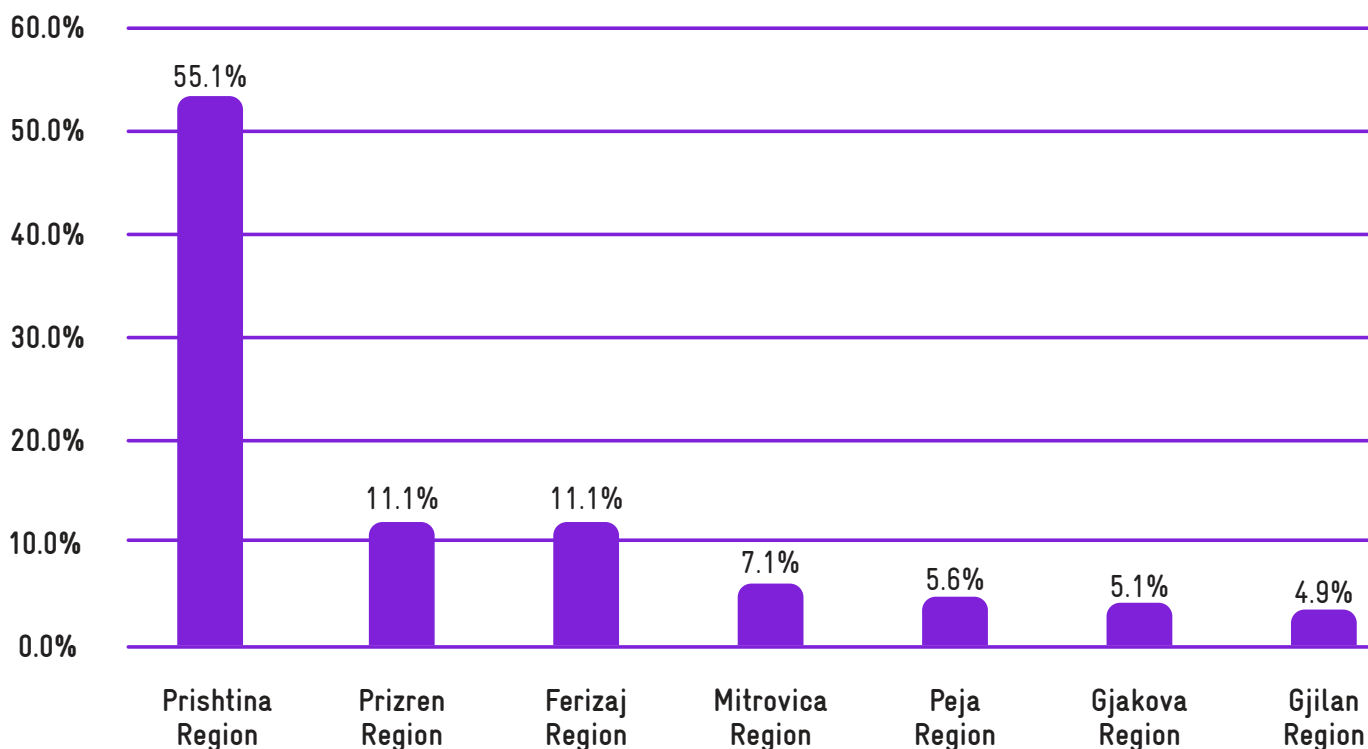
Tabela 6: Registrovane i zatvorene računovodstvene i revizorske firme (2001–2020)

Godina	Osnovano	Zatvoreno
2001-2004	88	13
2005-2008	184	30
2009-2012	256	37
2013-2016	313	22
2017-2020	411	5
Ukupno	1,252	107
Aktivno u 2020	1,145	

Izvor: Obračuni autora na osnovu podataka KARP-a (2020).

Prema KARP-u, većina (55,1 procenta) aktivnih firmi u sektoru računovodstva i revizije nalazi se u regionu Prištine. Region Prizrena i region Uroševca sa po 11,1 procenta su sledeća dva regiona sa najvećim brojem računovodstvenih i revizorskih firmi. Raspodela takvih firmi u drugim regijama kreće se od 4,9 posto do 7,1 posto, videti grafikon 2 za detaljan procenat.

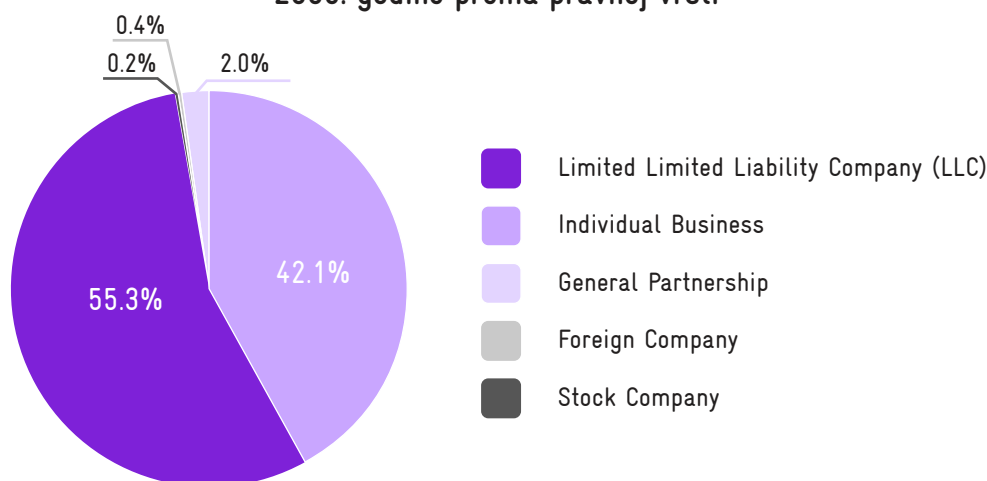
Grafikon 2: Raspodela aktivnih računovodstvenih i revizorskih firmi (prema KARP-u) po regionima



Izvor: Obračuni autora na osnovu podataka KARP-a (2020).

Raščlanjivanje aktivnih računovodstvenih i revizorskih kuća po pravnim vrstama otkriva da su individualna preduzeća sa 55,3 procenata i društva sa ograničenom odgovornošću sa 42,1 procenata najdominantniji oblici. Samo je nekoliko firmi generalno partnerstvo, strana preduzeća i akcionarska društva (AD) (videti procenat na slici 3). Imajte na umu da su u ovom slučaju uzeti u obzir samo podaci iz 2008. godine, jer su pre ove godine postojali različiti oblici pravne klasifikacije.

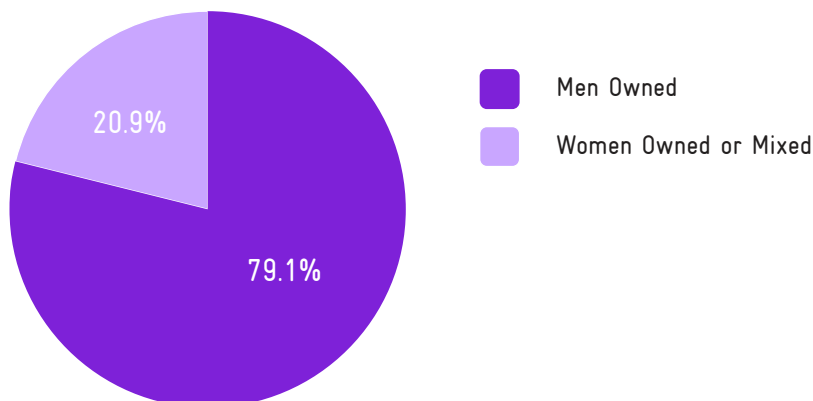
Grafikon 3: Distribucija aktivnih računovodstvenih i revizorskih firmi registrovanih u KARP-u od 2008. godine prema pravnoj vrsti



Izvor: Obračuni autora na osnovu podataka KARP-a (2020).

Grafikon 4 prikazuje rodnu raspodelu vlasništva aktivnih računovodstvenih i revizorskih firmi registrovanih od 2015. Podaci pre ove godine nisu se mogli ugraditi, jer nije bilo redovnih dokaza. Grafikon prikazuje da je 79,1 posto obuhvaćenih firmi u muškom vlasništvu, dok je 20,9 u ženskom ili mešovitom vlasništvu.

Grafikon 4: Raspodela aktivnih računovodstvenih i revizorskih firmi registrovanih u KARP-u od 2015. godine prema polu



Izvor: Obračuni autora na osnovu podataka KARP-a (2020).

Oslanjajući se na podatke preuzete od Kosovske agencije za statistiku (KAS) koji pokrivaju period od 2015. do 2019. godine, Tabela 7 pruža drugu perspektivu poslovnog pejzaža u sektoru računovodstva i revizije (NACE Rev 6290). Broj ekonomski aktivnih firmi, onih koje su prijavile jedan od zakonskih poreza za referentnu godinu, povećao se sa 367 u 2015. godini na 433 u 2019. godini, uz neke male oscilacije između godina. Isto tako, broj radnika i prosečna plata u sektoru neprekidno su se povećavali u analiziranom periodu. U sektoru je bilo 1.292 radnika u 2019. godini, 281 više u odnosu na 2015. Prosečna plata iznosila je 300,3 EUR u 2019. godini, povećavajući se sa 203,4 EUR u 2015. Uprkos pozitivnom trendu u broju ekonomski aktivnih firmi, broju radnika i prosečne plate, zanimljivo je da je godišnji promet zabeležio kontinuirani pad od 2015. godine (15,8 miliona evra) do 2018. godine (12,9 miliona evra), pre nego što je nastavio rast 2019. godine, beležeći ukupno 13,6 miliona evra. Podaci Poreske uprave Kosova (PAK) o kombinovanom PDV-u plaćenom iz tog sektora pokazuju trend rasta u poslednje tri godine, od milion evra do 1,2 miliona evra. PDV za sve usluge u ovom sektoru iznosi 18 procenata i odnosi se na firme koje imaju godišnji promet iznad 30.000 EUR. Na osnovu ovih podataka generisali smo promet (sa PDV-om) za preduzeća koja su registrovana na PDV, a kreće se od 7 miliona EUR u 2017. do 7,9 miliona EUR u 2019. (videti Tabelu 8). Činjenica da su svi pokazatelji, osim ukupnog prometa koji je pružao KAS, imali trend porasta, to izaziva sumnju da bi mogla postojati neka anomalija u podacima o prometu. S tim u vezi, vrednosti sektorskog prometa koje pruža KAS treba oprezno tumačiti.

Tabela 7: Ključna struktura i pokazatelji učinka u sektoru računovodstva i revizije

God.	Aktivna preduzeća	promet (u 000 EUR)	# radnika	Prosečna plata (u EUR)
2015	367	15,802,2	1,011	203.4
2016	352	14,986,7	1,053	238.4

2017	401	14,125,4	1,165	272,9
2018	435	12,998,0	1,238	278,6
2019	433	13,650,0	1,292	300,3

Izvor: KAS 2020.

Tabela 8: Ukupan PDV i promet preduzeća registrovanih na PDV

	2017	2018	2019
Ukupan PDV plaćen od strane računovodstvenih i revizorskih preduzeća (u 000 EUR)	1,080,3	1,125,6	1,216,4
Ukupan promet računovodstvenih i revizorskih preduzeća registrovanih za PDV (u 000 EUR)	7,082,0	7,378,0	7,974,2

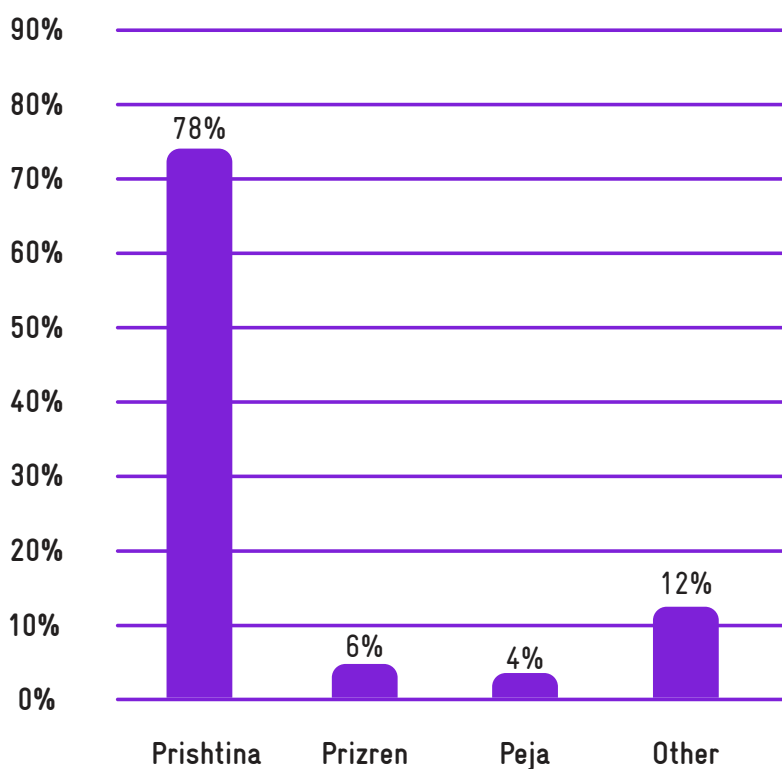
Izvor: Obračun autora na osnovu PUK-a 2020.

5.2 Glavni nalazi ankete

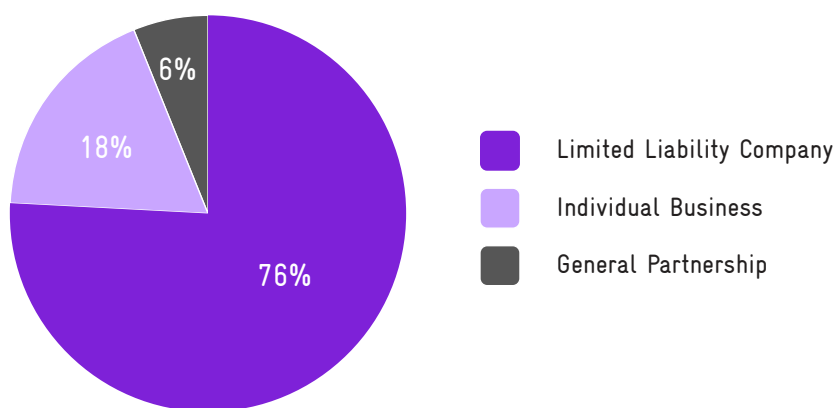
Ovaj pododeljak predstavlja glavne nalaze prikupljene iz ankete sprovedene na uzorku od 50 firmi iz sektora računovodstva i revizije, kao i donosi neke relevantne perspektive sa sastanaka zainteresovanih strana. Veličina uzorka ankete čini 11,5 procenata svih aktivnih firmi u sektoru. Na samom početku treba razjasniti da je veći prioritet uopšte dat većim firmama s obzirom na njihov veći potencijal za izvoz usluga. Međutim, ukupna raspodela rezultata ankete mogla bi, u određenim slučajevima, biti donekle iskrivljena prema gore u odnosu na populaciju firmi.

Istraživanje se sprovodi sa vlasnicima ili menadžerima firmi u 90 procenata slučajeva. Prema lokaciji, 78 procenata anketiranih firmi nalazi se u Prištini, dok su ostatak u Prizrenu (6 procenata), Peći (4 procenata) i u ostalim regionima (12 procenata) – videti Grafikon 5. Većina firmi u uzorku (76 procenata) su društva sa ograničenom odgovornošću (DOO) i individualna preduzeća (18 procenata). U znatno manjem (6 procenata) udelu su generalna partnerstva (videti Grafikon 6). Ostali pravni oblici su vrlo retki, kako pokazuju podaci KARP-a; stoga ih je bilo teško obuhvatiti uzorkom.

Grafikon 5: Lokacija, u % (P2)

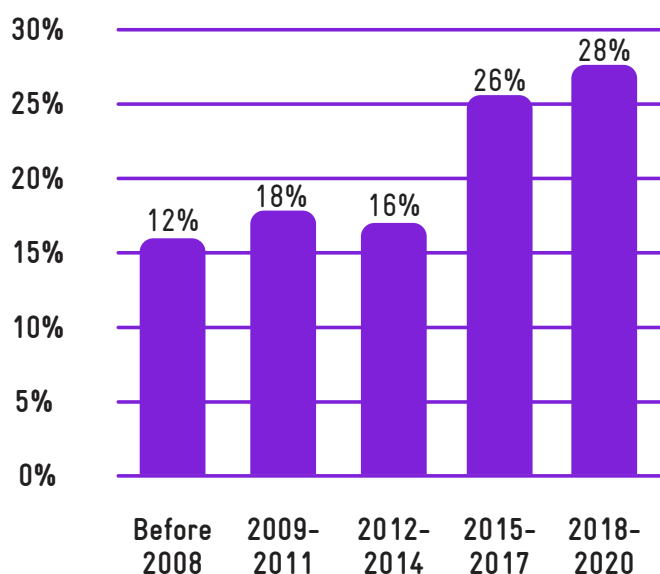


Grafikon 6: Vrsta kompanije, u % (P3)

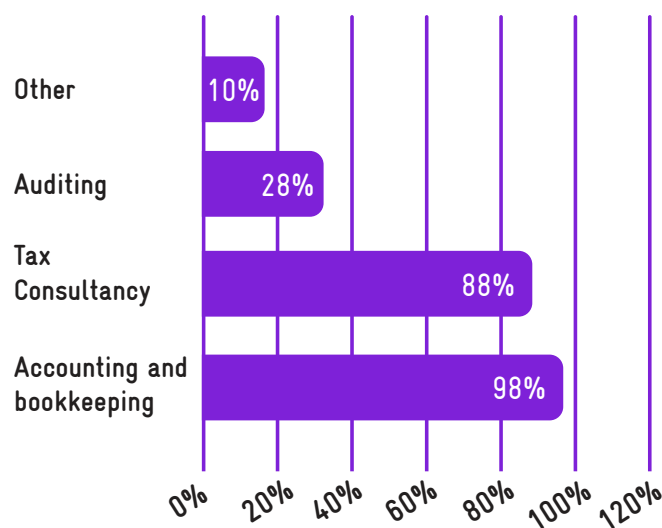


Otprilike 54 procenata svih anketiranih firmi osnovano je u periodu između 2015-2020. – videti Grafikon 7. To odgovara trendu novoosnovanih računovodstvenih i revizorskih firmi naznačenih u registru koji daje KARP. Velika većina firmi pruža računovodstvene i knjigovodstvene usluge (98 procenata) i poresko savetovanje (88 procenata). Manji deo pruža usluge revizije (20 procenata) i ostale usluge (10 procenata), poput pravnih saveta, usluga menadžerskog računovodstva i slično. Ukupan iznos premašuje 100 procenata jer većina firmi pruža više od jedne usluge (videti Grafikon 8).

Grafikon 7: Godina osnivanja, u % (P5)



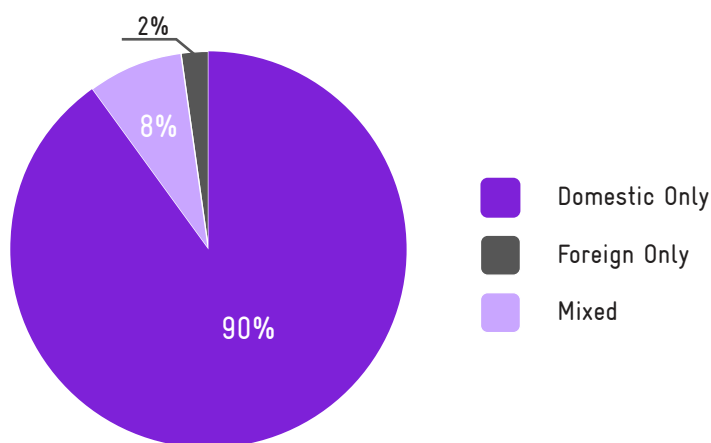
Grafikon 8: Glavne usluge koje pruža firma, u % slučajeva (P6)



Struktura i učinak

Nalazi pokazuju da je 90 procenata anketiranih firmi samo domaće, 8 procenata ima mešovito vlasništvo, a samo neznatan deo (2 procenata) samo je inostrani (videti Grafikon 9). Izgleda da su poslednje dve kategorije previše zastupljene u uzorku, jer prema podacima KARP-e, manje od 1 procenta registrovanih računovodstvenih i revizorskih firmi na Kosovu osnovano je sa stranim kapitalom. U slučaju zakonskih revizorskih firmi, udeo je nesrazmerno veći u odnosu na ukupnu distribuciju u sektoru. Prema KSFI-u, 30 procenata svih zakonskih revizorskih firmi su strane.

Grafikon 9: Poreklo kompanije, u % (P7)

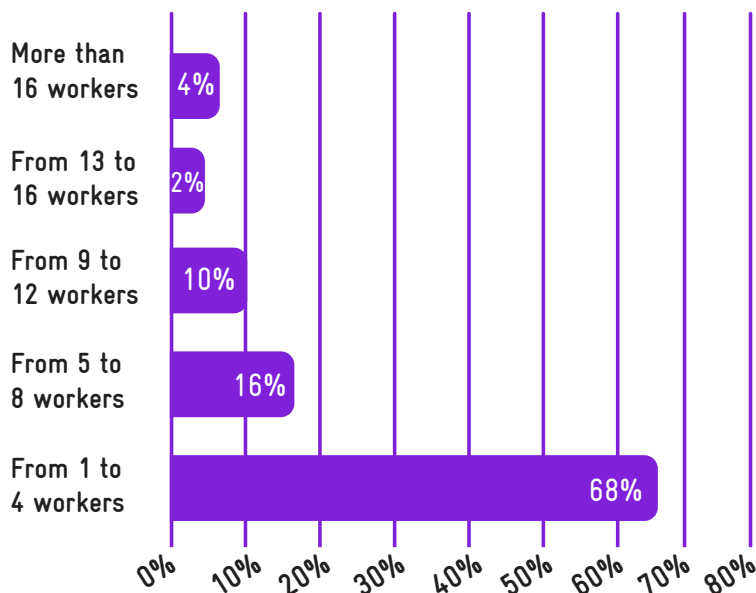


Što se tiče zapošljavanja, nalazi otkrivaju da 68 procenata anketiranih firmi ima 1 do 4 zaposlene osobe, 16 procenata od 5-8 i 10 procenata od 9 do 12. Ostatak, koji čine firme sa više od 13 zaposlenih ljudi, čine 6 procenata (videti grafikon 10). Prosečan broj zaposlenih u sektoru je 3,76. S druge strane, prosek KAS-a je nešto niži i iznosi 2,98, što potvrđuje da se uzorak sastoji od nešto većih firmi u odnosu na populaciju.

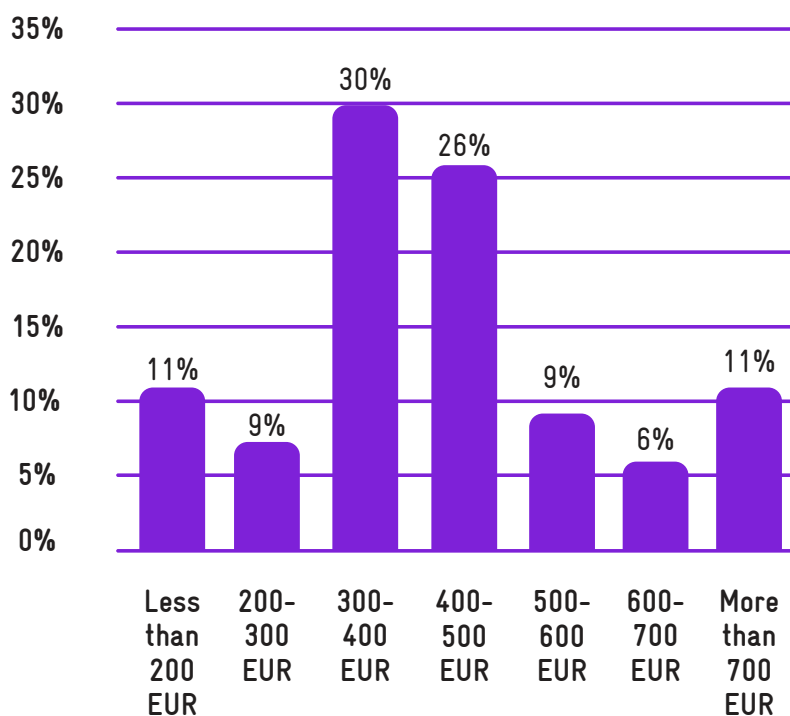
64. Ponderisani prosek generisan pomoću srednjih vrednosti (sa malim prilagođavanjima).

Važno je napomenuti da je uz pitanje sa rasponima, upitnik sadržao još jedno neobavezno pitanje o tačnom broju zaposlenih osoba. Od firmi koje su odgovorile na to pitanje, više od polovine ima zaposlenu jednu ili dve osobe. U 56 procenata slučajeva prosečna mesečna plata kreće se od 300 EUR do 500 EUR; 20 procenata firmi ima prosek ispod tog raspona i 26 procenata iznad tog raspona (videti Grafikon 11).

Grafikon 10: Distribucija zaposlenja, u %
(P8)

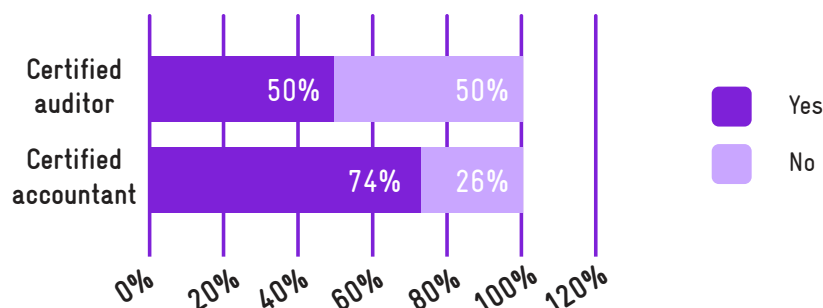


Grafikon 11: Raspodela plata, u % (P10)



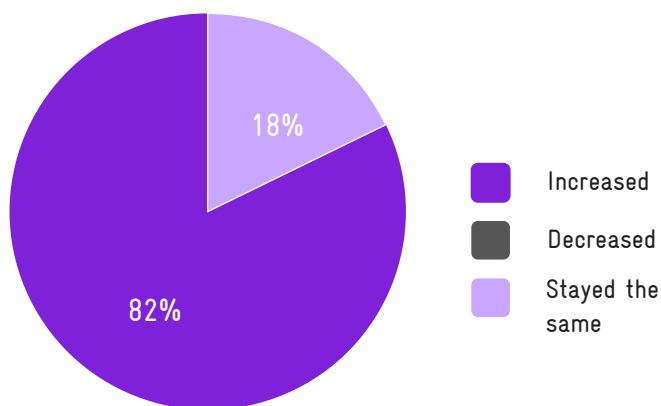
Firme su pitane da li imaju sertifikovane računovođe ili revizore u firmi; 74 procenata njih izjavilo je da ima najmanje ovlašćenog računovođu u firmi, a 50 procenata barem ovlašćenog revizora (Grafikon 12). Prosečan broj sertifikovanih računovođa u firmama sa sertifikovanim računovođama iznosi 1,76, dok u firmama sa sertifikovanim revizorima iznosi 2,0.

Grafikon 12: Procenat (%) firmi sa sertifikovanim računovođama / revizorima (P9)

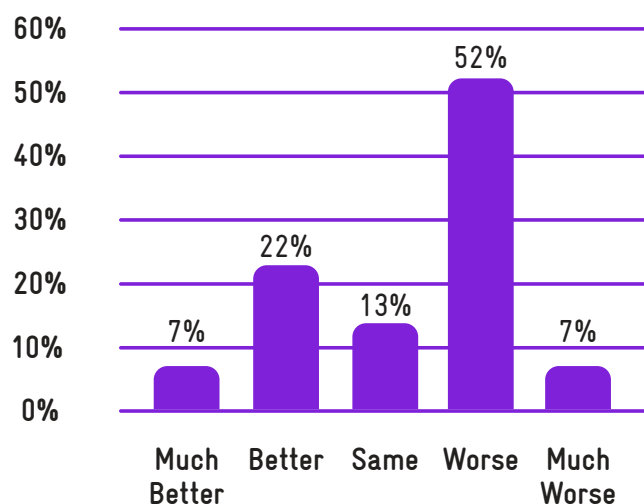


U odnosu na 2018. godinu, 82 procenata anketiranih firmi izvestilo je da je zabeležilo rast godišnjeg prometa, dok je 18 procenata izjavilo da je njihov promet ostao isti. Nijedna firma nije doživela pad (videti Grafikon 13). Veličina povećanja je u proseku 34 procenata. Prosečan broj klijenata po firmi je 36,2, s tim da je najmanji 4, a maksimalni 200. U pitanju u pogledu nivoa konkurentnosti (cene i kvaliteta) sektora u odnosu na EU, većina firmi (59 procenata) ga percipira da bude ili „lošiji” ili „mnogo gori” (za više informacija videti Grafikon 14).

Grafikon 13: Promena prometa u odnosu na 2018, u % (P12)



Grafikon 14: Konkurentski nivo u poređenju sa EU, u % (P11)



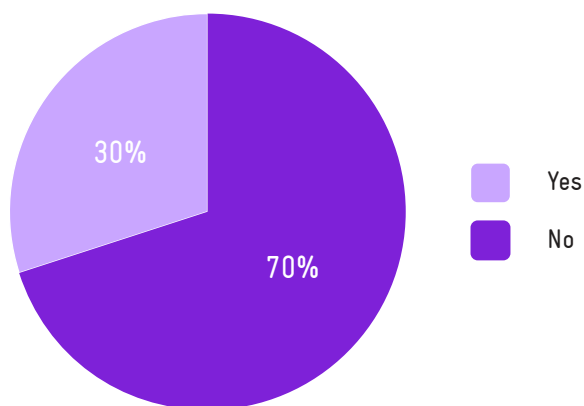
Računovodstvene i revizorske firme u uzorku ispitane su o glavnim prednostima i slabostima sektora. U vezi sa glavnim prednostima, najčešći odgovori uključuju "primenu međunarodnih standarda", "profesionalnost", "transparentnost sa regulatornim telima", "zahtev za sertifikacijom" i "fleksibilnost". S druge strane, najčešći odgovori u vezi sa sektorskim slabostima uključuju „visoke naknade za licenciranje”, „niske cene”, „loš kvalitet obrazovanja”, „nelojalnu konkurenciju” i „nedostatak kontrole kvaliteta”.

Izvozi

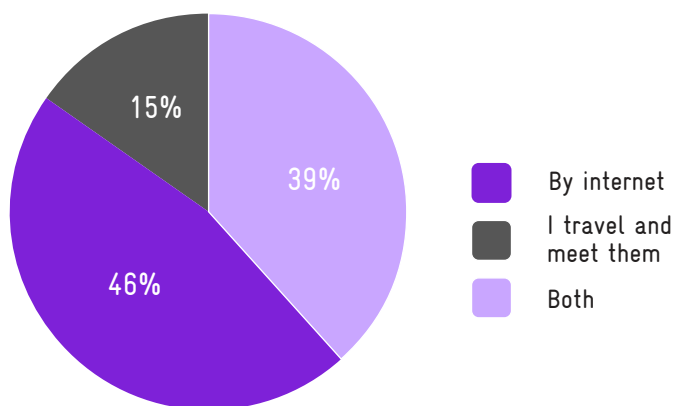
Kako CBK ne pruža podatke o trgovini uslugama raščlanjene na nivou računovodstva i revizije, odlučili smo da u upitnik uvrstimo neka pitanja koja mere neke aspekte trgovine u sektoru, fokusirajući se uglavnom na stranu izvoza. Od svih anketiranih firmi, 30 procenata njih ima klijente u inostranstvu, što znači da izvoze usluge (videti Grafikon 15). Unakrsna tabela podataka otkriva da firme sa više zaposlenih lica teže izvoziti više. Zemlje u kojima se njihovi klijenti uglavnom nalaze su Nemačka, SAD, Švajcarska, Albanija, Severna Makedonija i Velika Britanija. Prosečan broj klijenata u inostranstvu je 9,5. Ovi klijenti u proseku ostvaruju oko 20 procenata ukupnog godišnjeg prometa za te firme. Najčešće vrste usluga uključuju računovodstvo, knjigovodstvo, poresku prijavu, konsolidaciju finansijskih izveštaja i poreske savete. U celom uzorku postoji samo jedna firma koja pruža usluge revizije u inostranstvu. Nalazi dalje pokazuju da 46 procenata anketiranih firmi pruža usluge klijentima u inostranstvu putem Interneta, 15 procenata putuje kako bi se sa njima sastalo, a 39 procenata čini oboje (videti Grafikon 16).

O temi izvoza usluga u sektoru razgovarano je i na sastancima zainteresovanih strana. Zainteresovane strane obično dele ideju da postoji samo nekoliko firmi koje pružaju usluge klijentima u inostranstvu. Prema njihovim rečima, oni se uglavnom bave poslovnim aranžmanima (B2B), pružajući specifične usluge tehničkog računovodstva. Dodaju da postoje i slučajevi poslovnog aranžmana sa klijentima (B2B).

Grafikon 15: Firme sa klijentima u inostranstvu, u % (P16)

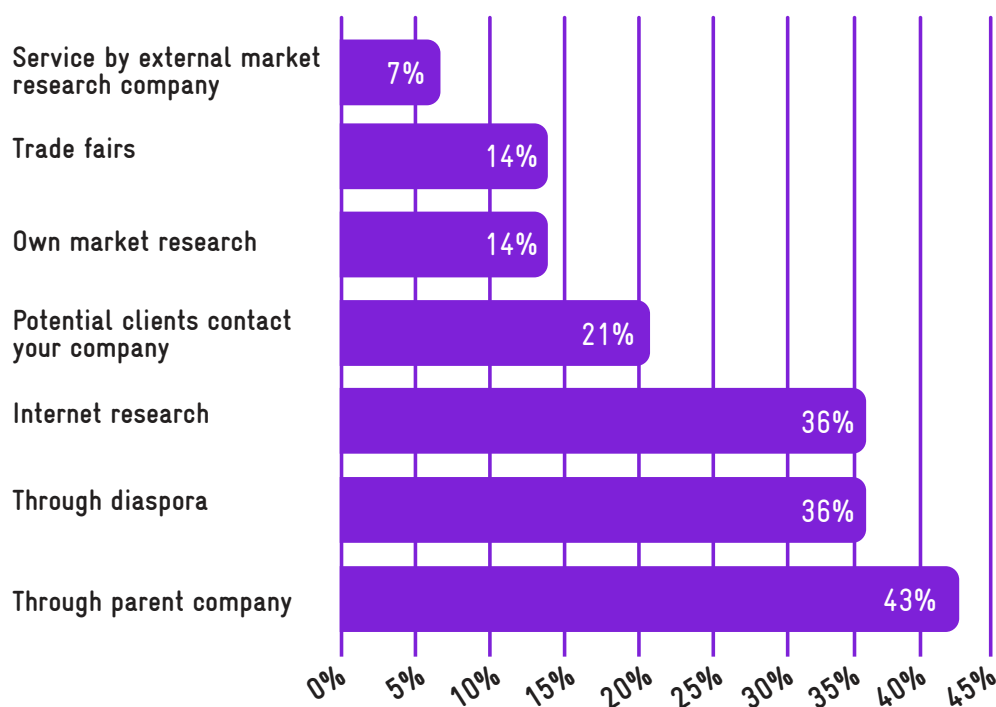


Grafikon 16: Pružanje usluga klijentima u inostranstvu, u % (P18)



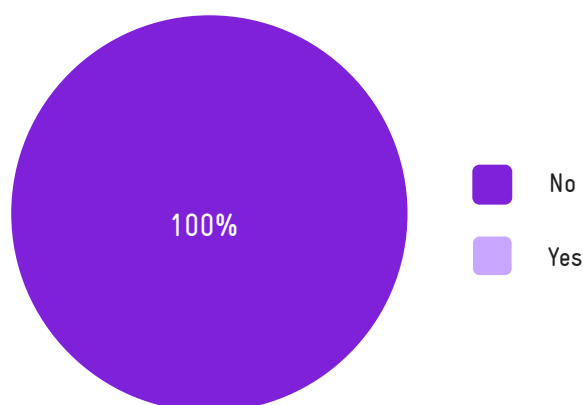
U pitanju o identifikaciji klijenata u inostranstvu kažu da je to uglavnom putem matične kompanije (43 procenata), dijaspora (36 procenata) i pretraživanja interneta (36 procenata). Ostala sredstva za pronalaženje klijenata u inostranstvu prikazana su na Grafikonu 17. Imajte na umu da je ovo bilo pitanje sa više odgovora, zbog čega ukupan broj premašuje 100 procenata.

Grafikon 17: Sredstva za identifikaciju
klijenta, u % slučajeva (P21)



Od anketiranih firmi zatraženo je da navedu glavne prepreke koje ih sprečavaju da svoje usluge prodaju u inostranstvu ili da povećaju prodaju stranim klijentima. Najčešće navedene prepreke uključuju "nemogućnost slobodnog kretanja / pitanja viza", "razlike u zakonodavstvu", "loša reputacija zemlje", "nepriznavanje potvrda u stranim zemljama" i "poteškoće sa stranim jezicima". O glavnim preprekama izvoza računovodstvenih i revizorskih usluga razgovarano je i na sastancima zainteresovanih strana. Jedna od intervjuisanih zainteresovanih strana smatra da je jedna ozbiljna prepreka povezana sa poteškoćama u pronalaženju vrlo dobro obučanih računovođa sa znanjem stranih jezika. Takođe je spomenuo lošu reputaciju zemlje kao ulaznu prepreku. Drugi akter je naglasio da računovođama na Kosovu, bez obzira na nivo pripreme na terenu, nedostaju meke veštine i shodno tome ne znaju kako da pristupe potencijalnim klijentima na stranim tržištima. Takođe je dodao da nisu obučeni za korišćenje različitih računovodstvenih softverskih programa. Još jedan akter naveo je prepreku povezanu sa priznavanjem kvalifikacija u susednim zemljama. Prema njegovom saznanju, ne postoje kosovske revizije čije su sertifikate priznale odgovarajuće vlasti u Albaniji i Severnoj Makedoniji. Nedostatak institucionalne podrške izvozu bila je još jedna navedena prepreka. To potvrđuje i nalaz iz ankete koji otkriva da nijedna firma nikada nije dobila nikakav podsticaj od vlade da pruža usluge u inostranstvu (videti Grafikon 18).

Grafikon 18: Podsticaji za pružanje
usluga u inostranstvu, u % (Q23)

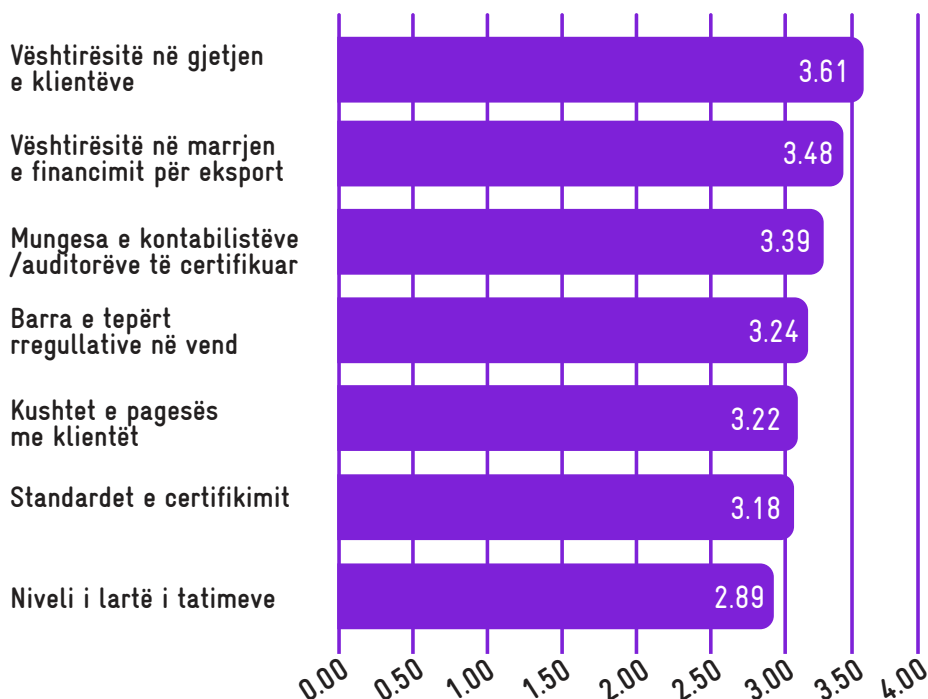


Dalje su od preduzeća iz uzorka zatraženo da navedu politike koje su potrebne za podršku sektorskim firmama u njihovim naporima da pruže usluge klijentima u inostranstvu. Ispod su navedeni najrelevantniji predlozi:

- Saradnja vlade sa velikim potencijalnim poslovnim klijentima u inostranstvu kako bi im ponudila garancije za izvezenе usluge
- Pomoć u digitalizaciji; mora postojati sistem softvera za reviziju koji je međunarodno priznat
- Podrška članstvu kosovskih firmi u profesionalnim organizacijama u stranim zemljama
- Organizacija sajмова i imenovanje ekonomskih atašea u kosovskim ambasadama u inostranstvu
- Intenziviranje napora da se osigura liberalizacija viznog režima
- Organizacija B2B sastanaka putem KIESA-e i njihovih kolega u stranim zemljama.
- Razvoj šema podrške za izvoz usluga
- Pružanje modula za obuku o porezima u stranim zemljama
- Pokretanje kampanja koje promovisanju računovodstvo i usluge revizije
- Sertifikati profesionalaca koji će biti međunarodno priznati.

Nadalje, firmama je predstavljen popis potencijalnih prepreka i zatraženo je da ih ocene na skali od 1 do 5, pri čemu 1 – uopšte nije prepreka, a 5 – velika prepreka. Grafikon 19 prikazuje rangiranje prepreka na osnovu prosečne ocene. Najvažnije prepreke koje kompanije doživljavaju su "poteškoće u pronalaženju klijenata", "poteškoće u dobijanju finansiranja izvoza" i "nedostatak ovlašćenih računovođa / revizora".

Grafikon 19: Poredak prepreka po firmama (Q26)



Na kraju, od firmi se tražilo da navedu i razrade tri intervencije koje će nadograditi sektor računovodstva / revizije. Sledeće su najčešće predložene intervencije:

- Regulacija cena usluga na tržištu – postaviti minimalne i maksimalne tarife za računovodstvene i revizorske usluge

- Primena strogih mera kontrole kvaliteta na preduzeća praćena kaznama kroz povećanje resursa u KSFI-u
- Poboljšanje kontrole kvaliteta profesionalnih udruženja u sertifikaciji i kontinuiranoj edukaciji računovođa i revizora na Kosovu
- Pružanje finansijske podrške za obuku i sertifikaciju novih računovođa
- Podrška učešću na B2B sajmovima sa stranim klijentima
- Strategija za izvoz usluga
- KSFI da poboljša izveštavanje javnosti
- Plaćanje računovodstvenih i revizorskih usluga obavezno za bankarstvo
- Povećanje kvaliteta obrazovanja u računovodstvu na Univerzitetu u Prištini
- Formalizacija pružalaca poreskih usluga

6.

Zaključne napomene

Revizorske i računovodstvene usluge obavljaju važne funkcije koje podupiru funkcionisanje tržišne ekonomije i stabilnost fiskalnog režima. Iako ove usluge obično pružaju isti dobavljači, bilo da se radi o pojedincima ili profesionalnim uslužnim firmama, one se razlikuju po prirodi i učinku koji zahtevaju različite regulatorne pristupe širom sveta. S jedne strane, računovodstvene usluge uključuju eksternalizaciju internih funkcija preduzeća, što uključuje knjigovodstvo, pripremu finansijskih izveštaja i druge slične funkcije, s regulatornim okvirom koji uglavnom teži usklađivanju rezultata usluga kroz uvođenje standarda finansijskog izveštavanja. S druge strane, usluge revizije čine skup funkcija pregleda putem nezavisnog ispitivanja finansijskih izveštaja i pratećih dokumenata preduzeća, s regulatornim okvirom koji ima za cilj zaštitu „javnog interesa“. Ove osnovne razlike su ključne za procenu regulisanja ovih usluga, opseg fleksibilnosti koja se može primeniti, kao i tekuće reforme koje se sprovode u mnogim zemljama.

Sektor revizije i računovodstva prolazi kroz period radikalnih transformacija širom sveta. Uključivanje novih tehnologija u proces usluga, povećana razmenjivost ovih usluga, zamagljivanje granica između ovih usluga i drugih srodnih usluga koje pružaju isti dobavljači, sve veća koncentracija ponude na globalnom i nacionalnom nivou i novi regulatorni razvoj, neke su od promena koje treba naglasiti. Kosovo zaostaje u prihvatanju ovih globalnih trendova u nastajanju, posebno u pogledu usvajanja modernih tehnologija, povećanja razmenjivosti usluga i internacionalizacije dobavljača usluga. Posebnu pažnju treba posvetiti globalnim novonastalim trendovima i merama uspostavljenim za podršku adaptaciji kosovskih dobavljača usluga.

Uporedna regulatorna analiza između EU i Kosova pokazuje da je regulacija na Kosovu u potpunosti u skladu sa prevladavajućim regulatornim okvirom u EU. Iako se u reviziji može identifikovati zajednički režim EU, gde se usluga smatra akreditovanom profesijom u svim državama članicama, u slučaju računovodstvenih propisa prepušteno je nacionalnim vladama, koje su primenile vrlo različite pristupe, u rasponu od potpuno otvorenih režima u kojima bilo ko može pružati računovodstvene usluge za uspostavljanje profesije kao akreditovane, pri čemu je potrebna sertifikacija za pružanje usluga na tržištu. Čak i u slučaju revizije, postoje neke fleksibilnosti predviđene uredbom EU-a, koje države članice koriste, iako u različitom obimu. U slučaju Kosova, propisi EU o reviziji prebačeni su gotovo direktno i može se uočiti vrlo ograničena upotreba fleksibilnosti. U praksi se računovodstvo pretvorilo u akreditovanu profesiju, jer finansijske izveštaje gotovo svih veličina preduzeća mora potpisati ovlašćen računovođa. Preovlađujući regulatorni okvir za revizorske i računovodstvene usluge na Kosovu stvorio je situaciju u kojoj postoji neusklađenost između ponude i potražnje za tim uslugama. Broj pružalaca usluga je relativno ograničen na veličinu tržišta. Iako ovo pogoduje pružaocima usluga jer na cene utiče stvorena situacija, to bi moglo postati ozbiljno ograničenje u smislu formalizacije ekonomskih aktivnosti u zemlji i povećanja potražnje za tim uslugama. Ovo je pitanje koje bi trebalo pažljivo da procene regulatorna tela na Kosovu.

Iako je regulatorni režim za revizorske i računovodstvene usluge na Kosovu sasvim u skladu sa pravnom tekovinom EU, postoje neka pitanja koja zahtevaju hitnu pažnju. Na prvom mestu, postoji hitna potreba za jačanjem institucionalnih sposobnosti KSFI-a, omogućavajući joj da adekvatno izvršava sve funkcije koje su mu poverene pravnim okvirom. Trenutno, KSFI nema kapacitete da u potpunosti izvršava svoje odgovornosti. KSFI-u nedostaje dovoljno ljudskih i finansijskih resursa da preuzme svoje funkcije, između ostalog i za pregled podnetih finansijskih izveštaja i za obavljanje nadzornih funkcija. Međutim, ova situacija nije jedinstvena za KSFI; to je slučaj u brojnim javnim institucijama kojima je poverena administracija prenesenih propisa EU.

Postoji neusklađenost između prenošenja propisa EU u kosovski pravni okvir i vremena potrebnog za nadogradnju institucionalnih sposobnosti odgovorne agencije do tačke da se uredba može efikasno primeniti i sprovesti. Ako ovo ostane nerešeno, postoji rizik od uključivanja u „simboličku reformu“, gde će svi propisi biti kompatibilni sa EU, ali bez institucionalnih kapaciteta za njihovo sprovođenje. Druga područja koja bi se trebala preispitati u vezi sa KSFI-jem su odvajanje nadzorne funkcije od one koja postavlja standard i odnos između KSFI-a i profesionalnih udruženja.

Na Kosovu, prema Zakonu o uslugama, bilo koji propis u toj oblasti treba da prođe testove nediskriminacije, neophodnosti i proporcionalnosti. Pored toga, postoji obaveza pojednostavljenja postupaka. S tim u vezi, nalazimo da je zahtev za obnavljanjem dozvole za reviziju, podnošenjem svih istih gomila dokumenata koji su prvi put dostavljeni, u suprotnosti sa odredbama zakona u pogledu nužnosti i proporcionalnosti. Dalje, u skladu sa zakonom, ovlašćenja koja se daju pružaocu usluga biće na neodređeno vreme. Prema uredbi o reviziji, jedini opravdani zahtev za obnavljanjem je kontinuirano jačanje kapaciteta, što bi trebalo biti jedini dokaz za obnavljanje. Na kraju, odnos između Zakona o regulisanim profesijama i propisa o revizorskim i računovodstvenim uslugama treba pažljivo ispitati, posebno jer se zakon, pored profesija koje su izričito uključene u zakon, odnosi na „regulisane profesije definisane kao takve u zakonu u sila“, što je slučaj i kod revizije i kod računovodstva.

Regulatorni režim je uopšteno prijateljski i nediskriminatorski prema stranim firmama. Zakon o uslugama garantuje pravo poslovnog nastana i nacionalnog tretmana svima onima koji žele da se bave delatnostima u sektoru usluga, bez obzira na poreklo. Pored toga, svi strani kandidati sa zvanjima i drugim kvalifikacijama imaju pravo na priznavanje takvih zvanja i kvalifikacija na Kosovu. Svi PAO-i razvili su pojednostavljene i efikasne šeme prepoznavanja. Da je to takav slučaj ilustruje relativno značajan broj zakonskih revizora i revizorskih kuća u zemlji. S druge strane, prema intervjuisanim zainteresovanim stranama, susedne države ne pružaju ekvivalentan tretman računovođama i revizorima sa Kosova zainteresovanim da tamo obavljaju svoju profesiju. Jedina diskriminatorna praksa koju smo pronašli prema strancima u ovom sektoru na Kosovu je naknada za (re)licencu za strane zakonske revizore i revizorske kuće, koja je veća u odnosu na onu koja se primenjuje na domaće kandidate. Budući da ovo krši nacionalni princip tretmana zagaranтовanog zakonom o uslugama, KSFI bi trebao prilagoditi naknade za licenciranje i učiniti ih nediskriminatornim.

Nalazi istraživanja otkrivaju da se sektor u velikoj meri sastoji od firmi sa jednom ili dve osobe. Ograničene resursima, takve firme teško sklapaju ugovore sa velikim firmama koje obično zahtevaju velike količine posla. Pored toga, male firme u principu imaju ograničene mogućnosti apsorpcije tehnologije. To zahteva politike koje pomažu u razvoju veza između firmi. S druge strane, obećavajući nalaz je da je ogromna većina firmi u sektoru zabeležila porast prometa u odnosu na prethodnu godinu, što je pokazatelj da sektor generalno raste. Uprkos tome, i dalje se smatra da je nivo konkurentnosti (cena i kvalitet) lošiji ili mnogo lošiji u odnosu na EU. Prema anketiranim firmama, glavne slabosti koje karakteriziraju sektor uključuju visoke naknade za licenciranje, niske cene, loš kvalitet obrazovanja i nedostatak kontrole kvaliteta. Odgovorna tela bi trebala odmah preduzeti mere za rešavanje ovih problema. Važno je da se naknade za licenciranje prilagode kako bi se uzeli u obzir finansijski kapaciteti kandidata; štaviše, naknade za obnavljanje licence trebale bi biti proporcionalne angažmanu. Najniže cene mogu se uzeti u obzir za usluge revizije radi poboljšanja kvaliteta. Što se tiče obrazovanja, KSFI i PAO bi trebali usko sarađivati sa obrazovnim institucijama kako bi dalje usklađivali planove i programe. Da bi se poboljšala kontrola kvaliteta, KSFI treba ojačati, kako u pogledu budžeta, tako i dobro kvalifikovanih ljudskih resursa.

Deo firmi iz ovog sektora izvozi usluge, poput računovodstva, knjigovodstva, poreskih prijava i poreskih saveta, uglavnom u Nemačku, SAD i Švajcarsku. Oni se uglavnom bave poslovnim aranžmanima (B2B), pružajući određene tehničke usluge, dok postoje i slučajevi poslovnog aranžmana sa klijentima (B2B). Glavne prepreke koje sprečavaju firme da pružaju usluge u inostranstvu uključuju nemogućnost slobodnog kretanja (pitanja viza), razlike u zakonodavstvu, loš ugled zemlje, poteškoće sa priznavanjem sertifikata, nedostatak mekih veština, poteškoće u pronalaženju dobro obučanih računovođa sa znanjem stranih jezika, nedostatak digitalizacije i visoki troškovi otkrića. Firme i zainteresovane strane uglavnom dele ideju da nedostaje institucionalna podrška kada je u pitanju poboljšanje razmenjivosti sektora. S obzirom na ovaj kontekst, vlada bi trebalo da razvije set intervencija za rešavanje prepreka, poboljšanje razmenjivosti sektora i kapitalizaciju razlika u platama između Kosova i stranih zemalja. Neke od identifikovanih preporuka koje su predložile anketirane firme i institucionalne zainteresovane strane uključuju pružanje pomoći u digitalizaciji; pružanje programa obuke o mekim veštinama, jeziku i o poreskom režimu ciljanih zemalja; organizacija B2B sastanaka; razvoj šema za finansiranje izvoza; pokretanje sektorskih promotivnih kampanja. Takođe je neophodna strategija za usluge, gde su računovodstvo i revizija među prioritetnim aktivnostima.

Aneksi

Aneks A: Vodeća pitanja

Za intervju sa Kosovskim savetom za finansijsko izveštavanje (KSFI)

1. Da li je KSFI pripremio izveštaje o podnošenju finansijskih izveštaja za 2018. i 2019. godinu? Najnoviji izveštaj dostupan online je za 2017. godinu.

2. Da li se finansijski izveštaji koje su velika, srednja i mala preduzeća podnela KSFI-u takođe dele sa Ministarstvom trgovine i industrije (MTI) kao što zahteva Zakon o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji?

3. Kako biste ocenili kapacitete Administrativnog sekretarijata KSFI-a?

4. Da li KSFI ima Odbor za javni nadzor kao što nalaže Zakon o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji? Ako je odgovor da, kako biste ocenili njegov učinak?

5. Da li postoji bilo kakva saradnja između KSFI-a i obrazovnih institucija (javnih i privatnih) na Kosovu?

6. Da li KSFI ima svoju veb stranicu?

7. Da li kosovska preduzeća dostavljaju izveštaj o finansijskom stanju, računu dobiti i gubitka i dodatne informacije u vezi sa KSFI-em i Kosovskom agencijom za statistiku (KAS) kako to zahteva Zakon o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji?

8. Šta biste smatrali najozbiljnijim preprekama u ovom sektoru? Molimo vas da razradite.

9. Navedite i razradite tri intervencije koje bi nadogradile sektor računovodstva / revizije.

10. Tabela u nastavku navodi podzakonske akte koji se moraju doneti u skladu sa Zakonom o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji. Da li znate da li su ovi podzakonski akti sastavljeni i odobreni?

Podzakonski akti predviđeni zakonom	Da	Ne	Komentari
Član 9: Izveštavanje mikro preduzeća reguliše se podzakonskim aktima KSFI-a.			
Član 14, stav 4: Strukturu i sadržaj godišnjih finansijskih izveštaja, na predlog KSFI-a, reguliše Ministarstvo finansijskih podzakonskim aktom .			

Član 19, stav 2: Format i sadržaj dodatnih informacija koje će se podneti Kosovskoj agenciji za statistiku i KSFI-u za statističke i druge svrhe utvrdiće se podzakonskim aktom izdatim od strane Ministarstva finansija.			
Član 23, stav 5: KSFI podzakonskim aktom propisuje sastav, ovlašćenja i funkcije odbora.			
Član 24, stav 5: Kandidati za članove odbora biće izabrani u skladu sa nezavisnom i transparentnom procedurom, određenom podzakonskim aktom od strane KSFI-a .			
Član 29, stav 5: KSFI će izdati podzakonski akt za sprovođenje stava 1, koji se bavi sertifikacijom računovođa .			
Član 30, par 5: Podzakonskim aktom, KSFI utvrđuje posebne uslove za licenciranje revizora u skladu sa ovim zakonom.			

Aneks B: Upitnik

A. Opšte informacije

1. Naziv kompanije: _____

2. Opština: _____

3. Vrsta kompanije

Samostalni vlasnik _____

Zajedničko partnerstvo _____

Ograničeno partnerstvo _____

Društvo sa ograničenom odgovornošću _____

Akcionarsko društvo _____

4. Status osobe koja popunjava upitnik:

a. Vlasnik

b. Menadžer

c. Ostalo, navedite: _____

5. Godina osnivanja: _____

6. Odaberite glavne usluge koje nudi vaša kompanija? [Napomena: Moguće je više od jednog odgovora.]

a. Računovodstvo i knjigovodstvo

b. Revizij

c. Poresko savetovanje

d. Ostalo (navedite: _____)

B. Ukupna struktura i učinak

7. Vlasništvo u vašoj kompaniji je:

a. Domaće

b. Strano

c. Mešovito

8. Koliko zaposlenih (uključujući vas) ima vaša kompanija?

a. 1-4

b. 5-8

c. 9-12

d. 13-16

e. Više od 16

Unesite tačan broj [opciono]: _____

9. Možete li navesti broj ovlašćenih računovođa / revizora u vašoj kompaniji? [Napomena: ako nema, stavite nulu prilikom popunjavanja praznih delova ispod.]

a. Broj ovlašćenih računovođa: _____

b. Broj ovlašćenih revizora: _____

10. Kolika je prosečna plata u vašem preduzeću?

a. Manje od 200 EUR

b. 200–300 EUR

c. 300–400 EUR

d. 400–500 EUR

e. 500–600 EUR

f. 600–700 EUR

g. Više od 700 EUR

11. Kako biste uporedili nivo konkurentnosti (cena i kvalitet) računovodstvenih / revizorskih kompanija na Kosovu sa onima u EU?

a. Mnogo bolje

b. Bolje

c. Isto

d. Gore

e. Mnogo gore

12. U poređenju sa 2018. godinom, kako se promenio vaš promet u 2019. godini?

a. Povećao se: _____ %

b. Smanjio se: _____ %

c. Bez promena

13. Koliko klijenata imate? Molimo navedite: _____

14. Možete li da navedete do tri PREDNOSTI koje karakterišu sektor računovodstva / revizije na Kosovu?

a. _____

b. _____

c. _____

15. Možete li da navedete do tri SLABOSTI koje karakterišu sektor računovodstva / revizije na Kosovu?

a. _____

b. _____

c. _____

C. Trgovina

16. Da li vaša firma ima klijente u inostranstvu?

- a. DA, navedite bro _____
- b. Ne

17. [Samo za firme sa klijentima u inostranstvu] Koje specifične usluge pružate svojim klijentima u inostranstvu?

- c. _____
- d. _____
- e. _____

18. [Samo za firme sa klijentima u inostranstvu] Kako pružate svoje usluge klijentima u inostranstvu?

- a. Internetom
- b. Putujem i srećem se sa njima
- c. Oba

19. [Samo za firme sa klijentima u inostranstvu] Koliki je bio udeo prihoda od klijenata iz inostranstva u ukupnom prometu vašeg poslovanja u poslednje 3 godine?

- a. 2017 _____ %
- b. 2018 _____ %
- c. 2019 _____ %

20. [Samo za firme sa klijentima u inostranstvu] Možete li navesti zemlju/e u kojima se nalaze vaši klijenti?

- a. _____
- b. _____
- c. _____
- d. _____
- e. _____

21. [Samo za firme sa klijentima u inostranstvu] Kako prepoznajete klijente na stranim tržištima? [Napomena: Moguće je više od jednog odgovora.]

- a. Sopstveno istraživanje tržišta
- b. Usluga eksterne kompanije za istraživanje tržišta
- c. Kroz porodične i lične veze u dijaspori
- d. Internet istraživanje
- e. Sajmovi
- f. Potencijalni klijenti iz izvoznih zemalja kontaktiraju vašu kompaniju
- g. Preko matične kompanije
- h. Ostalo (navedite: _____)

22. Možete li navesti tri glavne prepreke koje vas sprečavaju da svoje usluge prodate u inostranstvu ili da povećate poslovanje sa stranim klijentima?

- a. _____
- b. _____
- c. _____

23. Da li ste ikada primili bilo kakav podsticaj od vlade da pružate usluge u inostranstvu?

- a. Da
- b. Ne

24. Ako je odgovor na prethodno pitanje DA, navedite koji podsticaj:

25. Koje domaće politike mogu biti potrebne da bi podržale vaše napore u pružanju usluga klijentima u inostranstvu i kakav će uticaj one imati na vaše poslovanje?

Otvorena pitanja:

D. Ostalo

26. Kako biste ocenili sledeće na skali od 1 do 5, gde je 1 – uopšte nije prepreka, a 5 – velika prepreka?

1. Preterano domaće regulatorno opterećenje	1	2	3	4	5
2. Standardi sertifikovanja	1	2	3	4	5
3. Uslovi plaćanja sa klijentima	1	2	3	4	5
4. Nivo poreza	1	2	3	4	5
5. Poteškoće u dobijanju izvoznog finansiranja	1	2	3	4	5
6. Nedostatak ovlašćenih računovođa / revizora	1	2	3	4	5
7. Poteškoće u pronalaženju klijenata	1	2	3	4	5
Ostalo (navedite):	1	2	3	4	5

27. Navedite i razradite tri intervencije koje bi nadogradile sektor računovodstva / revizije:

- a. _____
- b. _____
- c. _____