

KOMPARATIVNA ANALIZA PROCESA LICENCIRANJA I PROFESIONALNOG USAVRŠAVANJA REVIZORA ODABRANIH ZEMALJA

Ružić, Dea

Master's thesis / Diplomski rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:799997>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-10**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

**KOMPARATIVNA ANALIZA PROCESA
LICENCIRANJA I PROFESIONALNOG
USAVRŠAVANJA REVIZORA
ODABRANIH ZEMALJA**

Mentor:

doc. dr. sc Marko Čular

Student:

Dea Ružić

Split, rujan 2022.

SADRŽAJ

1.	UVOD	2
1.1	Problem istraživanja	2
1.2	Predmet istraživanja	4
1.3	Istraživačke hipoteze	4
1.4	Ciljevi istraživanja	5
1.5	Metode istraživanja	6
1.6	Doprinos istraživanja	7
1.7	Struktura diplomskog rada	8
2.	REGULATORNI OKVIR PROCESA LICENCIRANJA REVIZORA U REPUBLICI HRVATSKOJ	9
2.1	Osobe ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga	9
2.2	Revizorski ispit i proces licenciranja ovlaštenih revizora	11
2.3	Kontinuirano usavršavanje	14
2.4	Uloga Hrvatske revizorske komore	20
2.5	Nadzor nad radom ovlaštenih revizora i uloga Ministarstva financija	23
3.	REGULATORNI OKVIR PROCESA LICENCIRANJA REVIZORA U OSTALIM ODABRANIM ZEMLJAMA	26
3.1	Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Bosni i Hercegovini	26
	3.1.1 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Federaciji Bosne i Hercegovine	29
	3.1.2 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Republici Srpskoj	36
3.2	Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Srbiji	44
3.3	Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Crnoj Gori	52
3.4	Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Sjevernoj Makedoniji	56
3.5	Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Sloveniji	58
4.	KOMPARATIVNA ANALIZA	63
4.1	Komparativna analiza stupnja usklađenosti procesa licenciranja između odabranih zemalja	63
4.2	Komparativna analiza stupnja usklađenosti obveza naknadnog profesionalnog usavršavanja između odabranih zemalja	65
5.	ZAKLJUČAK	67

LITERATURA

POPIS TABLICA

SAŽETAK

1. UVOD

1.1 Problem istraživanja

Revizija je danas jedna od ključnih profesija u poslovnom svijetu. Regulirana je zakonom, a kvaliteta obavljenih revizorskih usluga ovisi upravo o načinu i stupnju regulacije u nekoj zemlji.

Revizor je neovisno, stručno lice koje svojim izvještajem o izvršenoj reviziji financijskih izvještaja povećava kredibilitet informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima. Dakle, revizori predstavljaju temelj povjerenja u financijske izvještaje i čitav financijski sistem.

U posljednje vrijeme, a pogotovo nakon velikih korporativnih skandala se pred računovođe i revizore postavljaju vrlo visoki standardi kvalitete, stoga je neophodna kvalitetna edukacija i kontinuirano usavršavanje istih. Kako bi se došlo do najvišeg revizijskog zvanja nužno je visoko obrazovanje, naknadna teorijska i praktična obuka, te na kraju položen ispit kojim se potvrđuje osposobljenost za revizorski posao.

Djelovanje u računovodstvenoj i revizijskoj profesiji podrazumijeva i postavljanje uvjeta pod kojima netko može dobiti status računovođe odnosno revizora. Ovlašteni za obavljanje revizije mogu biti samostalni revizori, te revizorska društva. U različitim zemljama primjenjuju se različiti pristupi procesu certificiranja i licenciranja navedenog zvanja. To ukazuje na potrebu standardizacije sustava obrazovanja računovođa i revizora na međunarodnoj razini. Postoje određeni standardi profesionalne edukacije postavljeni na međunarodnoj razini, no svaka zemlja ima za pravo postaviti svoje specifične zahtjeve za certificiranje i licenciranje računovođa i revizora.¹

Problematika rada svodi se na komparativnu analizu procesa stjecanja licence za ovlaštenog revizora u svakoj pojedinačnoj, u ovom radu odabranoj zemlji, te naknadne profesionalne edukacije i stručnog osposobljavanja ovlaštenih revizora, te usporedbe svih njihovih dužnosti i

¹ Žager K., Sever Mališ S., Dečman N. (2016): Certificiranje i licenciranje računovodstvenih i revizijskih zvanja (391.-420.)

mogućnosti kako bi se došlo do zaključka o trenutnom stupnju usklađenosti, te svim sličnostima i razlikama.

S obzirom da je revizijska profesija jedna od važnijih profesija u poslovnom svijetu, te da je u posljednje vrijeme sve važnija, zaključuje se kako nema dovoljno razrađenih i objavljenih radova na ovu temu, a pogotovo da nedostaje komparativna analiza između navedenih zemalja, što bi pomoglo boljem razumijevanju budućim ovlaštenim revizorima, a i drugim brojnim zainteresiranim licima. Smatra se kako bi usklađivanje odnosno smanjivanje razlika između procesa licenciranja revizora i pitanja naknadnog stručnog usavršavanja revizora u odabranim zemljama, donijelo uzajamnu korist svim spomenutim zemljama, prvenstveno u vidu jače suradnje među revizorima iz različitih zemalja. U trenutno doba globalizacije, gdje granice za ekonomije država gotovo i ne postoje, nužno je poraditi na harmonizaciji revizijske profesije između zemalja.

Sve zemlje bi trebale razvijati revizijsku profesiju kroz praćenje promjena u Međunarodnom okviru te na osnovu njih što efikasnije prilagođavati svoje zakone i propise, te razviti kvalitetan program kontinuiranog usavršavanja. Ali, iako sve zemlje po pitanju revizijske profesije podliježu temeljnim regulatornim okvirima, u mnogočemu se razlikuju. Problem u standardizaciji se javlja iz razloga što neke zemlje svoju revizorsku profesiju regulišu pretežno uz usvajanje različitih standarda koji im pomažu za bolje razumijevanje vlastitog rada, dok druge zemlje izrađuju vlastite revizijske standarde, pa se pravila za revizore određuju prvenstveno po osnovu tih standarda.

Promatrajući revizijsku profesiju u odabranim zemljama, prvo se uočavaju različitosti između teorije potrebne za polaganje revizorskog ispita, i tijela koja provode profesionalno osposobljavanje. Promatrajući dalje, uočavaju se različitosti u programu i sadržaju ispita osposobljenosti, kao i kod vrednovanja i načina provođenja profesionalnog usavršavanja. Uočavajući da postoje razlike u revizijskoj profesiji između odabranih zemalja, dolazi se na ideju da se istraže, te u jednom radu prikažu i objasne sve razlike na temelju komparativne analize.

1.2 Predmet istraživanja

Iz definiranog problema istraživanja, i u skladu s navedenim problemom, u ovom diplomskom radu predmet istraživanja će biti proces stjecanja certifikata i licence za obavljanje revizorskih poslova, što se odnosi na istraživanje uvjeta pristupanja revizorskom ispitu, sadržaja i načina polaganja revizorskog ispita, procesa licenciranja te naknadnog stručnog osposobljavanja i educiranja ovlaštenih revizora, u svakoj zemlji pojedinačno. Dakle, predmet istraživanja će biti regulacija revizijske profesije u svakoj od navedenih zemalja, te će se na temelju identificiranih uvjeta i obveza, pomoću komparativne analize usporediti dobiveni podaci, odnosno zemlje, nakon čega će se prezentirati sve razlike. Također, prezentirati će se sličnosti i parametri koji povezuju odabrane zemlje kroz revizijsku profesiju.

U istraživanje će se uključiti sljedeće zemlje:

- Republika Hrvatska;
- Bosna i Hercegovina;
- Srbija;
- Crna Gora;
- Sjeverna Makedonija;
- Slovenija.

1.3 Istraživačke hipoteze

Nakon definiranja problema i obrazloženja predmeta istraživanja, postaviti će se sljedeće istraživačke hipoteze:

H₁: Proces licenciranja revizora u Republici Hrvatskoj i ostalim odabranim zemljama je usklađen.

Ovom hipotezom, na temelju komparativne analize, želi se utvrditi i izračunati stupanj usklađenosti procesa licenciranja revizora između Republike Hrvatske i ostalih odabranih zemalja. Poželjno je da proces bude visoko usklađen, budući da to donosi veću korist revizorima. Naime, ovlaštenih revizora bi bilo mnogo mobilniji, jer npr. priznavanje licence

postignute u jednoj zemlji ne bi dovelo u pitanje priznavanje iste u drugoj zemlji, budući da je proces licenciranja jako sličan u svakoj od odabranih zemalja.

H₂: Naknadno profesionalno usavršavanje i razvoj certificiranih revizora u Hrvatskoj i ostalim odabranim zemljama je usklađeno.

Ovom hipotezom, na temelju komparativne analize, želi se istražiti je li sustav naknadnog stručnog osposobljavanja i razvoja certificiranih revizora u odabranim zemljama usklađen, i u kojoj mjeri. Postoje pravila koja su specifična svakoj zemlji, ali i ona koja su uobičajena stručna praksa na međunarodnoj razini, odnosno ona koja su zemlje dužne poštivati i koristiti.

Pretpostavlja se da postoje velike razlike između navedenih zemalja po pitanju profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora, zbog velike različitosti u uređenju samih zemalja, ali bi bilo mnogo korisnije kada ne bi bile utvrđene velike razlike između pravila specifičnih svakoj pojedinoj zemlji, stoga će se u slučaju odbacivanja ove hipoteze, dati preporuke koje bi popravile i povećale usklađenost. Zemlje bi trebale pronaći „zlatnu sredinu“ po pitanju edukacije revizora, ne bi se trebale postavljati rigorozne barijere za ulazak u revizijsku profesiju, a niti previše olako shvaćati usavršavanje, već na to gledati kao moralnu obvezu da se ulaže u nova znanja i stječu nove vještine. Bilo bi poželjno da je obrazovni sustav revizora u potpunosti usklađen između zemalja, i da se osiguraju jednaka prava pristupa revizijskoj profesiji u svakoj od navedenih zemalja, jer bi se tim činom popravila kvaliteta revizijskih usluga na sveukupnoj razini.

1.4 Ciljevi istraživanja

Ciljevi istraživanja ovog diplomskog rada su:

- razumjeti ulogu revizijske profesije i pojasniti zašto je ona bitna;
- utvrditi regulatorne razlike revizijske profesije kod odabranih zemalja;
- utvrditi sličnosti i razlike procesa stjecanja certifikata za ovlaštenog revizora kod odabranih zemalja;
- objasniti sličnosti i razlike stručnog usavršavanja nakon dobivanja licence za ovlaštenog revizora kod odabranih zemalja.

Pored navedenih ciljeva, nakon provedene komparativne analize, cilj je dati i preporuke za daljnji razvoj revizijske profesije i njenu harmonizaciju između odabranih zemalja. Dakle, cilj je dati preporuke s naglaskom na veću i konstantniju suradnju između navedenih zemalja kako bi se mogli osmisliti zajednički projekti koji bi rezultirali uzajamnom olakšanju suradnje među revizorima, te podizanju kvalitete revizijske profesije u svim navedenim zemljama. Postoje pravila kojih se sve zemlje moraju pridržavati kada je revizijska profesija u pitanju. No, cilj standardizacije revizije, što je cilj ovog rada, bi trebao osigurati da zaključci koje bi donio jedan revizor budu isti ili približno isti zaključcima koje bi donio bilo koji drugi revizor tijekom obavljanja revizije financijskih izvještaja istog klijenta.

1.5 Metode istraživanja

Da bi se kvalitetno provelo istraživanje u skladu s postavljenim hipotezama, za potrebe komparativne analize i obradu podataka, koristiti će se sljedeće metode:

- **Metoda analize** – pomoću ove metode obrađivati će se kompleksnije pojave i raščlanjivati na jednostavnije dijelove;
- **Metoda sinteze** – pomoću ove metode će se povezati različiti zaključci, sudovi i pojave u smislene i složene cjeline;
- **Metoda komparacije** – pomoću ove metode će se uspoređivati i utvrđivati sličnosti i razlike činjenica;
- **Metoda eksplantacije** – pomoću ove metode će se objašnjavati osnovni pojmovi i relacije;
- **Metoda indukcije** – ovom metodom će se na temelju analize pojedinačnih podataka doći do općih zaključaka;
- **Metoda dedukcije** - ovom metodom će se na temelju općih zaključaka doći do pojedinačnih;
- **Metoda deskripcije** – pomoću ove metode će se opisivati predmet, proces i činjenice;
- **Metoda kompilacije** – koristiti će se rezultati drugih znanstvenih radova kroz citiranje i parafraziranje koji predstavljaju dosadašnje teorijske spoznaje na odabranu temu;
- **Metoda prikupljanja podataka** – potrebni podaci biti će prikupljeni preko interneta.

1.6 Doprinos istraživanja

Ne postoji mnogo istraživanja i objavljenih radova koji obrađuju navedenu tematiku komparativne analize procesa licenciranja revizora između odabranih zemalja, kao niti naknadnog stručnog osposobljavanja ovlaštenih revizora, stoga nije poznato koliko se revizijska profesija zapravo razlikuje između navedenih zemalja. Najveći doprinos ovog rada je upravo identifikacija i pojašnjavanje razlika u revizijskoj profesiji između spomenutih zemalja. Provođenjem ovog istraživanja, prvobitno će se prikazati za svaku zemlju pojedinačno regulatorni okvir revizijske profesije i utvrditi svi unaprijed definirani kriteriji i zahtjevi potrebni za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora, nakon čega će se na temelju komparativne analize utvrditi stupanj usklađenosti između zemalja.

Doprinos ovog rada ogleda se i u sistematiziranju svih podataka relevantnih za usporedbu procesa certificiranja i naknadnog profesionalnog usavršavanja između odabranih zemalja, te kroz tu sistematizaciju bolje razumijevanje strukture, funkcioniranja i same revizijske profesije. Doprinos zaključnog dijela rada će dati preporuke koje će povećati i poboljšati usklađenost revizijske profesije između odabranih zemalja, budući da se smatra da veća usklađenost donosi veću korist revizorima.

Pretpostavlja se da će ovaj rad biti od velike koristi i pomoći brojnim istražiteljima, kompanijama te i samim revizorima koji će dobiti uvid u sve sličnosti i razlike revizijske profesije između odabranih zemalja. Također, očekuje se da će ovaj rad pomoći i svim trenutnim studentima Ekonomskih fakulteta koji su u procesu donošenja odluke za pristupanje revizijskoj profesiji i polaganju revizorskog ispita, da bolje razumiju na koji način, kako i pod kojim uvjetima mogu steći certifikat za ovlaštenog revizora, te koji su sve zahtjevi na razini navedenih zemalja po pitanju naknadnog stručnog usavršavanja.

1.7 Struktura diplomskog rada

Diplomski rad će sadržavati pet poglavlja, kako slijedi.

Prvo poglavlje će biti uvod koji se sastoji od problema istraživanja, predmeta istraživanja, postavljenih hipoteza, opisa metodologije koja će se koristiti u radu, te ciljeva i očekivanog doprinosa diplomskog rada. Na kraju uvoda, opisati će se struktura rada.

Drugo poglavlje će sadržavati regulatorni okvir procesa dobivanja licence za ovlaštenog revizora u Republici Hrvatskoj. Biti će objašnjeno tko sve može dobiti licencu, koji su uvjeti pristupanja revizorskom ispitu, te sam proces licenciranja i naknadnog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora nakon dobivene licence. Na kraju drugog poglavlja će se objasniti uloga Hrvatske revizorske komore i Ministarstva financija, te navesti odgovorne osobe za nadzor nad radom ovlaštenih revizora.

Treće poglavlje će se sastojati od regulatornih okvira procesa dobivanja licence za ovlaštenog revizora i naknadnog stručnog osposobljavanja u svim ostalim navedenim zemljama pojedinačno.

Četvrto poglavlje će sadržavati međusobnu usporedbu revizijske profesije između odabranih zemalja i utvrditi stupanj usklađenosti procesa licenciranja i obveza naknadnog profesionalnog usavršavanja. Objasniti će se zahtjevi za dobivanje i obnavljanje licence.

Posljednje, peto poglavlje će sadržavati zaključak provedenog istraživanja ove komparativne analize i rezultata proizašlih iz istraživanja.

Na samom kraju diplomskog rada će se navesti korištena literatura, prilozi te sažetak na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. REGULATORNI OKVIR PROCESA LICENCIRANJA REVIZORA U REPUBLICI HRVATSKOJ

2.1 Osobe ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga

Pod pojmom *revizorskih usluga* podrazumijevamo: zakonsku reviziju (na osnovi prava EU, te propisa RH), uvid u financijske izvještaje i druge revizije financijskih izvještaja, a osim toga i ostale revizijske angažmane s izražavanjem uvjerenja, te usluge na bilo koji način povezane s revizijom financijskih izvještaja.²

Ovlast za obavljanje revizorskih usluga u Republici Hrvatskoj imaju *revizorsko društvo i samostalni ovlašteni revizor*, kojima je odobrenje za rad izdalo Ministarstvo financija.

2.1.1 Revizorsko društvo

U jednom revizorskom društvu mora biti zaposlen najmanje jedan ovlašteni revizor. Osobe koje ne posjeduju zvanje ovlaštenog revizora, također mogu učestvovati u obavljanju pojedinih revizorskih usluga u revizorskom društvu, ukoliko njihov rad planira i nadgleda glavni revizijski partner.³ Ovlaštenom revizoru zaposlenom u revizorskom društvu je zabranjeno sklopiti ugovor o radu s drugim revizorskim društvom, kao i obavljati bilo kakve revizorske usluge povezane s drugim revizorskim društvom. Ukoliko ga Ministarstvo financija u Republici Hrvatskoj registrira, zakonsku reviziju može obavljati i revizorsko društvo iz druge države članice.

Sukladno Zakonu o reviziji, te zakonima koji uređuju trgovačka društva, osniva se revizorsko društvo u formi trgovačkog društva. Privremeno rješenje odobrenja za rad za obavljanje revizorskih poslova dobiva revizorsko preddruštvo od Ministarstva financija, ako ispunjava sljedeće uvjete:⁴

- ovlašteni revizori i revizorska društva, te ovlašteni revizori i revizorska društva iz druge države članice imaju $\frac{3}{4}$ glasačkih prava;

² Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 4., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

³ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 5., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

⁴ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 17., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

- uprava odnosno upravni odbor se sastoji od ovlaštenih revizora ili ovlaštenih revizora iz druge države članice do $\frac{3}{4}$, a ukoliko se uprava sastoji od samo dva člana, jedan mora da zadovolji taj uvjet;
- posjedovanje dobrog ugleda;
- kod novoosnovanih trgovačkih društava, dobar ugled imaju i fizičke i pravne osobe društva, kao i pravi vlasnici po zakonu koji sprječava financiranje terorizma i pranje novca.

Revizorsko preddruštvo prije nego što se upiše osnivanje revizorskog društva, privremeno rješenje odobrenja za obavljanje revizorskih poslova prilaže uz prijavu za upis u odgovarajući poslovni registar, koja se podnosi najkasnije šest mjeseci nakon dobivanja privremenog rješenja o odobrenju za rad. Ministarstvo financija u periodu od mjesec dana od zaprimanja zahtjeva donosi odluku o izdavanju privremenog rješenja o odobrenju za rad. Prema čl. 17., Zakona o reviziji, nakon što se revizorsko društvo upiše u odgovarajući poslovni registar te donese na uvid Ministarstvu financija dokaz da se osiguralo od odgovornosti u smislu štete koja bi mogla biti učinjena trećim osobama obavljanjem revizorskih usluga, Ministarstvo financija izrađuje rješenje o odobrenju za rad revizorskom društvu koje predstavlja javnu ispravu. Odobrenje za rad u Republici Hrvatskoj se izdaje na neodređen vremenski period, ne prenosi se na drugu osobu niti na pravnog sljedbenika.

Ministarstvo financija će poništiti rješenje kojim je prethodno izdalo odobrenje za rad ukoliko revizorsko društvo:⁵

- bude uklonjeno iz odgovarajućeg poslovnog registra;
- ne počne provoditi revizorske usluge dvije godine od dobivanja odobrenja za rad;
- ne obavijesti Ministarstvo financija o ne namjeravanju daljnjeg obavljanja revizorskih usluga;
- više ne ispunjava uvjete na osnovu kojih je dobio odobrenje za rad;
- u slučaju provođenja nadzornih mjera.

U posljednja dva slučaja, Ministarstvo financija određuje rok u kojem revizorsko društvo ne smije ponovno zatražiti odobrenje za rad.

⁵ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 19., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

2.1.2 Samostalni ovlaštteni revizor

Samostalnim revizorom se smatra ovlaštenog revizora kojem je Ministarstvo financija izdalo odobrenje za rad u obliku samostalne djelatnosti u skladu sa Zakonom o reviziji.

Ministarstvo financija izdaje odobrenja za obavljanje revizorskih usluga svim fizičkim osobama na njihov zahtjev ukoliko ispunjavaju sljedeće uvjete:⁶

- polože revizorski ispit;
- nose dobar ugled.

Fizička osoba nosi dobar ugled ukoliko:⁷

- nije prethodno osuđivana za kaznena djela;
- nije prethodno bila kažnjena za više od tri prekršaja u području obavljanja revizorskih usluga u posljednje tri godine;
- nije kao član uprave ili upravnog odbora teže ne poštivala odredbe ili propise ovog Zakona ili ostale propise kojima se uređuje revizija.

2.2 Revizorski ispit i proces licenciranja ovlaštenih revizora

Revizorski ispit potvrđuje sposobnost izvršavanja revizorskih usluga, neophodnu razinu teorijskog znanja kandidata, kao i vještinu primjene tog znanja u praksi.⁸

U Republici Hrvatskoj, pravo polaganja revizorskog ispita imaju kandidati koji ispunjavaju sljedeće uvjete:

- završen integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij, preddiplomski i diplomski sveučilišni studij, preddiplomski stručni studij i specijalistički diplomski stručni studij, po čijem završetku ima ostvareno minimalno 300 ECTS bodova;

⁶ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 7., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

⁷ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 10., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

⁸ Republika Hrvatska, Ministarstvo financija: Revizorski ispit, dostupno na: (<https://mfin.gov.hr/istaknute teme/revizija/revizorski-ispit/435?big=0>).

- radno iskustvo od pet godina, od kojih namanje tri godine u izvođenju zakonske revizije pod kontrolom ovlaštenog revizora, u posljednjih osam godina od položenog revizorskog ispita.

Revizorski ispit obuhvaća:⁹

- opće računovodstvene teorije i načela;
- propise i standarde vezane uz pripremanje godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja;
- Međunarodne standarde financijskih izvještavanja i Hrvatske standarde financijskih izvještavanja;
- financijske analize;
- računovodstva troškova te upravljačka računovodstva;
- upravljanja rizicima i unutarnje kontrole;
- reviziju i stručne vještine;
- propise u smislu pripreme godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata nadzora Hrvatske narodne banke i Hrvatske agencije za nadzor financijskih usluga te njihovu reviziju;
- propise i profesionalne standarde u vidu obavljanja revizorskih usluga;
- Međunarodne revizijske standarde;
- profesionalnu etiku i neovisnost.

Predmeti koji se polažu u okviru revizorskog ispita su:¹⁰

- Revizija;
- Računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo;
- Financijsko računovodstvo i financijsko izvještavanje;
- Upravljanje rizicima i unutarnja kontrola;
- Pravo za revizore;
- Informacijska tehnologija i računalni sustavi;
- Ekonomija, poslovna ekonomija i temeljna načela financijskog upravljanja trgovačkim društvima.

⁹ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 11., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

¹⁰ Hrvatska revizorska komora (2021): Program revizorskog ispita, dostupno na: (http://revizorska-komora.hr/pdf/Edukacija_2021/Program%20revizorskog%20ispita_2021_UV17921.pdf).

Ispit za ovlaštenog revizora se održava najmanje jednom u godini dana, na hrvatskom je jeziku, latinici, i u pismenom obliku. Prijave za pristupanje revizorskom ispitu se podnose **Hrvatskoj revizorskoj komori**, a moguće ih je poslati i elektronskim putem. Nakon zaprimanja prijava, Hrvatska revizorska komora sastavlja i prikazuje na vlastitoj internet stranici kandidate koji imaju pravo polaganja revizorskog ispita, odnosno onih koji su ispunili uvjete za pristupanje ispitu. Provođenje revizorskog ispita provodi ispitno povjerenstvo određeno od Hrvatske revizorske komore za svaki revizorski ispit. Ispitna povjerenstva se sastoje od predstavnika Ministarstva financija, sudionika akademske zajednice izabranih u znanstveno - nastavna zvanja ispitnog područja, ovlaštenih revizora i drugih stručnjaka koji posjeduju odgovarajuća znanja te iskustvo od minimalno pet godina u području u kojem su imenovani kao članovi ispitnog povjerenstva. Hrvatska revizorska komora dodjeljuje kandidatima potvrde o položenom revizorskom ispitu nakon što kandidati uspješno polože ispit, koje predstavljaju upravni akt. Hrvatska revizorska komora evidentira položene revizorske ispite. Naknada polaganja revizorskog ispita te popravnog revizorskog ispita plaća se Hrvatskoj revizorskoj komori, a troškove snosi kandidat.

Iznimno, kandidat koji je završio poslijediplomski specijalistički studij ili poslijediplomski sveučilišni doktorski studij relevantnog područja, može biti oslobođen od provjera teorijskih znanja u određenim predmetima istog sadržaja koje je položio tijekom navedenog studija. Odluku o izuzeću donosi Hrvatska revizorska komora na obrazloženi zahtjev fizičke osobe.

Stručno osposobljavanje u svrhu polaganja revizorskog ispita organiziraju i provode Hrvatska revizorska komora te drugi organizatori nakon što Ministarstvo financija da suglasnost za program. Pristupanje stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita je uvjet pristupanju polaganja revizorskog ispita, za što se plaća naknada. Ovlašteni revizor koji nije ispunio obvezu stalnog stručnog usavršavanja, te mu je zbog toga ukinuto rješenje kojim je dobio odobrenje za rad, mora polagati *poseban ispit* u cilju izdavanja ponovnog odobrenja za rad za obavljanje revizorskih poslova. Poseban ispit organizira i provodi Hrvatska revizorska komora, koja na vlastitoj internet stranici objavljuje informacije za polaganje posebnog ispita. Osoba iz druge države članice, koja posjeduje odobrenje za rad ovlaštenog revizora izdano od nadležnog tijela matične države članice, mora polagati *ispit osposobljenosti* u cilju izdavanja odobrenja za rad za obavljanje zakonske revizije u Republici Hrvatskoj. Ispit osposobljenosti provodi Ministarstvo financija, koje na vlastitoj internet stranici objavljuje informacije za polaganje ispita

osposobljenosti. Naknada polaganja *ispita osposobljenosti* iznosi 4.600 kn (610,52 €), a naknada polaganja *popravnog ispita osposobljenosti* iznosi 580 kn (76,98 €).¹¹

Tablica 1: Cijene koje se obračunavaju i naplaćuju u Republici Hrvatskoj

<i>Redni br.</i>	<i>Vrsta usluge</i>	<i>Cijena usluge</i>
1.	Naknada sudjelovanja u stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita prema programu Komore	9.800 kn (1.300,68 €)
2.	Naknada polaganja revizorskog ispita (7 predmeta)	5.390 kn (715,38 €)
3.	Naknada polaganja popravnog revizorskog ispita, po predmetu	770 kn (102,20 €)
4.	Naknada sudjelovanja u stalnom stručnom usavršavanju prema programu Komore	Radionica (po danu) 300 kn (39,82 €), Seminar (po danu) 500 kn (66,36 €), Stručno savjetovanje 700 kn (92,91 €).
5.	Naknada polaganja posebnog ispita, po predmetu	770 kn (102,20 €)

Izvor: Narodne novine (2018), Odluka o cijenama usluga koje obavlja Hrvatska revizorska komora, dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_06_58_1206.html).

2.3 Kontinuirano usavršavanje

Ovlašteni revizor je obvezan konstantno se profesionalno usavršavati u području obavljanja revizorskih poslova, u cilju održavanja stručnih vještina, teorijskih znanja, etičkih te drugih vrijednosti, da kvaliteta provedbe revizorskih usluga ne bi bila dovedena u pitanje.¹² Od dana kada ovlašteni revizor dobije odobrenje za rad, dužan je imati najmanje 120 sati stalnog stručnog usavršavanja unutar neprekinutog razdoblja od tri godine u području obavljanja revizorskih poslova, te o izvršavanju obveze obavijestiti Ministarstvo financija najkasnije na dan kada to razdoblje ističe. Stalno stručno usavršavanje organizira i provodi Ministarstvo financija, Hrvatska revizorska komora i drugi organizatori. Ministarstvo financija

¹¹ Narodne novine (2018): Pravilnik o stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita, revizorskom i posebnom ispitu te ispitu osposobljenosti, dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_06_59_1139.html).

¹² Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 2., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).

održava kontinuirano usavršavanje prema programu koji objavi javno, a Hrvatska revizorska komora i drugi organizatori prema programu na koje je Ministarstvo financija prethodno dalo suglasnost i objavilo. Kontinuirano stručno usavršavanje se naplaćuje.¹³

Stalno stručno usavršavanje ovlaštenih revizora se vrednuje tako da je 120 ostvarenih bodova ekvivalentno 120 sati stalnog stručnog usavršavanja. Jedan sat stručnog usavršavanja traje 60 minuta. Od propisanih minimalnih 120 bodova, najmanje 60 bodova se odnosi na stalno stručno usavršavanje iz osnovnih aktivnosti, uz uvjet da se svake godine ostvari minimalno 35 bodova stalnog stručnog usavršavanja, od kojih 20 bodova iz osnovnih aktivnosti. Od 20 bodova ostvarenih iz osnovnih aktivnosti, godišnje se mora ostvariti najmanje 10 bodova iz područja s oznakom „A“, koja predstavlja područje stalnog stručnog usavršavanja u vezi s nepravilnostima i nezakonitostima utvrđenim nadzorom ovlaštenog revizora i revizorskog društava i ostala područja za koja je Ministarstvo financija utvrdilo da su značajni za reviziju. Bodovanje aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja vrši se uz primjenu kriterija razmjernosti prema dužini trajanja određenih aktivnosti. Ministarstvo financija na vlastitoj internet stranici objavljuje pregled područja s oznakom „A“ najkasnije do 30. rujna tekuće godine za sljedeću godinu.¹⁴

Kroz trogodišnji period u strukturi stalnog stručnog usavršavanja moraju biti zastupljena sljedeća područja:¹⁵

1. *Revizijsko područje*, s minimalno **60** bodova, u kojem se nalazi:

- revizija i stručne vještine;
- međunarodni revizijski standardi;
- upravljanja rizicima i unutarnja kontrola;
- financijska analiza;
- propisi, profesionalni standardi u vezi s obavljanjem revizijskih usluga ovlaštenom revizoru i revizorskom društvu;
- neovisnost i profesionalna etika;
- informacijske tehnologije i računalni sustavi.

¹³ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 14., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

¹⁴ Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 4., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).

¹⁵ Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 8., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).

2. *Računovodstveno područje*, s minimalno **40** bodova, u kojem se nalaze:

- opća računovodstvena teorija i načela;
- propisi i standardi vezani uz pripreme godišnjih financijskih izvještaja te godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja;
- međunarodni standardi financijskog izvještavanja;
- Hrvatski standardi financijskog izvještavanja;
- računovodstva troškova i upravljačka računovodstva;
- propisi u vidu pripreme godišnjih financijskih izvještaja te godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja.

3. *Ostala područja* relevantna za reviziju, s najviše **20** bodova, u kojima se nalaze:

- pravo društava i korporativna upravljanja;
- stečajni i slični pravni postupci;
- porezna prava;
- trgovačka i građanska prava;
- radna i socijalna prava;
- osnovno načelo financijskih upravljanja trgovačkim društvima.

Organizator programa aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora u obvezi je uputiti zahtjev Ministarstvu financija u svrhu dobivanja suglasnosti za:¹⁶

- godišnji plan i program aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora;
- dodatne pojedinačne programe aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora koje nisu obuhvaćene godišnjim planom zbog pojedinih okolnosti koje se mogu obrazložiti.

Uz zahtjev za dobivanje suglasnosti, organizatori su dužni za sve vrste aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora navesti:

- naziv i sadržaj programa aktivnosti;
- cilj i opseg aktivnosti;
- ciljnu skupinu;
- koji su očekivani ishodi učenja;

¹⁶ Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 6., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).

- datum i mjesto održavanja, te trajanje programa;
- iznos kotizacije;
- područje koje će obvezno uključiti područje oznake „A“ koje se obuhvaća programom;
- očekivani broj te najmanji broj kandidata ispod kojeg se program ne bi održao;
- krajnji rok za zaprimanje prijave, odnosno nakon kojeg će se otkazati održavanje programa ukoliko ne bude dovoljno polaznika koji su se prijavili;
- ime, prezime, broj telefona i adresu elektroničke pošte za kontakt s organizatorom.

Rokovi u kojima organizator dostavlja zahtjev za suglasnost na programe Ministarstvu financija su:

- za godišnji plan i program aktivnosti zaključno s 31. listopada tekuće godine za sljedeću godinu;
- za ostale pojedinačne programe aktivnosti najmanje 45 dana prije planiranog datuma održavanja pojedinačnog programa trajanja od pet i više sati.

Osnovne aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora su:¹⁷

- učestvovanje u ulozi polaznika ili edukatora (predavač, moderator, voditelj i sl.) u savjetovanjima, seminarima, simpozijima, radionicama, kongresima i drugim oblicima profesionalnih skupova organiziranih od Ministarstva financija ili drugih organizatora koji su dobili suglasnost od Ministarstva financija;
- učestvovanje u ulozi polaznika ili edukatora na seminarima, simpozijima, radionicama, kongresima i drugim vrstama profesionalnih skupova organiziranih od međunarodne profesionalne organizacije ili inozemne profesionalne organizacije koja je član Međunarodne federacije računovođa (IFAC), ili Accountancy Europe (AE) koja je pravni sljedbenik Europske federacije računovođa (FEE);
- učestvovanje u ulozi polaznika ili edukatora na seminaru, simpoziju, sastanku, kongresu i drugim vrstama profesionalnih skupova eksternog i internog tipa u organizacijama revizorskih društava ili međunarodne mreže kojoj pripadaju, s temama odgovarajućim za obavljanje revizorskih poslova, prema programu na koji Ministarstvo financija ne mora dati prethodnu suglasnost, a o završenim edukacijama vode odgovarajuću

¹⁷ Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 7., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).

evidenciju i imaju odgovarajuća odobrenja priznatih međunarodnih računovodstvenih udruga;

- objavljivanje priručnika ili stručne knjige u području računovodstva, revizije i sličnih područja uz recenziju sveučilišnog profesora, članka u knjizi ili stručnom časopisu;
- predavanje na edukacijama za ovlaštenog revizora uključujući i edukacije za stjecanje zvanja ovlašteni revizor.

Ostale aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora su:

- učestvovanje u obliku polaznika ili edukatora na seminaru, radionici, tečajevima i drugim oblicima profesionalnih edukacija internog tipa organiziranih od strane revizorskih društava i drugih društava koje pružaju savjetodavne usluge i edukacijskih organizacija, te sudjelovanje u radnim skupinama za izradu propisa iz područja računovodstva, revizije i sličnih područja koje osniva ministar financija;
- samoedukacija kontinuiranim učenjem pomoću interneta, čitanja profesionalnih publikacija, knjige i časopisi iz relevantnog područja uz odgovarajuće bilješke o tome, godišnje najviše 5 bodova.

Ovlašteni revizor je dužan ažurno evidentirati i dostaviti Ministarstvu financija aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja u obrascu „Evidencija o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenog revizora“, kako slijedi:

- po istjecanju svakog jednogodišnjeg razdoblja, najkasnije 30 dana od dana isteka;
- po istjecanju trogodišnjeg perioda, najkasnije na dan istjecanja tog razdoblja.

Uz navedeni obrazac, ovlašteni revizor mora zadržati pripadajuću dokumentaciju koja dokazuje izvršavanje obveze kontinuiranog profesionalnog usavršavanja minimalno pet godina od održavanja aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja, te učiniti je dostupnom na uvid i Ministarstvu financija.

Organizatori bilo kojih aktivnosti kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora, uključujući i Ministarstvo financija, izdaju polaznicima pisane potvrde u roku od 8 dana od dana provođenja aktivnosti. Potvrde sadrže ukupno ostvarene bodove profesionalnog usavršavanja, kao i bodove po pojedinačnim područjima.¹⁸ Organizatori su obvezni dostaviti Ministarstvu financija listu svih polaznika njihovih programa u roku od 15 dana od dana

¹⁸ Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 11., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).

provođenja, prezentacijske materijale za svaku pojedinačnu temu, te pisani godišnji izvještaj o svim održanim aktivnostima najkasnije do 28. veljače tekuće godine, za prethodnu godinu. Godišnji izvještaj obvezno sadrži sažete rezultate anketa i informacije o primljenim tužbama sudionika i poduzetim mjerama ako ih je bilo. Organizator programa kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora omogućava anonimnu ocjenu kvalitete realiziranih programa s obzirom na:¹⁹

- kvalitet realiziranih programa;
- kvalitet održanih izlaganja i vježbi;
- pravovremenost dobivanja materijala i pisanih prezentacija za polaznike te njihov kvalitet;
- primjerenost organizacijskih uvjeta održanih aktivnosti.

Tablica 2: Način bodovanja stalnog stručnog usavršavanja u Republici Hrvatskoj

<i>Način bodovanja stalnog stručnog usavršavanja u RH</i>	<i>Broj bodova</i>
OSNOVNE AKTIVNOSTI	5
1. Učestvovanje u ulozi polaznika u savjetovanjima, simpozijima, seminarima, radionicama, kongresima i dr. oblicima profesionalnih skupova koje organiziraju MF, HRK, ili dr. organizatori koji imaju suglasnost MF (jednodnevna aktivnost trajanja najmanje 5 sati = 5 bodova)	
2. Učestvovanje u ulozi edukatora u savjetovanjima, simpozijima, seminarima, radionicama, kongresima i dr. oblicima profesionalnih skupova koje organiziraju MF, HRK, ili dr. organizatori koji imaju suglasnost MF (u trajanju 1-2 sata = 3 boda, ponovljena predavanja = 2 boda)	3
3. Učestvovanje u ulozi polaznika u seminarima, simpozijima, radionicama, kongresima i dr. oblicima profesionalnih skupova organiziranih od međunarodne ili inozemne profesionalne organizacije koja je član IFAC-a ili AE (jednodnevna aktivnost trajanja najmanje 5 sati = 6 bodova)	6
4. Učestvovanje u ulozi edukatora u seminarima, simpozijima, radionicama, kongresima i dr. oblicima profesionalnih skupova koje organiziraju međunarodna ili inozemna profesionalna organizacija koja je član IFAC-a ili AE (u trajanju 1-2 sata = 4 boda, ponovljena predavanja = 3 boda)	4
5. Publicirane stručne knjige ili priručnici iz područja računovodstva, revizije i sličnih područja, uz recenziju sveučilišnog profesora	15

¹⁹ Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 12., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).

6. Publicirani članci u knjigama ili stručnim časopisima iz područja računovodstva, revizije i srodnih područja	5
7. Vođenje predavanja na edukacijama za ovlaštene revizore (jedan sat = 2 boda)	2
OSTALE AKTIVNOSTI: 8. Učestvovanje u ulozi polaznika ili edukatora na edukaciji, tečaju, radionici, seminaru i dr. profesionalnim aktivnostima internog tipa, organiziranih od revizorskih društava i drugih konzultantskih društava i edukacijskih organizacija na koje MF ne mora dati suglasnost, te učestvovanje u radnim skupinama prilikom izrade propisa iz računovodstva, revizije i sličnih područja koje osniva ministar financija (jednodnevna aktivnost trajanja najmanje 5 sati = 3 boda)	3
9. Samoedukacije kontinuiranim učenjem pomoću interneta i čitanje profesionalnih publikacija, knjiga i časopisa iz područja revizije i sličnih područja (najviše 5 bodova godišnje)	5

2.4 Uloga Hrvatske revizorske komore

Hrvatska revizorska komora, od 1. siječnja 2018. godine predstavlja samostalnu i neovisnu stručnu organizaciju revizorskih društava, samostalnih revizora, ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika. Obvezno je biti član Komore. Komora predstavlja i pravnu osobu koja ima javne ovlasti utvrđene Zakonom o reviziji Republike Hrvatske, sa sjedištem u Zagrebu. Nadzor rada Komore u području obavljanja javnih ovlasti koje su joj povjerene Zakonom, Ministarstvo Financija provodi u skladu sa Zakonom. Komora izdaje akte koji predstavljaju javne isprave. Od studenog 2010. godine Komora je član Međunarodne organizacije računovođa – IFAC, a od prosinca 2010. godine je član Accountancy Europe – AE, koji je pravni sljedbenik Europske federacije računovođa – FEE).

Prema odredbama novog Zakona o reviziji, od 1. siječnja 2018. godine javne ovlasti i dužnosti Komore su:²⁰

1. prevođenje i prezentiranje Međunarodnih revizijskih standarda (MRS) na hrvatskom jeziku, osim ukoliko su standardi usvojeni od Europske komisije;

²⁰ Hrvatska revizorska komora (2018): Statut, dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_06_58_1204.html).

2. uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija, donositi nacionalne revizijske standarde za obavljanje drugih revizorskih usluga koje nisu obuhvaćene MrevS-ima i ostalim standardima koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC), te davati njihova tumačenja;
3. prevođenje i objavljivanje etičkih standarda za računovodstvenu struku izdanih od Međunarodnog odbora za računovodstvo (IFAC) – Kodeks etike za profesionalne računovođe;
4. određivanje programa revizorskih ispita, te visine naknade polaganja revizorskih ispita i ponovnog polaganja revizorskih ispita, uz suglasnost dobivenu od Ministarstva financija;
5. organiziranje i provođenje revizorskih ispita;
6. određivanje programa posebnih ispita, visine naknade polaganja posebnih ispita uz suglasnost dobivenu od Ministarstva financija;
7. organiziranje i provođenje posebnih ispita;
8. izdavanje potvrda o položenim revizorskim ispitima;
9. promicanje i zaštita interesa svojih članova;
10. voditi računa o ugledu revizorske profesije;
11. donošenje programa profesionalnog osposobljavanja u svrhu polaganja revizorskih ispita, u organizaciji Komore, uz suglasnost dobivenu od Ministarstva financija;
12. organiziranje i provođenje stručnog osposobljavanja za polaganje revizorskog ispita, u organizaciji Komore;
13. donošenje programa kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora koje organizira Komore, koja je dobila suglasnost od Ministarstva financija;
14. organiziranje i provođenje kontinuiranog stručnog usavršavanja ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika, te uspostavljanje raznih oblika stručnih i znanstvenih suradnji s odgovarajućim institucijama i organizacijama;
15. nadgledanje provođenja propisa u području revizije uz izlaganje inicijativa za promjenu propisa, te organiziranje i sudjelovanje u profesionalnim raspravama o promjeni propisa iz oblasti računovodstva i revizije;
16. prezentirati profesionalna mišljenja članovima Komore i drugim osobama na njihov zahtjev;
17. publicirati stručne časopise Komore u elektronskom obliku;
18. nadgledati izdavanja i ukidanja odobrenja za rad ovlaštenom revizoru, revizorskom društvu te samostalnom revizoru, koje izdaje Ministarstvo financija;

19. provođenje evidencije ovlaštenih revizora, revizorskih društava, samostalnih revizora i revizorskih vježbenika;
20. provođenje evidencije položenih revizorskih ispita i posebnih ispita;
21. određivanje stope doprinosa koju Komori plaća revizorsko društvo i samostalni revizor kod ostvarenih poslovnih prihoda od prodaje i visinu naknade članarine koju plaća ovlašteni revizor Komori, uz posjedovanje suglasnosti Ministarstva financija;
22. utvrđivanje vrsta i visina naknada od kojih će se ostvariti ostali prihodi;
23. objavljivanje u Narodnim novinama, te na vlastitoj internet stranici: Statut, Odluku o objavljivanju Međunarodnih revizijskih standarda, Odluku o objavljivanju nacionalnih standarda koje donosi iz područja koja nisu obuhvaćena Međunarodnim revizijskim standardima i ostalim standardima koje donosi Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC), Odluku o objavljivanju etičkih standarda, Odluku o stopi doprinosa i iznosu članarine te iznosu ostalih naknada koje naplaćuje u okviru svoje nadležnosti;
24. objavljivanje na vlastitoj internet stranici općih akata i drugih dokumenata koje donosi u skladu s ovim Statutom;
25. objavljivanje na vlastitoj internet stranici upisnika revizorskih društava, samostalnih revizora, ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika, te zapisnika položenih revizorskih ispita i posebnih ispita;
26. praćenje i proučavanje odnosa i pojava koje su od koristi za uređenja, položaj i rad revizorske struke te za unaprjeđenja revizorske struke i djelatnosti;
27. utvrđivanje plana i programa rada, financijskog plana i godišnjeg izvješća o radu Komore;
28. ispred Suda časti vođenje postupaka za rješavanje spora koji nastane između člana Komore i Komore u vezi povrede obveza prema Komori, te sporova protiv određenog člana Komore zbog narušavanja ugleda revizorske profesije po prijavi člana Komore, tijela Komore ili druge osobe;
29. suradnja s Ministarstvom financija u njegovoj ovlasti, razmjenjivanje informacija koje se odnose na revizorsku struku i djelatnost, te suradnja u vezi načina i oblika razmjene podataka upisanih u javnim registrima Ministarstva financija;
30. suradnja s relevantnim profesionalnim organizacijama iz drugih država članica i iz trećih zemalja.

Ovlašteni revizor, samostalni ovlašteni revizor, revizorsko društvo i revizorski vježbenik su obvezni učlaniti se u Komoru. Članovi se upišu u upisnike koje provodi Komora, te ostvare pravo i obvezu u skladu sa Zakonom i Statutom. U Komori se prestaje biti članom u slučaju da se odobrenje za rad ukine ovlaštenom revizoru, samostalnom revizoru ili revizorskom društvu rješenjem Ministarstva financija, a revizorski vježbenik nakon isteka perioda od 5 godina u kojem je kao pojedinac imao svojstvo revizorskog vježbenika. Samostalni revizor kao i revizorsko društvo plaća doprinos Komori, a ovlašteni revizor samo članarinu. Stopa doprinosa i visina članarine određuju se Odlukom o stopi doprinosa i iznosu članarine Hrvatskoj revizorskoj komori.

Od 2018. godine Komora nije nadležna za nadziranje i provjeravanje kvalitete rada revizorskog društava i ovlaštenog revizora, što postaje dužnost Ministarstva financija.

2.5 Nadzor nad radom ovlaštenih revizora i uloga Ministarstva financija

U Republici Hrvatskoj nadležno tijelo odgovorno za nadziranje rada ovlaštenog revizora, samostalnog revizora i revizorskog društava je **Ministarstvo financija**.

Ministarstvo financija ima ovlast:²¹

- provođenje nadzora i drugih postupaka nad revizorskim društvima, ovlaštenim revizorima i ostalim subjektima nadzora, kao i izricati nadzorne mjere i poduzimati odgovarajuće mjere u svrhu uklanjanja potvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti;
- izdavanje i ukidanje odobrenja za rad ovlaštenom revizoru i revizorskom društvu kao i druga odobrenja, potporu i registraciju;
- vođenje registara i drugih evidencija sukladno odredbama Zakona o reviziji i Uredbe (EU) br. 734/2014, te izdavanja potvrda;
- određivanja programa osposobljenosti;
- organiziranja i provođenja ispita osposobljenosti;
- sudjelovanja u procesima Europske komisije u vezi prihvaćanja Međunarodnih revizijskih standarda;

²¹ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 68., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

- obavljanja drugih poslova sukladno odredbom Zakona o reviziji i Uredbom (EU) br. 537/2014 i drugih propisa.

Nadziranje ovlaštenog revizora i revizorskog društava se realizira analizom i procjenom rizika kojima su bili ili je moguće da budu izloženi revizori i revizorska društva prilikom obavljanja revizorskih usluga te rizika kojima su bili ili je moguće da budu izloženi subjekti koji su revidirani.²² Nadziranje ovlaštenog revizora i revizorskog društva se prakticira minimalno jednom u tri godine kada su u pitanju ovlašteni revizori i revizorska društva koja provode zakonske revizije subjektima od javnog interesa, odnosno minimalno jednom u šest godina kada su u pitanju ovlašteni revizori i revizorska društva koja provode zakonske revizije drugih subjekata.

Ministarstvo financija vodi sljedeće registre u koje upisuje one kojima je izdalo odobrenje za rad, kao i revizorske vježbenike ako ispunjavaju uvjete:²³

- registre revizorskih društava;
- registre samostalnih revizora;
- registre ovlaštenih revizora;
- registre revizorskih vježbenika;
- registre revizorskih društava i registre ovlaštenih revizora iz drugih država članica;
- registre ovlaštenih revizora iz trećih zemalja;
- registre subjekata za obavljanje revizije u trećoj zemlji i registre revizora u trećoj zemlji.

Registri se provode u elektronskom obliku, na hrvatskom su jeziku i raspoloživi su na internet stranici Ministarstva financija koja se redovno ažurira. Podaci iz registra su dostupni javnosti bez ograničenja i bez naplate.²⁴

Registar *revizorskih društava* i registar *samostalnih revizora* treba da sadrži:²⁵

- tvrtke odnosno imena i prezimena samostalnih revizora, adrese, OIB-e i registarske brojeve;
- pravni oblik;
- podatke za kontakt i osobe zadužene za kontakt, kao i adrese internetskih stranica;

²² Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 76., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

²³ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 34., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

²⁴ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 35., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

²⁵ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 36., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

- imena i prezimena, registarske brojeve svih ovlaštenih revizora zaposlenih u revizorskom društvu, odnosno kod samostalnog revizora, ili povezanih s njim u smislu partnerstva ili nekog drugog načina;
- adrese svih ureda;
- ime i poslovnu adresu svih dioničara, odnosno sudionika;
- ime i poslovnu adresu svih sudionika uprave odnosno upravnog odbora;
- sudjelovanje u mreži, imena i adrese sudionika i povezanih društava ili nagovještaj gdje se mogu pronaći relevantne i dostupne javnosti informacije;
- svake druge registracije revizorskih društava kod nadležnih tijela ostalih država članica i kao revizorskih subjekata kod nadležnih tijela u trećim zemljama, uključujući naziv nadležnog tijela za registraciju i broj registracije;
- registraciju revizorskog društva ako je raspoloživa;
- nazive i adrese nadležnih tijela ostalih država članica koje su odgovorne za prihvaćanje, registriranje te nadziranje osiguranja kvalitete rada i nadzor ovlaštenog revizora i revizorskog društva.

Ministarstvo financija, po službenoj dužnosti, iz odgovarajućeg registra briše osobe kojima su rješenja o odobrenju za rad ili o registraciji ukinuta.²⁶

Subjekti pod nadzorom su:²⁷

1. Ovlašteni revizori;
2. Samostalni revizori;
3. Revizorska društva;
4. Ovlašteni revizori i revizorska društva iz ostalih država članica koji su odobreni i registrirani od Ministarstva financija, u vidu nadziranja osiguranja kvalitete rada provedenih zakonskih revizija u RH;
5. Ovlašteni revizori i revizorska društva iz ostalih država članica koji su odobreni i registrirani od Ministarstva financija, prilikom izdavanja revizorskih izvještaja koja se tiču godišnjih financijskih i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja;
6. Revizori i ostali subjekti koji obavljaju reviziju u trećoj zemlji, registrirani od strane Ministarstva financija, prilikom izlaganja revizorskih izvještaja koja se odnose na godišnje financijske i godišnje konsolidirane financijske izvještaje;

²⁶ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 39., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

²⁷ Ministarstvo financija RH: Nadzor, dostupno na: (<https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/441>).

7. Subjekti od javnog interesa sa sjedištem u RH, u vidu njihovih obveza po Zakonu i Uredbi (EU) br. 537/2014.

Ministarstvo financija je u obvezi da objavi cjelokupni rezultat nadziranja ovlaštenog revizora, revizorskog društava, te poduzetih mjera za nadzorni proces u trajajnu od jedne godine, najkasnije 4 mjeseca nakon isteka tog procesa na vlastitoj internet stranici.²⁸

3. REGULATORNI OKVIR PROCESA LICENCIRANJA REVIZORA U OSTALIM ODABRANIM ZEMLJAMA

3.1 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Bosni i Hercegovini

Bosna i Hercegovina je složena država. Podijeljena je na dva entiteta: Federaciju BiH i Republiku Srpsku, te Distrikt Brčko. Složeno ustavno uređenje ima za posljedicu različitosti u revizijskoj profesiji između različitih ustavnih jedinica unutar Bosne i Hercegovine.

Računovodstveni standardi, revizijski standardi i načela profesionalne etike koja se primjenjuju na čitavoj teritoriji Bosne i Hercegovine su:²⁹

- međunarodni računovodstveni standardi (IAS), odnosno međunarodni standardi financijskog izvještavanja (IFRS);
- upute, obrazloženja i preporuke koje donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB);
- međunarodni standardi revizije (ISA);
- upute, obrazloženja i preporuke koje donosi Međunarodna federacija računovođa (IFAC).

Komisija za računovodstvo i reviziju BiH je neovisno, stručno tijelo koje je utemeljeno na osnovu Zakona o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“, broj

²⁸ Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 92., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

²⁹ Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 2., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).

42/04). Komisija predstavlja pravno lice osnovano od strane profesionalnih tijela iz oba entiteta i Savjeta ministara BiH.³⁰

Odgovornost Komisije se sastoji od:³¹

- zakonitog provođenja ispita;
- donošenja Poslovnika o radu Komisije;
- pripreme poziva kandidatima;
- vođenja evidencije o prijavljenim kandidatima i provjere formalne ispravnosti prijave;
- organizacije i koordinacije logistike za polaganje ispita;
- izrade ispitnih pitanja;
- provođenja polaganja ispita;
- vršenja pregleda i ocjenjivanje ispitnih testova;
- izrade zapisnika o provedenom postupku te ostvarenim rezultatima.³²

Dužnosti koje izvršava Komisija su:³³

- prevođenje i objavljivanje standarda, smjernica, obrazloženja, detaljnijih uputa i načela profesionalne etike;
- utvrđivanje kriterija i donošenje jedinstvenog programa kvalifikacije, obučavanja, testiranja, certificiranja i licenciranja za računovodstvenu profesiju koji je u cijelosti usklađen sa smjernicama i standardima IFAC-a, i koji se primjenjuju na čitavom području BiH, te nadgledanje njegovog provođenja u entitetima i Distriktu;
- nadgledanje provođenja jedinstvenog programa obučavanja za stjecanje kvalifikacija za računovodstvenu profesiju i u suradnji sa stručnim tijelima i provodiocima obučavanja, izdaje obvezne upute potrebne za pravilnu i jednoobraznu primjenu tog programa na čitavom području BiH;

³⁰ Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2005), dostupno na: (<https://www.komisija-rbih.org/srr/hr/akti/statut-komisije-sa-usvojenim-dopunama>).

³¹ Pravilnik o uslovima za obavljanje interne revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH (<http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/CHJ/Pravilnik%20o%20uslovima%20za%20obavljanje%20poslova%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20Federaciji.pdf>).

³² Pravilnik o uslovima za obavljanje interne revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH (<http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/CHJ/Pravilnik%20o%20uslovima%20za%20obavljanje%20poslova%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20Federaciji.pdf>).

³³ Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 3., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).

- uspostavljanje jedinstvenog programa za testiranje kandidata za računovodstvenu profesiju i provođenje tog programa na čitavom području BiH;
- nadgledanje certifikacije koju provodi profesionalno tijelo, u smislu ispunjavanja uvjeta u vidu prethodne obuke, položenog ispita, stručnoj spremi te radnog iskustva koji su jedinstveni na čitavom području BiH;
- nadgleda certifikaciju i licenciranje članova računovodstvene profesije;
- provođenje redovnih sastanaka u svrhu kontroliranja primjenjivanja standarda, provođenja jedinstvenog programa za stjecanje kvalifikacija te ostalih pratećih pitanja.

Profesionalna tijela su stručna, nevladina, dobrovoljna udruženja u Bosni i Hercegovini, koja su priznata kao profesionalne računovodstvene organizacije dobrog ugleda.

Profesionalna tijela u BiH su dužna:³⁴

- surađivati s Komisijom u vezi svih pitanja utvrđenih zakonom;
- provoditi jedinstven program za stjecanje kvalifikacije, certifikata i licence za računovodstvenu profesiju na području BiH.

Za priznavanje ili ne priznavanje udruženja kao profesionalnog tijela je odgovorna **Komisija**. Nezakonita je etnička, ili bilo koja druga diskriminacija po osnovi zemljopisnog porijekla udruženja, računovođe ili revizora kao pojedinca od strane Komisije.

Za računovodstvenu profesiju u Bosni i Hercegovini se koristi jedinstven Program za postizanje kvalifikacija i obuka na nivou BiH, na identičan način i pod identičnim uvjetima za čitavu teritoriju BiH. Kontinuirana profesionalna edukacija je uključena u Program sukladno uputama koje propisuje Komisija, a obavlja ih profesionalno tijelo. Različitosti između entiteta i Distrikta u vidu testiranja nisu dozvoljene.³⁵ Svim osobama koje posjeduju važeće zvanje stečeno u BiH, ono se priznaje na čitavom području BiH bez posebnih zahtjeva, odnosno nije zakonito od ovlaštenog organa koji provodi licenciranje u jednom od entiteta ili Distriktu da odbije izdati licencu pravilno certificiranom kandidatu iz razloga što kandidat ili njegova profesionalna kvalifikacija dolazi iz drugog entiteta ili Distrikta.³⁶

³⁴ Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 11., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).

³⁵ Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 7., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).

³⁶ Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 9., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).

Ispit je u pisanom obliku i provodi se na hrvatskom/bosanskom jeziku od strane Saveza računovođa, revizora i financijskih djelatnika FBiH, odnosno na srpskom jeziku od strane Saveza računovođa i revizora RS.³⁷ Prilikom ocjenjivanja ispita ne smije postojati bilo kakva mogućnost utvrđivanja identiteta kandidata čiji ispit se ocjenjuje, niti informacija o tome je li dotični kandidat prvi put polaže ispit, niti bilo kakvi drugi detalji u pogledu prethodnih doticaja kandidata s entitetskim Savezima.

Testiranje kandidata za zvanje certificirani računovodstveni tehničar, certificirani računovođa i ovlaštenu revizora vrši Komisija.

Certificiranje odnosno izdavanje certifikata za certificiranog računovodstvenog tehničara i certificiranog računovođu provodi profesionalno tijelo uz nadziranje od strane Komisije, a izdavanje certifikata za ovlaštenog revizora provodi Komisija.

Licenciranje certificiranih računovodstvenih tehničara i certificiranih računovođa vrše profesionalna tijela, a ovlaštenog revizora vrše entiteti i Distrikt.³⁸

3.1.1 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Federaciji Bosne i Hercegovine

Savez računovođa, revizora i financijskih djelatnika Federacije BiH je nevladino, neprofitno, stručno udruženje certificiranih računovodstvenih tehničara, certificiranih računovođa, ovlaštenih revizora, ovlaštenih procjenitelja te ostalih knjigovodstvenih, računovodstvenih, revizijskih, financijskih djelatnika i drugih srodnih zanimanja u Federaciji Bosne i Hercegovine.

SRRiF-FBiH 16. prosinca 2015. godine je postao punopravni član Federacije Europskih računovođa FEE/AE. 16. studenog 2016. godine je postao i punopravni član Međunarodne federacije računovođa IFAC. 14 prosinca 2021. godine Savez postaje institucionalni član

³⁷ Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2020.): Odluka o kriterijima i procedurama polaganja ispita za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji u BiH, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/profesionalna_regulativa/Odluka-o-kriterijima-i-procedurama-polaganja-ispita_srp.pdf)

³⁸ Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 5., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).

Vijeća za međunarodne standarde procjene IVSC, što predstavlja globalnu organizaciju s preko 170 članica.

Osnovni zadaci SRRiF-FBiH su:³⁹

- prijevod, objava i podizanje svijesti o bitnosti implementiranja standarda te popratnih priručnika, pojašnjenja i smjernica IFAC-a, IASB-a i drugih nadležnih tijela;
- osigurati stručnu obuku, testiranje i certificiranje svakog člana te licenciranje u skladu sa standardima i propisima nadležnih tijela međunarodnih organizacija i drugih tijela u ovoj oblasti;
- osigurati kontinuirani stručni razvoj profesionalnih računovođa;
- provoditi ostale aktivnosti i nadležnosti profesionalnog računovodstvenog tijela.

Komora je samostalna, neovisna stručna organizacija licenciranih ovlaštenih revizora i revizorskih društava koja posluju na području Federacije BiH. Komora ima status pravnog lica s javnim pravima, obvezama, ovlaštenjima i odgovornostima utvrđenim Zakonom o računovodstvu i reviziji Federacije BiH („Službene novine Federacije BiH“ br. 83/09). Podvrgnuta je javnom nadzoru od strane Odbora za javni nadzor u skladu sa Zakonom. Članstvo u Komori je obvezno za revizorska društva i licencirane ovlaštene revizore.

Nadležnosti **Komore** su:⁴⁰

- vođenje Registra članova Komore;
- utvrđivanje visine članarine za članove Komore;
- utvrđivanje iznosa naknade upisa u registre Komore, za uvjerenje i potvrdu o evidenciji koju provodi, te ostalih naknada propisanih općim aktima;
- donošenje godišnjeg plana za provjeru kvalitete rada revizorskog društva i licenciranog ovlaštenog revizora;
- donošenje metodologije za provjeru kvalitete rada revizorskog društva i licenciranog ovlaštenog revizora;
- propisivanje minimuma radne dokumentacije koja čini sadržaj metodologije;
- obavljanje kontrole kvalitete rada licenciranih ovlaštenih revizora i revizorskih društava;

³⁹ Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika FBiH, dostupno na: (<https://www.srr-fbih.org/o-nama>).

⁴⁰ Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 89., dostupno na: ([https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%20u%20v%20o%20d%20s%20t%20v%20u%20i%20r%20e%20v%20i%20z%20i%20j%20i%20F%20B%20i%20H%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%20u%20v%20o%20d%20s%20t%20v%20u%20i%20r%20e%20v%20i%20z%20i%20j%20i%20F%20B%20i%20H%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf)).

- vršenje uvida u izvještaj, ugovor i naknadu završenih revizija, ocjena sistema unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava, provjera vlasničkih i upravljačkih struktura, nadziranje zapošljavanja ovlaštenih revizora i provjere drugih područja sukladno odredbama Zakona o računovodstvu i reviziji FBiH;
- organiziranje profesionalnog usavršavanja licenciranog ovlaštenog revizora.

Propisi iz područja računovodstva i revizije koji se upotrebljavaju u Federaciji BiH potiču iz:⁴¹

- međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS);
- međunarodnih standarda finansijskih izvještavanja (MSFI);
- međunarodnih standarda finansijskih izvještavanja za mala i srednja poduzeća (MSFI za MSP);
- međunarodnih standarda revizije (MSR);
- međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS);
- konceptualnog okvira za finansijska izvještavanja;
- kodeksa etike za profesionalne računovođe, i pratećih uputstva, smjernica i objašnjenja.

U Federaciji BiH u području računovodstva i revizije postoje zvanja:

- certificirani računovodstveni tehničar;
- certificirani računovođa;
- ovlašteni revizor.

Testiranje kandidata za prethodno navedena zvanja se vrši uz posredstvo profesionalnih tijela na osnovi *jedinstvenog programa* za Federaciju, Republiku Srpsku i Brčko Distrikt, u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine.

U Federaciji BiH certifikat za ovlaštenog revizora izdaje Ministarstvo Financija FBiH, nakon položenog revizorskog ispita i ispunjenja potrebnih uvjeta. Na osnovi izdanog certifikata za zvanje ovlašteni revizor, profesionalna tijela upisuju ovlaštene revizore u registre ovlaštenih revizora. Ovlašteni revizor u FBiH može biti državljanin Bosne i Hercegovine, a može biti i strani državljanin kojem je profesionalno tijelo nostrificiralo stranu ispravu koja potvrđuje zvanje ovlaštenog revizora. Nakon dobivanja certifikata za ovlaštenog revizora, osoba ima obvezu stalnog stručnog usavršavanja. Ovlašteni revizor je obavezan osigurati stalno

⁴¹ Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 2., dostupno na: ([https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20računovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20računovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf)).

profesionalno usavršavanje, s minimalnom satnicom utvrđenom Zakonom o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine u posljednje tri godine od podnošenja zahtjeva za izdavanje licence, s minimalno 50% navedene satnice provedene na usavršavanju u području revizije.

Svaki oblik revizije u Federaciji BiH obavlja revizorsko društvo koje posjeduje važeću licencu za provođenje poslova revizije izdane od strane Ministarstva. Revizije finansijskih izvještaja provode osobe koje su stekle stručno zvanje ovlaštene revizor, koje raspolažu s važećom licencom i koje su zaposlene ili angažirane od revizorskog društva.

Osnivač revizorskog društva podnosi Ministarstvu zahtjev za izdavanje **licence** za rad, te uz njega još prilaže:⁴²

- odluku o osnivanju;
- statut društva;
- interne akte kojima je uređena metodologija obavljanja revizorskih usluga;
- podatke o osnivaču ili osnivačima društva;
- podatke o osobi ili osobama koje kod revizorskog društva imaju zasnovan radni odnos, te dokaze o zapošljavanju licenciranih ovlaštenih revizora uz važeću licencu na neodređen vremenski period s punim radnim vremenom;
- podatke o ostalim revizorima koje je revizorsko društvo angažiralo;
- akt o registraciji društva za provođenje revizije od nadležnog suda;
- potvrdu da ne postoje neplaćene obveze po osnovi poreza i doprinosa, od nadležnog poreznog organa;
- potvrdu o članstvu te isplaćenim obveznim naknadama Komori.

Ministarstvo rješava zahtjev u periodu od 30 dana od dana zaprimanja potpunog zahtjeva. Ministarstvo vodi Registre licenciranih ovlaštenih revizora kojima je izdana licenca za obavljanje revizije i potpisivanje revizorskog izvještaja.

Internim revizorom za javni sektor u Federaciji BiH se smatra lice kojem je Federalno ministarstvo financija izdalo certifikat za zvanje „interni revizor za javni sektor u Federaciji BiH“. Za organiziranje i provođenje polaganja ispita za internog revizora za javni sektor u Federaciji BiH je nadležno Federalno ministarstvo financija.

⁴² Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 59., dostupno na: ([https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20računovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20računovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf)).

Posebni uvjeti za postavljanje službenika za rad na poslovima interne revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH su propisani Zakonom o državnoj službi u Federaciji BiH, a to su:

- VSS – VII stupanj stručne spreme, odnosno visoko obrazovanje I ciklusa Bolonjskog sistema studiranja vrednovanja s 240 ECTS bodova, ili II i III ciklusa Bolonjskog sistema studiranja ekonomskog ili pravnog smjera;
- za posao rukovodioca jedinice interne revizije najmanje pet godina praktičnog iskustva u struci nakon dobivanja diplome, od kojih najmanje tri godine radnog iskustva na poslovima u:
 1. području revizije;
 2. području interne revizije;
 3. području budžetiranja u javnom sektoru;
 4. vezi sa trezorskim poslovanjem ili finansijsko – računovodstvenim poslovima, a za posao internog revizora minimalno tri godine radnog iskustva u struci;
- certifikat internog revizora za javni sektor u Federaciji BiH izdan od Federalnog ministarstva financija;
- poznavanje rada na računalu;
- poznavanje engleskog jezika;
- osoba nije u sukobu interesa u pogledu odredi člana 12. Zakona.

Na internet stranici Federalnog Ministarstva Financija se objavljuje „Javni poziv za polaganje ispita u svrhu stjecanja certifikata internog revizora za javni sektor u Federaciji Bosne i Hercegovine“, te se isti objavljuje i u dva dnevna lista koja se distribuiraju na području Federacije.

U njemu su navedeni **uvjeti za stjecanje certifikata** za zainteresirane kandidate;

- posjedovanje visoke stručne spreme (VII stupanj), odnosno završenog visokog obrazovanja I ciklusa Bolonjskog sistema studiranja vrednovanja s 240 ECTS bodova, ili II i III ciklusa Bolonjskog sistema studiranja;
- nakon stjecanja diplome minimalno tri godine praktičnog iskustva u struci.

Na stranici kandidati trebaju preuzeti i popuniti Obrazac za prijavu uz koju je potrebno priložiti i sljedeće dokumente najkasnije do datuma navedenog na Javnom pozivu;

- ovjerena kopija diplome;

- potvrda o praktičnom iskustvu u struci nakon dobivanja diplome, original ili ovjerenu kopiju;
- dokaz o uplaćenju naknadi za polaganje ispita budžetu Federacije.

Kandidati koji dostave popunjenu prijavu u roku utvrđenom u pozivu, mogu pristupiti polaganju ispita.

Program polaganja ispita sastoji se od pet obveznih modula:

1. regulatornog okvira za računovodstvo i financije budžetskih korisnika u Federaciji (20 pitanja);
2. regulatornog okvira za internu reviziju u javnom sektoru u Federaciji (10 pitanja);
3. osnova financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru (10 pitanja);
4. metodologije rada interne revizije u javnom sektoru (30 pitanja);
5. upravljanja internom revizijom u javnom sektoru. (10 pitanja).

Ispit za stjecanje certifikata provodi se u pismenom obliku, gdje se omogućava provjera osposobljenosti kandidata za praktičnu primjenu propisa iz modula koji su sastavni dio Programa. Pismeni ispit polaže se pred Komisijom, traje 120 minuta za prvi nivo certifikacije (zvanje certificirani računovodstveni tehničar), i 180 minuta za drugi i treći nivo certifikacije (zvanje certificirani računovođa i ovlašteni revizor), te se sastoji od 80 pitanja s tri ponuđena odgovora. Kandidat zaokružuje jedan točan odgovor. Pismeni ispit se smatra položenim ako kandidat odgovori točno na najmanje 60% pitanja iz svakog područja/modula. Kandidat smije polagati najviše četiri ispita u jednom ispitnom roku. Broj ponovljenih polaganja ispita kandidatu koji ne položi prvi put se ne ograničava, kao niti ukupno vrijeme koje je kandidatu potrebno da položi sve ispite.

Odmah nakon provođenja pismenog ispita, Komisija pristupa ocjenjivanju kandidata, te se pravi Zapisnik o polaganju ispita, koji obvezno sadrži: datum i mjesto održavanja ispita, ispitna pitanja, ime i prezime kandidata, uspješnost kandidata u svakom pojedinačnom modulu, i stav Komisije. Rezultate ispita Ministarstvo objavljuje na internet stranici Ministarstva i pismeno obavještava kandidate u roku od 7 dana od održavanja ispita. Kandidati imaju pravo podnošenja prigovora u roku od 15 dana od prijema obavijesti. Ministarstvo organizira dodjelu certifikata gdje izdaje Certifikat o stečenom zvanju "Interni revizor za javni sektor" kandidatima koji su položili ispit, u periodu od 60 dana od objavljivanja rezultata pismenog ispita. Ministar potpisuje certifikat o stečenom zvanju. Evidenciju izdanih certifikata Ministarstvo vodi u registru, gdje se unose svi relevantni podaci o internim revizorima za javni sektor.

Osobi koja je certifikat i licencu stekla u Republici Srpskoj ili Brčko Distriktu, uz uvjet da su entitet i distrikt usvojili zakone i regulative kojima se osigurava priznavanje certifikata i licenci izdanih u Federaciji, biti će priznato postignuto zvanje i u Federaciji, te se od nje neće zahtijevati nostrifikacija.⁴³

Osobe koje su certifikat i licencu stekle izvan Bosne i Hercegovine, mogu zatražiti nostrifikaciju stečenih zvanja i kvalifikacija, nakon prilaganja dokaza o ispunjavanju MFR-ovih uvjeta educiranja u zemlji u kojoj je stečena kvalifikacija, u vidu stručne spreme, praktičnog iskustva te poznavanja propisa i poreznih sistema u Federaciji i Bosni i Hercegovini.⁴⁴

Kontinuiranu profesionalnu edukaciju provode zakonom ovlaštena profesionalna tijela, a od profesionalnih računovođa, revizora i drugih srodnih djelatnosti se zahtijeva:⁴⁵

- da tijekom svakog trogodišnjeg pomjerajućeg perioda ostvare najmanje 120, odnosno godišnje 40 sati ili ekvivalentnih obrazovnih jedinica, relevantnim aktivnostima za stručno usavršavanje od kojih bi minimalno 1/2 bila slušana na stručnim predavanjima;
- da se aktivnost relevantna za profesionalno usavršavanje verificira i evidentira kod profesionalnog tijela;
- da profesionalna tijela na osnovu tih verifikacija i evidencija izdaju licence za rad za sljedeću godinu.

Tablica 3: Naknade u Federaciji Bosne i Hercegovine

<i>Redni br.</i>	<i>Vrsta usluge</i>	<i>Cijena usluge</i>
1.	Naknada za polaganje ispita	1.000 KM (511,3 €)
2.	Naknada za ponovno polaganje ispita	400 KM (204,52 €)
3.	Naknada polaganja jednog predmeta	200 KM (102,26 €)
4.	Članarina u Savezu računovođa, revizora i financijskih djelatnika FBiH	50 KM (25,56 €)

⁴³ Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 122., dostupno na: ([https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20računovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20računovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf)).

⁴⁴ Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 123., dostupno na: ([https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20računovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20računovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf)).

⁴⁵ Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2009): Uputstvo o osnovama i kriterijima kontinuirane profesionalne edukacije u BiH, dostupno na: (https://www.komisija-rrbih.org/srr/wp-content/uploads/2017/12/HR_UPUTSTVO-O-KPE_pročišćeni-tekst.pdf).

5.	Članarina u Komori FBiH za ovlaštenog revizora (godišnja)	100 KM (51,13 €)
6.	Članarina u Komori FBiH za revizorsko društvo (godišnja)	300 KM (153,39 €)
7.	Jednokratna naknada upisa u registre koje vodi Komora, za ovlaštenog revizora	100 KM (51,13 €)
8.	Jednokratna naknada upisa u registre koje vodi Komora, za revizorsko društvo	500 (255,65 €)

Izvori:

- Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH, dostupno na: (<https://www.srr-fbih.org/>).
- Revizorska komora FBiH (2012): Odluka o stopi doprinosa, iznosu članarina i naknada revizorskoj komori FBiH, dostupno na: (https://www.rkfbih.ba/upload/file/aktualnosti/Odluka_o_stopi_doprinosu_iznosu_clanarina_i_naknada_Revizorskoj_komori_FBiH.pdf).

3.1.2 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Republici Srpskoj

U Republici Srpskoj certifikat za ovlaštenog internog revizora izdaje **Savez računovođa i revizora Republike Srpske** sukladno Zakonu o računovodstvu i reviziji Republike Srpske.

Savez računovođa i revizora Republike Srpske osnovan je 28. listopada 1996. godine kao profesionalna, nevladina organizacija sa sjedištem u Banja Luci, koju čini 11 dobrovoljno udruženih Društava u Republici Srpskoj. Krajem 2004. godine Savez postaje pridruženi član IFAC-a (International Federation of Accountants), što predstavlja početak pristupanja globalnoj zajednici profesionalaca iz područja računovodstva i revizije. 2010. godine Savez postaje punopravni član Međunarodne federacije računovođa (IFAC), što predstavlja najveće međunarodno priznavanje Saveza te njegovo prihvaćanje kao ravnopravnog globalnog partnera, a od 2015. godine Savez je punopravno članstvo Europske federacije računovođa. Savez računovođa i revizora Republike Srpske je prva i jedina organizacija iz BiH koja je primljena u punopravno članstvo IFAC-a.⁴⁶

Savez izdaje certifikate za sljedeća zvanja:

⁴⁶ Savez računovođa i revizora Republike Srpske, dostupno na: (<http://www.srrrs.org/?strana=onama&jezik=lat>).

- certificirani računovodstveni tehničar;
- certificirani računovođa;
- ovlašteni revizor.

Komisija za računovodstvo i reviziju Bosne i Hercegovine donosi odluku o organiziranju ispitnih rokova za sve nivoe zvanja u računovodstvenoj profesiji za 14 predmeta, koji se održavaju u Banja Luci, Sarajevu i Mostaru. Odluka se objavljuje na internet stranicama Komisije i entitetskih Saveza. Entiteski Savezi potom preuzimaju odgovarajuće mjere i donose odgovarajuće akte za provođenje ispitnih rokova.⁴⁷

Ispiti se održavaju dva puta u jednoj godini, u mjesecu svibnju i studenom, u tjednu koji započinje drugim ponedjeljkom u mjesecu. Precizniji raspored provođenja ispita za svaku godinu objavljuje Komisija i entitetski Savezi na vlastitim internet stranicama najkasnije do kraja veljače svake godine. Ispiti počinju i završavaju na isti dan i u isto vrijeme u cijeloj Bosni i Hercegovini.⁴⁸

Ovlašteni revizor je najviše zvanje računovodstvene profesije u Republici Srpskoj, a uvjeti za stjecanje navedenog zvanja su:

- završen preddiplomski ili diplomski studij;
- zvanje certificirani računovođa, uz minimalno tri godine radnog iskustva u navedenom zvanju, te položenih ispita koji su predviđeni za to zvanje;
- minimalno tri godine praktičnog iskustva u privrednom društvu za reviziju, te sudjelovanje u minimalno dvije revizije godišnje (uvjerenje o dotičnim činjenicama izdaju revizorska društva kod kojih su osobe stekle radna iskustva).

Ukoliko zainteresirani kandidati zadovoljavaju sve propisane uvjete, potpisuju izjavu da prihvaćaju obvezu poštivanja Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe i obvezu kontinuiranog stručnog usavršavanja predviđenog za ovo zvanje. Osim znanja i iskustava potrebnih za certificiranog računovođu, ovlašteni revizor mora imati i dodatna aktualizirana

⁴⁷ Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2022): Odluka o organiziranju ispitnih rokova, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/aktuelnosti/2022/4.Odluka_o_organizovanju_ispitnih_rokova_2022_srp.pdf).

⁴⁸ Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2020): Odluka o kriterijima i procedurama polaganja ispita za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji BiH, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/profesionalna_regulativa/Odluka-o-kriterijima-i-procedurama-polaganja-ispita_srp.pdf).

znanja o MSFI i Međunarodnim standardima revizije, te tehnikama revizije finansijskih izvještaja.⁴⁹

Predmeti koji su obuhvaćeni programom za polaganje profesionalnih stručnih ispita koji su predviđeni za stjecanje zvanja ovlašteni revizor su:

1. napredno upravljačko računovodstvo;
2. napredna revizija;
3. napredno finansijsko izvještavanje;
4. napredni finansijski menadžment;
5. strateški menadžment.

Visinu naknade za polaganje ispita za stjecanje profesionalnih zahtjeva utvrđuje Komisija za računovodstvo i reviziju Bosne i Hercegovine. Kandidat koji želi da polaže ispite, mora se registrirati kao kandidat kod Saveza najmanje četiri mjeseca prije sljedećeg ispitnog roka.⁵⁰

Na osobni pisani zahtjev, osobe koje su ostvarile doktorat nauke iz područja računovodstvo, revizija i poslovne financije, ispunjavaju ostale uvjete, te koje su objavile minimalno 3 rada iz područja teorije i prakse računovodstva u časopisima koji su priznati od Komisije, ili koja imaju minimalno tri godine praktičnog iskustva u univerzitetskoj nastavi u ulozi predavača na predmetima revizija finansijskih izvještaja, računovodstvo ili poslovne financije, priznaje im se zvanje – ovlašteni revizor.⁵¹

Osobe koje imaju zvanje magistra ekonomskih nauka iz područja računovodstvo, revizija i poslovne financije, te koje su objavile minimalno 1 rad iz područja teorije i prakse računovodstva u časopisima koji su priznati od Komisije, mogu biti oslobođene od polaganja određenih ispita, osim predmeta „napredna revizija“. Jedan od uvjeta je da tijekom II ciklusa studija, odnosno diplomskog studija, imaju položeno minimalno 50 ECTS bodova iz predmeta

⁴⁹ Savez računovođa i revizora RS (2016): Pravilnik o uslovima, načinu i naknadama za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji RS, dostupno na: (http://www.srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_uslovima_za_sticanje_zvanja.pdf).

⁵⁰ Savez računovođa i revizora RS (2016): Pravilnik o instruktivnoj nastavi i testiranju-ispitima, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_instruktivnoj_nastavi_i_testiranju-ispitima.pdf).

⁵¹ Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2019): Odluka o uslovima za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji u BiH, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/profesionalna_regulativa/Odluka_o_uslovima_za_sticanje_zvanja_u_racunovodstvenoj_profesiji_primjena_01_01_2020.pdf).

s područja računovodstva i poslovnih financija, koji sadržajno odgovaraju predmetima za stjecanje zvanja ovlaštenu revizor.⁵²

Kandidatu koji je položio ispite, te ispunio ostale propisane uvjete u skladu s Pravilnikom o uvjetima, načinima i naknadi za postizanje zvanja u računovodstvenoj profesiji Republike Srpske, i tim stekao profesionalno – stručno zvanje, izdaje se certifikat uz:

- prethodno potpisanu svečanu izjavu od strane kandidata, kojom prihvata da će u svom budućem radu profesionalno primjenjivati stručna znanja i etičke norme definirane Kodeksom etike za profesionalne računovodstvene eksperte;
- dokaz da je podmirio obveze po osnovu članstva u Savezu.

Kandidat može zatražiti uvid i posebno provjeravanje svog ispita od ispitnog tima u roku od sedam dana od objave rezultata, ali je dužan platiti naknadu čiju visinu određuje Komisija za računovodstvo i reviziju Bosne i Hercegovine.

Certifikat je javna isprava kojom se potvrđuje da je osoba postigla odgovarajuće profesionalno zvanje, odnosno da ima završenu odgovarajuću školu, ostvareno određeno praktično iskustvo, te da je položila stručni ispit kojim se provjeraju teorijska i praktična znanja za izradu financijskih izvještaja, vođenje poslovnih knjiga ili obavljanje revizije financijskih izvještaja.

Certifikat izdaje Savez računovođa i revizora Republike Srpske svojim članovima, uz stalnu superviziju Komisije za računovodstvo i reviziju Bosne i Hercegovine, dok *licencu* za certificiranog računovodstvenog tehničara i certificiranog računovođu izdaje također Savez, a za ovlaštenog revizora licencu izdaje Ministarstvo financija Republike Srpske.⁵³

Certifikat sadrži:

- naziv Saveza računovođa i revizora Republike Srpske, te oznake međunarodnih profesionalnih tijela kojima Savez pripada;
- naziv ostvarenog profesionalnog zvanja;
- ime i prezime kandidata;

⁵² Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2019): Pravilnik o uslovima i postupku redukcije ispita za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji u BiH, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/profesionalna_regulativa/Pravilnik_o_uslovima_i_postupku_redukcije_ispita_u_primjeni_01_01_2020.pdf).

⁵³ Savez računovođa i revizora RS (2016): Pravilnik o vrstama profesionalno - stručnog zvanja u računovodstvenoj i revizorskoj profesiji u RS, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_vrstama_zvanja_u_racunovodstvenoj_profesiji_u_RS.pdf).

- datum kada je ostvareno profesionalno zvanje;
- redni broj u registru profesionalnih zvanja;
- poziv na odredbe važećeg Zakona o računovodstvu i reviziji te Pravilnika Saveza.⁵⁴

Certifikat mora sadržavati odredbu da bi se mogao aktivno koristiti samo uz licencu. Certifikat potpisuje glavni tajnik i predsjednik Upravnog odbora Saveza. Grafičko rješenje i specifičan izgled certifikata određuje Savez. Osobi kojoj je izdan certifikat za računovodstveno zvanje se izdaje licenca za stečeno zvanje, koja se unosi u osobnu evidenciju i registre licenci. Kandidat piše zahtjev za izdavanje licence, koji podnosi u roku od 180 dana od izdavanja certifikata. Savez računovođa i revizora Republike Srpske izdaje licencu na period od jedne godine. Licenca se svake godine obnavlja u kontinuitetu, a uvjet za njeno obnavljanje je:

- da je nosioc licence usavršavao teorijska i praktična znanja na seminarima, tečajevima, kongresima, i radnim treninzima koje je organizirao Savez RiRRS;
- da nije donešena disciplinska ili neka druga mjera protiv nosioca licence uz oduzimanje važeće licence;
- da je nosioc licence podmirio obveze po osnovu članstva u Savezu;
- da je nosioc licence platio naknadu za obnavljanje licence.

Licenca je javna isprava koja osobi koja ima certifikat predstavlja dozvolu za rad, izdaje se na određeno vrijeme, te njeno obnavljanje ovisi o poštivanju pravila profesionalnog tijela, a posebice od zadovoljenja obveze stalne stručne edukacije definirane Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske i Međunarodnim obrazovnim standardima, i drugim uvjetima Pravilnika o kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji. Licenca koja nije obnovljena, nevažeća je i osoba ne smije obavljati profesionalnu aktivnost iako posjeduje certifikat.

Licenca sadrži:

- naziv profesionalnog tijela koje je izdalo licencu;
- poziv na odredbe zakona po čijem osnovu je izdana;
- ime, prezime i jedinstveni matični broj nosioca licence;
- naziv stečenog profesionalnog zvanja;
- naziv profesionalnog tijela koje je izdalo certifikat, broj i datum kada je certifikat izdan;

⁵⁴ Savez računovođa i revizora RS (2016): Pravilnik o načinu i uslovima za izdavanje certifikata i izdavanja i obnavljanje licenci, dostupno na: http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_izdavanju_certifikata_i_licenci.pdf.

- datum kada je izdana licenca i rok trajanja licence, te redni broj u registru izdanih licenci.

Osoba koja posjeduje certifikat i važeću licencu ima sva prava koja su utvrđena po zakonu i aktima Saveza, uključujući i pravo javnog korištenja pod uvjetom da je:

- član saveza koji je izdao certifikat ili licencu;
- dostojno primjenjuje legislativu i profesionalnu regulativu, standarde, osnovna načela, a posebice Kodeks etike za profesionalne računovođe;
- kontinuirano unaprjeđuje svoje znanje i to može dokazati;
- pravno lice čije knjige vodi, nije bilo kažnjavano za izbjegavanje poreza i drugih prihoda budžeta, a da je to posljedica radnji od računovođe zbog kojeg je dobiven negativni nalaz poreznih organa ili negativno mišljenje neovisnog revizora.

Nostrifikacija certifikata predstavlja priznavanje certifikata od strane Saveza računovođa i revizora Republike Srpske, koje su izdala profesionalna tijela drugih država. Savez vrši nostrifikaciju kada osobe koje su podnijele zahtjev za nostrifikaciju dokažu da su ispunile uvjete edukacije Međunarodne federacije računovođa (IFAC) u državi u kojoj su stekle stručno zvanje, te da ispunjavaju uvjete stručne spreme, radnog iskustva i poznaju pravnu regulativu i porezni sistem Bosne i Hercegovine, sukladno Odluci o uvjetima za stjecanje profesionalnih zvanja u Bosni i Hercegovini.

Osoba mora posjedovati akademsko obrazovanje i certifikat za ovlaštenog revizora ili adekvatan certifikat koji nije izdan u Bosni i Hercegovini. Osim toga, mora priložiti dokaz o praktičnom iskustvu u skladu sa Pravilnikom o uvjetima, načinu i naknadi za stjecanje zvanja u računovodstvenoj profesiji Republike Srpske, dokaz o ispunjavanju obveze kontinuirane profesionalne edukacije u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji, dokaz da nije osuđen za krivično djelo koje bi ga učinilo nedoličnim da obavlja reviziju, mora biti član Saveza, te imati plaćenu članarinu za tekuću godinu. Kandidat mora priložiti dokaz o uplaćenju naknadi nostrifikacije. Visina naknade nostrifikacije određuje se posebnom odlukom Komisije za računovodstvo i reviziju BiH i uplaćuje se entitetskom Savezu. Fakultetske diplome koje su steknute u inozemstvu moraju biti nostrificirane u Bosni i Hercegovini. Za provedbu nostrifikacije, nužno je da se između organizacije koja je izdala certifikat i Saveza prethodno napravi „Sporazum o uzajamnosti i metodi nostrifikacije“. U slučaju da je certifikat izdan od

strane državnog organa, s tim sporazumom se mora usuglasiti i ministar financija. Savez ima pravo odbiti nostrifikaciju, i Komisija ima pravo utvrditi nužno polaganje razlike predmeta.⁵⁵

Komisija za računovodstvo i reviziju Bosne i Hercegovine donijela je odluku o visini naknade nostrifikacije inozemnog certifikata u visini od 200 KM (102,26 €), koja se uplaćuje na račun entiteskog Saveza kod kojeg je podnesen zahtjev i obvezna dokumentacija.⁵⁶

Sukladno Zakonu o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine, Zakonu o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, Pravilima Međunarodne federacije računovođa, Smjernicama Organizacije ujedinjenih nacija za trgovinu i razvoj, te odredbama Kodeksa etike profesionalnih računovodstvenika i odredbama Međunarodnih obrazovnih standarda uvodi se *obvezna kontinuirana profesionalna edukacija za sva računovodstvena zvanja* u svrhu obnavljanja, proširivanja i osuvremenjivanja stručnih znanja.

Kontinuirana profesionalna edukacija se dijeli na *individualnu i formaliziranu* edukaciju. *Formalizirana* edukacija je edukacija koju organizira Savez računovođa i revizora Republike Srpske ili drugo pravno lice po odobrenju Saveza računovođa i revizora Republike Srpske.

Individualna edukacija predstavlja osobni angažman svakog pojedinca na proširenju svog znanja kroz proučavanje stručne literature, što treba dokazati.⁵⁷

Međunarodna tijela prednost daju formaliziranoj kontinuiranoj edukaciji koju organizira odnosno odobrava Savez računovođa i revizora Republike Srpske, ili društva ovlaštena od strane Saveza. Formalizirana kontinuirana edukacija se kvantificira bodovanjem organizacijskih formi na kojima kandidat učestvuje. Savez je obvezan da do kraja tekuće godine donese godišnji plan kontinuirane edukacije za sljedeću godinu. Plan se sastoji od vremenskog rasporeda održavanja aktivnosti u vidu seminara, kongresa, i dr., uz okvirni tematski sadržaj. Troškove kontinuirane profesionalne edukacije snose sami korisnici, tj nositelji zvanja. Od profesionalnih računovođa, revizora i drugih srodnih djelatnosti se zahtijeva da tijekom svakog trogodišnjeg pomjerajućeg perioda posvete minimalno 120 sati, odnosno godišnje po 40 sati ili

⁵⁵ Savez računovođa i revizora RS (2016): Pravilnik o nostrifikaciji certifikata, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_nostrifikaciji_certifikata.pdf).

⁵⁶ Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2017): Odluka o visini naknade za obradu zahtjeva u postupku nostrifikacije inozemnih certifikata, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/aktuelnosti/2017/Odluka_o_visini_naknade_za_obradu_zah_tjeva_u_postupku_nostrifikacije_21_11_2017.pdf).

⁵⁷ Savez računovođa i revizora RS (2016.): Pravilnik o kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji, dostupno na (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_kontinuiranoj_profesionalnoj_educaciji.pdf).

ekvivalentnih obrazovnih jedinica relevantnim aktivnostima za profesionalno usavršavanje, od kojih je minimalno jedna polovina odslušana na stručnim predavanjima.

Radno iskustvo se može steći prije polaganja ispita, tijekom, ili nakon položenog ispita, ali osoba ne može ostvariti profesionalno zvanje dok ne ispuni uvjete u vezi s radnim iskustvom. Dakle, nakon što kandidat stekne zvanje certificirani računovođa, on ima mogućnost pristupa ispitu za dobivanje zvanja ovlaštenog revizora, ali će mu Savez tek nakon što ostvari iskustvo u trajanju od tri godine, u struci kao certificirani računovođa te priloži dokaz, izdati certifikat.

Da bi kandidat postao članom Saveza računovođa i revizora Republike Srpske, potrebno je da dostavi:

- ovjerenu kopiju diplome, ukoliko na diplomi nije vidljiv smjer potrebno je dati dodatak diplomi ili neki drugi dokaz;
- uvjerenje poslodavca o praktičnom iskustvu u računovodstvenim poslovima;
- uplata upisnine na žiro račun Društva u iznosu od 30 KM (15,34 €);
- uplata godišnje članarine na žiro račun Društva u iznosu od 30 KM (15,34 €).⁵⁸

Tablica 4: Vrednovanje aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja u okviru jedne godine

<i>Redni br.</i>	<i>Vrsta aktivnosti</i>	<i>Broj sati</i>
1.	Godišnji kongres	10 sati
2.	Simpozijum	8 sati
3.	Seminari organizirani u suradnji sa MF i Glavnom službom za reviziju javnog sektora RS i obrnuto	do 8 sati
4.	Jednodnevni seminari kontinuirane profesionalne edukacije	do 7 sati
5.	Pretplata na stručni časopis	8 sati
6.	Objavljena knjiga sa recenzijom univerzitet. prof.	15 sati
7.	Objavljeni članak	5 sati
8.	Držanje tečaja ili održavanje kontinuirane profesionalne edukacije	5 sati
9.	Sudjelovanje i rad u tehničkim komitetima	3 sata

⁵⁸ Savez računovođa i revizora Republike Srpske: Potrebni dokumenti za učlanjenje, dostupno na: (https://srrrs.org/dokumenti/Potrebni_dokumenti_za_uclanjenje.pdf).

10.	Samoedukacije i ostali oblici edukacije	do 5 sati
<i>Ukupno</i>		<i>minimalno 120 sati</i>

Izvor: Savez računovođa i revizora RS (2016): Pravilnik o kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_kontinuiranoj_profesionalnoj_educaciji.pdf).

3.2 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Srbiji

Ispit za stjecanje zvanja *ovlašteni revizor* se polaže prema ispitnom programu koji obuhvaća sljedeće predmete u okviru dvije razine:⁵⁹

Razina 1 obuhvaća predmete:

1. Teoriju i principe računovodstva;
2. Okvire za financijsko izvještavanje i MSFI;
3. Financijsku analizu;
4. Upravljačka računovodstva;
5. Upravljanja rizicima i interne kontrole;
6. Teorije revizije;
7. Metodologiju revizije.

Razina 2 obuhvaća predmete:

8. Prava za ovlaštene revizore;
9. Porezne sisteme;
10. Poslovne informacijske sisteme;
11. Mikroekonomiju, opću i financijsku ekonomiju;
12. Financijsku matematiku i statistiku;
13. Financijski menadžment privrednih društava.

Komisija za provođenje ispita, obuke i kontinuiranog profesionalnog usavršavanja za ovlaštene revizore utvrđuje potrebnu literaturu za obuku i polaganje ispita. Komisija je dužna objavljivati na internet stranici **Komore** potrebne informacije za obuku i polaganje ispita.⁶⁰

⁵⁹ Program ispita za stjecanje zvanja ovlašteni revizor, čl. 2., dostupno na: (<https://www.paragraf.rs/propisi/program-ispita-za-sticanje-zvanja-ovlasceni-revizor.html>).

⁶⁰ Program ispita za stjecanje zvanja ovlašteni revizor, čl. 5., dostupno na: (<https://www.paragraf.rs/propisi/program-ispita-za-sticanje-zvanja-ovlasceni-revizor.html>).

Kandidat zadovoljava uvjet polaganja ispita pred Komisijom za provođenje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenog internog revizora u javnom sektoru tek po uspješnom završetku tri obuke.⁶¹

- osnovna obuka za interne revizore;
- osnovna obuka za financijska upravljanja i kontrole;
- obuka za praktični rad u internoj reviziji kroz obavljanje dvije revizije kod korisnika javnih sredstava kod kojih je osoba koja se obučava u radnom odnosu u području interne revizije, uz profesionalnu pomoć Ministarstva financija.

Kandidatu koji položi ispit, certifikat izdaje Ministar financija, a centralna jedinica za harmonizaciju vodi Registar ovlaštenih internih revizora javnog sektora. Godišnje se dva puta održavaju ispiti, u mjesecu svibnju i u studenom. Ispit je pisani, na srpskom jeziku i traje tri sata bez prekida. Ispit se sastoji od 60 pitanja na zaokruživanje jednog ili više točnih odgovora.

Licencu je moguće dobiti na period od tri godine, te se može zatražiti produžavanje licence nakon isteka tog perioda, uz priložen dokaz da je osoba izvršila dužnost stalnog stručnog usavršavanja u skladu sa zakonom.

Uvjeti koje zainteresirana osoba mora ispunjavati da bi podnijela zahtjev za dobivanje licence Ministarstvu financija su:⁶²

- posjedovanje položenog revizorskog ispita odnosno zvanja ovlaštenog revizora;
- završeno visoko obrazovanje na studijima drugog stupnja sukladno zakonu koji uređuje visoko obrazovanje, odnosno završene osnovne studije u trajanju od minimalno četiri godine (240 ECTS);
- minimalno tri godine radnog iskustva u obavljanju zakonske revizije (radno iskustvo na određeno ili neodređeno vrijeme stečeno u radnom odnosu u revizorskom društvu, odnosno kod samostalnog revizora), od kojih minimalno dvije godine uz nadzor licenciranog ovlaštenog revizora;
- ne postojanje zabrane izdavanja nove licence ukoliko je licenca prethodno oduzeta, dok ne istekne period u kojem postoji zabrana;

⁶¹ Republika Srbija, Ministarstvo financija: Ispit za stjecanje zvanja ovlaštenih internih revizora u javnom sektoru, dostupno na (<https://mfin.gov.rs/sr/usluge-1/ispit-za-sticanje-zvanja-ovlaeni-interni-revizor-u-javnom-sektoru-1>).

⁶² Republika Srbija, Ministarstvo financija: Izdavanje licenci za obavljanje revizije, dostupno na: (<https://mfin.gov.rs/sr/usluge-1/izdavanje-licenci-za-obavljanje-revizije-1>).

- da nije pravosudno osuđena za krivično djelo.

Dokazi koji su potrebni podnosiocu zahtjeva su sljedeći:

- potvrda o položenom ispitu u svrhu stjecanja zvanja ovlašteni revizor;
- diploma o ostvarenom visokom obrazovanju potrebnom za dobivanje licence;
- potvrda o ostvarenom praktičnom radu na zakonskoj reviziji, kopije ugovora o radu ili drugih dokumenata s kojima se može to potvrditi;
- potvrda nadležnog tijela da osoba nije pravosudno osuđivana za krivična djela koja je čine nedostojnom za obavljanje poslova revizije, izvod iz kaznene evidencije MUP-a;
- dokaz o uplaćenju taksi prema tarifama republičkih administrativnih taksi.

Potrebno je uplatiti taksu za izdavanje rješenja u visini od 570 dinara (4,85 €), te taksu za zahtjev za izdavanje licence za obavljanje revizije u iznosu od 330 dinara (2,81 €), sukladno zakonu o republičkim administrativnim taksama. Rok za izdavanje licence je 30 dana. Nakon zaprimanja zahtjeva, Ministarstvo provjerava točnost podataka i jesu li ispunjeni uvjeti, nakon čega izrađuje rješenja kojima se ovlaštenim revizorima izdaje licence za obavljanje poslova revizije.

Nakon isteka perioda od tri godine, može se pokrenuti postupak za produžavanje licence za obavljanje revizije podnošenjem zahtjeva Ministarstvu financija. Zahtjev se može podnijeti najranije tri mjeseca prije isteka roka važenja licence. Uvjeti koje zainteresirano lice mora ispunjavati su:⁶³

- da ima obavljeno kontinuirano profesionalno usavršavanje;
- da nije bilo osuđeno za krivično djelo koje se čini nedoličnim za obavljanje poslova revizije.

Ovlašteni interni revizor u javnom sektoru mora kontinuirano usavršavati postignuta znanja, vještine i sposobnosti u cilju da održi stručnost i kvalitetu svog rada, stoga i u Republici Srbiji rukovodioci korisnika javnih sredstava obezbjeđuju kontinuirano profesionalno usavršavanje ovlaštenih internih revizora u javnom sektoru sukladno planu za profesionalne obuke i profesionalne razvoje internih revizora.

Ministarstvo financija izdaje dozvolu za obavljanje revizije trgovačkom društvu odnosno poduzetniku koji želi obavljati posao revizije financijskih izvještaja po propisima Zakona o

⁶³ Republika Srbija, Ministarstvo financija: Produženje licenci za obavljanje revizije, dostupno na: (<https://mfin.gov.rs/sr/usluge-1/produzenje-licenci-za-obavljanje-revizije-1>).

reviziji. Zainteresirano pravno lice od Ministarstva financija može zatražiti dozvolu za obavljanje revizije, ukoliko ispunjava sljedeće uvjete:⁶⁴

1. uvjeti u pogledu vlasničke strukture i upravljanja:

- da domaća revizorska društva i samostalni revizori ili iz drugih država članica imaju većinu akcija ili udjela u kapitalu;
- da je većina, a najviše do $\frac{3}{4}$ članova organa upravljanja licencirano za zvanje ovlaštene revizor ili revizorsko društvo, domaći ili iz drugih država članica.

2. ostali uvjeti neophodni za dobivanje dozvole:

- revizorsko društvo osnovano je u skladu sa zakonom kojim se uređju privredna društva;
- osoba koja osniva revizorsko društvo, ne smije biti osuđivana pravnom presudom za krivično djelo u smislu zakona kojim se uređjuje odgovornost pravnih lica za krivična djela ili fizičko lice koje je osuđeno za krivično djelo;
- revizorsko društvo ima jednog ili više sudionika organa upravljanja;
- minimalno jedan sudionik organa upravljanja revizorskim društvom aktivno govori srpski jezik;
- sudionik organa upravljanja revizorskog društva također ne smije biti osoba koja je bila osuđena za krivično djelo koje je čini nedoličnom za oponašanje dotične funkcije;
- licencirani ovlaštene revizor koji je član organa upravljanja revizorskog društva mora biti zaposlen u revizorskom društvu uz puno radno vrijeme i zastupati revizorsko društvo bez ikakvih ograničenja;
- osoba koje nije član organa upravljanja revizorskog društva, a ovlaštena je za zastupanje revizorskog društva mora biti licencirani ovlaštene revizor;
- pravna lica koja podnose zahtjeve za izdavanje dozvole dužna su dokazati identitet stvarnog vlasnika dotičnog pravnog lica, na način i u smislu zakona kojim se uređjuje centralna evidencija stvarnih vlasnika.

Dozvola za obavljanje revizorskih poslova ne može se izdati trgovačkom društvu kojem je bezuslovno bila oduzeta dozvola, za vrijeme trajanja zabrane.

⁶⁴ Republika Srbija, Ministarstvo financija: Izdavanje dozvole za obavljanje revizije, dostupno na: (<https://mf.in.gov.rs/sr/usluge-1/izdavanje-dozvole-za-obavljanje-revizije-1>)

Komora ovlaštenih revizora osnovana je 2006. godine sukladno Zakonu o računovodstvu i reviziji Republike Srbije zbog unaprjeđenja i razvijanja računovodstvene i revizijske profesije, primjene međunarodne računovodstvene i revizijske regulative i harmonizacije sa tom regulativom, zaštite općeg i pojedinačnog interesa u obavljanju poslova u toj oblasti, organiziranja u pružanju usluga u toj oblasti, provođenja ispita za stjecanje profesionalnog zvanja, davanja i oduzimanja licenci za obavljanje poslova revizije finansijskih izvještaja, te ostvarivanja drugih ciljeva iz područja računovodstva i revizije. Model po kojem je osnovana Komora ovlaštenih revizora zasnovan je na iskustvima i rješenjima komora i instituta u ovom području najvećeg broja zemalja zapadne Europe te skoro svih zemalja koje su u posljednje vrijeme pristupile Europskoj Uniji.⁶⁵

Savez računovođa i revizora Srbije je nevladina, neprofitna organizacija profesionalnih računovođa Srbije, osnovana 1955. godine. Savez je profesionalna organizacija u Republici Srbiji i punopravni je član Međunarodne federacije računovođa (IFAC-a). Savez pomaže svojim članovima putem profesionalne obuke, stjecanja profesionalnih zvanja i njihovog održavanja, organiziranja seminara, simpozijuma itd.⁶⁶

Stručno usavršavanje u Republici Srbiji ostvaruje se u sljedećim područjima:

- internoj reviziji;
- internoj kontroli;
- računovodstvu i financijama;
- upravljanju u javnom sektoru;
- javnim nabavkama;
- upravljanju projektima;
- informacijskim tehnologijama;
- upravnom i radnom pravu;
- upravljanju ljudskim resursima;
- fondovima Europske Unije;
- specijaliziranim oblastima osnovnih djelatnosti korisnika javnih sredstava u kojima se obavlja revizija;
- ostalim oblastima.

⁶⁵ Komora ovlaštenih revizora, dostupno na: (https://www.kor.rs/o_komori.asp).

⁶⁶ Savez računovođa i revizora Srbije, dostupno na: (<https://srrs.rs/>).

Stručno usavršavanje ovlaštenih internih revizora u javnom sektoru u Republici Srbiji se ostvaruje kroz aktivnosti *organiziranog* stručnog usavršavanja i *samostalnog* stručnog usavršavanja.

Organizirano stručno usavršavanje se ostvaruje kroz sljedeće aktivnosti:

1. organiziranje predavanja ili sudjelovanje na konferenciji, seminaru ili radionici organiziranoj od strane adekvatne nacionalne ili međunarodne institucije, ili profesionalne organizacije iz relevantnog područja;
2. organiziranje predavanja ili sudjelovanje na obukama, sastanku, seminaru te radionici internih revizora koje je organizirano ili suorganizirano od strane Ministarstva Financija – Centralne jedinice za harmonizaciju;
3. sudjelovanje u radnim tijelima za izrađivanje zakonskih ili podzakonskih priručnika i propisa u području interne revizije ili sistema financijskog upravljanja i kontrole;
4. eksterno ocjenjivanje kvalitete rada interne revizije kod korisnika javnih sredstava koju organizira Centralna jedinica za harmonizaciju;
5. provođenje posla mentora sukladno potrebama u provođenju obuke kao praktičnog rada na internoj reviziji organizirane od Centralne jedinice za harmonizaciju;
6. publikacija rada, članka, te prevođenja materijala iz odgovarajućeg područja.

Samostalno profesionalno usavršavanje se postiže kroz sljedeće aktivnosti:⁶⁷

1. vršenje posla interne revizije;
2. završavanje akademskog studija II i III stupnja sukladno propisima o visokom obrazovanju iz odgovarajuće oblasti;
3. stjecanje certifikata međunarodnih stručnih udruženja ili nacionalnih institucija u području interne revizije;
4. članstvo u revizorskom odboru.

Ovlašteni interni revizor u javnom sektoru u jednoj godini ostvari minimalno 50 bodova za profesionalno usavršavanje, od kojih minimalno 5 bodova kroz organizirano profesionalno usavršavanje. Ukoliko ovlašteni interni revizor u javnom sektoru ne ostvari minimalni broj bodova, u obvezi je da u prvoj sljedećoj godini ostvari dodatno i broj bodova koji nedostaje iz prethodne godine. Izuzetak su ovlašteni interni revizori u javnom sektoru koji su zaposleni

⁶⁷ Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlaštenih internih revizora u javnom sektoru (2019), dostupno na: (<https://www.bazapropisa.net/sr/zakonodavstvo/pravilnici/11243-pravilnik-o-strucnom-usavršavanju-ovlascenih-internih-revizora-u-javnom-sektoru.html>).

minimalno šest mjeseci u toku godine u Centralnoj jedinici za harmonizaciju, kojima se prizaje po 50 postignutih bodova za profesionalno usavršavanje.

Tablica 5: Iznosi naknada koje obračunava Komora

<i>Redni br.</i>	<i>Vrsta usluge</i>	<i>Cijena usluge</i>
1.	Naknada upisa u registre koje vodi Komora – za revizorsko društvo ili samostalnog revizora (jednokratno)	500 €
2.	Naknada upisa u registre koje vodi Komora – za fizičko lice (jednokratno)	100 €
3.	Naknada za izdavanje certifikata i licenci	100 €
4.	Naknada za nostrifikaciju profesionalnog zvanja ovlašteni revizor	1.000 €
5.	Naknada za nostrifikaciju profesionalnog zvanja ovlašteni interni revizor	500 €
6.	Naknada za razmatranje zahtjeva za oslobađanje od polaganja ispita, po predmetu	100 €
7.	Naknada polaganja jednog predmeta	100 €
8.	Članski doprinos u Komori za ovlaštene revizore i ovlaštene interne revizore upisane u registre Komore, godišnje	150 €
9.	Članski doprinos u Komori za revizorska društva, godišnje	1.350 €

Izvor: Pravilnik o iznosu članarina i naknada Komore ovlaštenih revizora. (http://demo.paragraf.rs/demo/combined/Old/t/t2007_04/t04_0046.htm)

*Iznosi su izraženi u eurima, a plaćaju se dinarskoj protuvrijednosti po srednjem tečaju Narodne banke Srbije koji vrijedi na dan uplate.

Tablica 6: Organizirano stručno usavršavanje

<i>Redni br.</i>	<i>Aktivnost</i>	<i>Broj bodova</i>	<i>Max. br. bodova u godini</i>
1.	Organizirano predavanje na konferenciji, seminaru, radionici u organizaciji adekvatne nacionalne i međunarodne institucije ili strukovnog udruženja	Za čitav sat = 3 Do čitavog sata = 2	24
2.	Sudjelovanje na konferenciji, seminaru, radionici u organizaciji adekvatne nacionalne i međunarodne institucije ili strukovnog udruženja	Do 6 sati = 3 Preko 6 sati = 2 Preko 2 dana = 6	24
3.	Provođenje posla mentora sukladno potrebama za provođenje obuka kao praktičnog rada na internoj reviziji organizirane od Centralne jedinice za harmonizaciju	Jedna revizija = 15	30
4.	Objavljen rad, članak ili prevedeni tekst u stručnim časopisima ili na javnim internet stranicama nacionalnih, međunarodnih institucija ili stručnih udruženja	Kratki radovi (do 3.000 riječi) = 3 Duži radovi (preko 3.000 riječi) = 5	15
5.	Sudjelovanje kao član tima za eksternu ocjenu kvalitete rada interne revizije kod korisnika javnih sredstava koju organizira Centralna jedinica za harmonizaciju	Jedna obavljena provjera = 10	10
6.	Sudjelovanje kao rukovodioc tima za eksternu ocjenu kvalitete rada interne revizije kod korisnika javnih sredstava koju organizira Centralna jedinica za harmonizaciju	Jedna obavljena provjera = 20	20
7.	Organizirano predavanje na obuci, sastanku, seminaru te radionici internih revizora koje je organizirano ili suorganizirano od strane Ministarstva Financija – Centralne jedinice za harmonizaciju	Za čitav sat = 4 Do čitavog sata = 3	24
8.	Sudjelovanje na sastanku, seminaru i radionici internih revizora u organizaciji ili suorganizaciji Centralne jedinice za harmonizaciju	Po sastanku = 3	12
9.	Sudjelovanje u radnim tijelima za izradu zakonskih i podzakonskih propisa i priručnika u području interne revizije ili sistema financijskog upravljanja i kontrole (kao član radnog tijela)	Član u radnom tijelu = 8	16

Izvor: Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlaštenih internih revizora u javnom sektoru (2019.), dostupno na: (<https://www.bazapropisa.net/sr/zakonodavstvo/pravilnici/11243-pravilnik-o-strucnom-usavršavanju-ovlasćenih-internih-revizora-u-javnom-sektoru.html>).

Tablica 7: Samostalno stručno usavršavanje

<i>Redni br.</i>	<i>Aktivnost</i>	<i>Broj bodova</i>	<i>Max. br. bodova u godini</i>
1.	Rukovođenje jedinicom interne revizije u kojoj je zaposleno najmanje pet ovlaštenih internih revizora, duže od šest mjeseci	Godišnje 20	20
2.	Obavljanje interne revizije kao rukovodioc revizorskog tima	Jedna obavljena revizija = 12	36
3.	Obavljanje interne revizije kao član revizorskog tima	Jedna obavljena revizija = 10	40
4.	Obavljanje savjetodavnog angažmana	Jedan angažman = 3	9
5.	Završetak akademskog studija drugog i trećeg stupnja sukladno propisima o visokom obrazovanju, iz odgovarajućih područja	20 bodova za godinu u kojoj je akademski studij završen	20
6.	Stjecanje certifikata relevantnih međunarodnih strukovnih udruženja ili nacionalnih institucija u području interne revizije	20 bodova za godinu u kojoj je stečen certifikat	20
7.	Član revizorskog odbora	Godišnje = 5	5

Izvor: Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlaštenih internih revizora u javnom sektoru (2019.), dostupno na: (<https://www.bazapropisa.net/sr/zakonodavstvo/pravilnici/11243-pravilnik-o-strucnom-usavršavanju-ovlascenih-internih-revizora-u-javnom-sektoru.html>).

3.3 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Crnoj Gori

Revizija u Crnoj Gori se provodi po Međunarodnim standardima revizije (MRS), proglašenima od Odbora za međunarodne standarde revizije i usluga uvjeravanja (IAASB), kao tijela međunarodne federacije računovođa (IFAC), koje je usvojio i objavio organ državne uprave odgovoran za poslove financija, odnosno Ministarstvo.⁶⁸

Odobrenje za rad odnosno **licenca** se izdaje osobama koje:⁶⁹

⁶⁸ Zakon o reviziji (Sl. List CG, br 1/2017), čl. 3., dostupno na: (https://www.paragraf.me/propisi-crnegore/zakon_o_reviziji.html).

⁶⁹ Zakon o reviziji (Sl. List CG, br 1/2017), čl. 10., dostupno na: (https://www.paragraf.me/propisi-crnegore/zakon_o_reviziji.html).

- posjeduju zvanje certificiranog računovođe;
- posjeduju tri godine radnog iskustva u obavljanju revizije, od kojih minimalno dvije godine u obavljanju revizije pod nadzorom ovlaštenog revizora;
- nisu osuđivane za kaznena djela koja bi ih učinila nedoličnim za vršenje poslova u području revizije.

Licencu za provođenje poslova revizije dodjeljuje i ukida Ministarstvo. Licenca se izdaje na *neodređen* vremenski period na osnovu zahtjeva za izdavanje licence koji se podnosi Ministarstvu. Ministarstvo vodi registar izdanih licenci ovlaštenih revizora. Prema Zakonu o reviziji, Ministarstvo privremeno oduzima licencu na period od jedne godine, ovlaštenom revizoru ukoliko ne ispoštuje obvezu naknadnog profesionalnog usavršavanja u skladu sa Zakonom.

Reviziju obavljaju revizorska društva i ovlašteni revizori.

Profesionalno usavršavanje se obavlja prema programu kontinuirane profesionalne edukacije koju je utvrdilo Ministarstvo financija, koje ujedno organizira i provodi program.

Zahtjev za izdavanje licence se podnosi Ministarstvu uz priložene:⁷⁰

- dokaze o registraciji u Centralnom registru privrednih subjekata;
- odluku o imenovanim sudionicima odbora direktora uz obrazloženje;
- obavijest o razvrstavanju izdano od organa uprave nadležnog za poslove statistike;
- dokaze da minimalno dva osnivača imaju licence za ovlaštenog revizora;
- ugovore o obveznom osiguranju od odgovornosti za štete sukladno Zakonu;
- za revizorska društva iz država članica Europske unije, odnosno trećih država, mišljenje nadležnog organa koji obuhvaća sadržaj propisa iz te države kojima se uređuju uvjeti za provođenje revizije i provjeravanje kvalitete provođenja revizije, izjavu nadležnog organa da li postoje ograničenja u provođenju revizije, potvrdu nadležnog organa da će obavještavati Ministarstvo o svim mjerama provjere kvalitete rada.

Institut certificiranih računovođa Crne Gore (ISRCG) je nevladino, samoreglativno, neovisno, dobrovoljno, profesionalno udruženje osnovano 2016. godine. Institut prati tradiciju organizacija profesionalne računovodstvene i revizorske struke u Crnoj Gori, i to: Instituta

⁷⁰ Zakon o reviziji (Sl. List CG, br 1/2017), čl. 17., dostupno na: (https://www.paragraf.me/propisi-crnegore/zakon_o_reviziji.html).

računovođa i revizora Crne Gore, Crnogorskog udruženja radnika računovodstvene i financijske struke, Saveza računovođa i revizora Crne Gore.⁷¹

Institut obavlja sljedeće poslove:⁷²

- prevođenje i objavljivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda revizije, te čini ih raspoloživima Crnoj Gori;
- promovira istraživanje u području računovodstva, revizije i financija;
- organizira i provodi stalno stručno usavršavanje i osposobljavanje u cilju stjecanja profesionalnih zvanja za obavljanje poslova računovodstva i revizije svojim članovima putem simpozijuma, seminara, tečajeva, savjetovanja i drugih, te vodi evidenciju o tome;
- za stečena profesionalna zvanja u računovodstvu, izdaje potvrde nakon provedenih ispita;
- izdaje stručne knjige i publikacije od značaja za provođenje poslova računovodstva, revizije i financija;
- utvrđuje obveznu primjenu IFAC-ovog Etičkog kodeksa za svoje članove u cilju borbe protiv korupcije i sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma;
- surađuje sa financijskim i revizorskim organizacijama (revizorskim društvima i samostalnim revizorima) te ostalim naučnim i obrazovnim institucijama u zemlji;
- surađuje sa međunarodnim organizacijama računovođa i revizora i profesionalnim organizacijama drugih zemalja;
- vodi registre svojih članova prema ustanovljenim kategorijama i zvanjima;
- surađuje sa državnim organima, organizacijama i institucijama na promoviranju računovodstvene i revizijske profesije i prakse.

Institut internih revizora Crne Gore (IIRCG) je osnovan u cilju ostvarivanja zajedničkih stručnih interesa internih revizora, njegovih članova i drugih lica koji se bave poslovima sa internom revizijom.

⁷¹ Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore: Opšti akti Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore, čl. 1., dostupno na: (<http://www.isrcg.org/statut-instituta-sertifikovanih-racunovoda-crne-gore/>).

⁷² Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore: Opšti akti Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore, čl. 6., dostupno na: (<http://www.isrcg.org/statut-instituta-sertifikovanih-racunovoda-crne-gore/>).

Institut ima sljedeće ciljeve i zadatke:⁷³

- razvijanje struke interna revizija u Crnoj Gori;
- razvijanje i održanje standarda za profesionalnu praksu interne revizije i standarda za ocjenjivanje kvalitete organizacije interne revizije;
- profesionalne razvoje i certifikaciju internih revizora;
- organiziranje profesionalnih sastanaka sudionika u svrhu upoznavanja s praksom interne revizije i njenim razvojem u različitim državama u svijetu;
- promoviranje internih revizora koji bi mogli pomoći razvijanju struke;
- promovirati profesionalnu praksu interne revizije svim zainteresiranim stranama (npr. nadzornom odboru, upravi, menadžeru, odboru za reviziju, stručnom tijelu i sl.);
- ispitivanje i promoviranje znanja i informacija o internoj reviziji, sistemu internih kontrola i povezanim temama;
- identificiranje i priopćavanje članovima Kodeksa profesionalne etike revizora; standarde interne revizije, smjernice, iskustva i stavove Globalne asocijacije internih revizora (IIA) i Europske asocijacije internih revizora (ECIIA);
- uvezati Institut i održati odnos s drugim profesionalnim organizacijama u Crnoj Gori, u svrhu razmjene znanja, informacija te iskustava o internoj reviziji.
- uključiti u sastav IIRCG što veći broj članova i održati odgovarajuću razinu stručnosti, kontinuitet napredovanja i razvijanja Instituta;
- adekvatan odnos Instituta i članova u svrhu dijeljenja nužnih odgovora članovima;
- obezbijediti financijsku stabilnost i tehničke uvjete za rad Instituta.

Institut internih revizora Crne Gore u suradnji sa Crnogorskim Edukativnim centrom, Univerzitetom UDG-Podgorica i HLB MONT Audit doo, organizira program edukacije za stručno zvanje „ovlašteni interni revizor“.

Naknada za sudjelovanje na obuci je 1.250 € i obuhvaća praktičnu obuku, materijal za pripremanje i polaganje teorijskog i praktičnog dijela ispita za stjecanje navedenog certifikata,

⁷³ Institut internih revizora Crne Gore: Ciljevi i zadaci, dostupno na: (<https://iircg.co.me/ciljevi-i-zadaci/>).

članarinu za jednu godinu uz koju dobiva pravo neograničenog besplatnog pregledavanja video materijala.

Potrebni uvjeti za pristupanje **revizorskom ispitu**:⁷⁴

- visoka stručna sprema ekvivalentna najmanje 240 ECTS;
- tri godine praktičnog iskustva u obavljanju revizije, interne revizije, računovodstva, financija, upravljanja rizicima, kontrole, planiranja i analize;
- kandidat je obavezan pogledati online snimak predavanja sa IRRCG zaštićenog dijela internet stranice.

Ispit se sastoji od sljedećih **predmeta**:

- uloga i aktivnost interne revizije u upravljanju, utvrđivanju rizika i internih kontrola;
- izvođenje interne revizije;
- revizija informacijskih tehnologija.

Potrebno je ostvariti minimalno 60% bodova na online testu. U području interne revizije na principu unaprijed definiranih simuliranih situacija u vezi sa poslovanjem nekog poduzeća izrađuje se pristupni rad u skladu sa zahtjevima IRRCG, nakon čega se brani pristupni rad pred Komisijom.

Kontinuirana profesionalna edukacija se ostvaruje kroz *samostalnu* edukaciju i *organiziranu* edukaciju, a propisan minimalan broj sati iznosi 120, za period od tri godine.

3.4 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Sjevernoj Makedoniji

Institut ovlaštenih revizora Republike Sjeverne Makedonije (IORRM) je osnovan 27. svibnja 2006. godine. Članovi instituta su revizori, ovlašteni revizori, revizorska društva i samostalni ovlašteni revizori. Nadležnosti instituta su utvrđene Zakonom o reviziji, Statutom i drugim aktima instituta.

⁷⁴ Institut internih revizora Crne Gore: Sertifikat za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor, dostupno na: (<https://iircg.co.me/sertifikat-za-sticanje-zvanja-ovlasceni-interni-revizor/>).

Neke od nadležnosti instituta su:⁷⁵

- vodi registar revizora, registar ovlaštenih revizora, registar revizorskih društava, registar samostalnih ovlaštenih revizora i registar trajno oduzetih dozvola za rad;
- donosi program polaganja ispita za dobivanje zvanja ovlaštenog revizora i provodi ispit za postizanje zvanja ovlaštenog revizora;
- izdavanja certifikata ovlaštenih revizora;
- propisuje oblik i sadržaj uvjerenja revizora;
- razmatra i odlučuje o zahtjevima za priznavanje revizorskih kvalifikacija stečenih u inozemstvu na temelju pravila i procedura koje propisuje Zavod, te organizira provjeru znanja iz područja zakonskih propisa u priznavanju revizorskih kvalifikacija stečenih u inozemstvu;
- organizira i provodi kontinuirano stručno usavršavanje;
- prati primjenu MRS-a i Etičkog kodeksa profesionalnih računovođa IFAC-a kod revizorskih društava i kod samostalnih ovlaštenih revizora;
- prevodi i objavljuje u "Službenom glasniku Republike Sjeverne Makedonije" Međunarodne standarde revizije, Međunarodne standarde za kontrolu kvalitete i Etički kodeks za profesionalne računovođe IFAC-a;
- provodi kontrolu kvalitete rada članova Zavoda;
- donosi pravilnik o visini članarine i naknadama koje naplaćuje.

Naknada svakog dijela ispita iznosi 9.200 MKD (150,24 €).

Ovlašteni revizor je obavezan sudjelovati u obuci trajanja minimalno 120 sati u periodu od tri godine, odnosno sudjelovati u obuci od najmanje 30 sati godišnje u okviru **stalnog stručnog usavršavanja** iz područja računovodstva i revizije. Ovlaštenom revizoru koji ne uspuni obvezu stalnog stručnog usavršavanja, ili je ne dokaže, oduzeti će se licenca.⁷⁶

Licenca za ovlaštenog revizora se izdaje osobi koja je:⁷⁷

- stekla certifikat ovlaštenog revizora;

⁷⁵ Institut ovlaštenih revizora Republike Sjeverne Makedonije: o institutu, dostupno na: (<https://www.iorm.org.mk/page/about>).

⁷⁶ Službeni glasnik Republike Sjeverne Makedonije, Zakon o reviziji, čl. 28., dostupno na: (<https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf>).

⁷⁷ Službeni glasnik Republike Sjeverne Makedonije, Zakon o reviziji, čl. 23., dostupno na: (<https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf>).

- posjeduje minimalno tri godine praktičnog iskustva u reviziji, od kojih minimalno dvije godine pod nadzorom ovlaštenog revizora.

Licenca se izdaje na neodređen vremenski period.

Osoba koja nema status ovlaštenog revizora i nije član Instituta ne može obavljati reviziju u Republici Sjevernoj Makedoniji. Zahtjev za licencu se podnosi Vijeću, uz dokaz poslodavca o praktičnom iskustvu u revizorskom društvu u obavljanju revizije i dokaz uplate *naknade* za izdavanje licence. Vijeće odlučuje o izdavanju licence u periodu od 15 dana od zaprimanja zahtjeva.

Za pristupanje ispitu za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora osoba mora ispunjavati sljedeće uvjete:⁷⁸

- završeno četverogodišnje visoko obrazovanje, ili studij po Bolonjskoj deklaraciji odnosno 240 ECTS bodova iz područja ekonomskih, pravnih znanosti ili drugog relevantnog obrazovanja;
- da aktivno govori makedonski jezik;
- nije pravomoćno osuđena na bezuvjetne kazne zatvora trajanja dužeg od šest mjeseci;
- da joj nije izrečena zabrana obavljanja zvanja, djelatnosti ili dužnosti.

3.5 Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Sloveniji

Budući da je Slovenija država članica Europske Unije, njen računovodstveni i revizijski okvir je određen prema uredbama i direktivama Europske Unije. Pravila u području revizije donosi Institut u sporazumu s Agencijom za nadzor javne revizije.

Slovenski institut za reviziju je osnovan 11. siječnja 1994. godine. Osnova za njegovo osnivanje je bio Zakon o reviziji koji je donesen u srpnju 1993. godine. Institut je član Međunarodne federacije računovođa (IFAC), Udruženja europskih revizora (AE), te Vijeća za Međunarodne standarde vrednovanja (IVSC).

⁷⁸ Službeni glasnik Republike Sjeverne Makedonije, Zakon o reviziji, čl. 26., dostupno na: (<https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf>).

U skladu sa Zakonom o reviziji (Službeni list Republike Slovenije br. 65/08 i 84/18), Institut obavlja sljedeće poslove i ima odgovornosti:⁷⁹

1. Prihvatanja i objavljivanja na slovenski jezik prijevoda za:
 - računovodstvene standarde;
 - poslovne financijske standarde i pravila;
 - pravila interne revizije;
 - pravila za reviziju informacijskih sustava;
 - pravila vrednovanja.
2. Utvrđuje profesionalno znanje i praktičan rad neophodan za provedbu poslova ovlaštenih procjenitelja;
3. Organiziranja stručnog osposobljavanja, provjeravanja stručne osposobljenosti te izdavanja uvjerenja o stručnoj osposobljenosti za provođenje poslova ovlaštenog procjenitelja;
4. Nadzire kvalitetu rada ovlaštenih procjenitelja, ovlaštenih revizora i revizorskih društava;
5. Donošenje odluka o izdavanju odobrenja za provođenje poslova ovlaštenog procjenitelja, ovlaštenog revizora i revizorskih društava;
6. Definira profesionalna znanja i iskustva potrebna za stjecanje stručnog naziva ovlaštenu internu revizora, ovlaštenu računovođu, ovlaštenu poslovnog financijera, ovlaštenu revizora informacijskih sustava i ovlaštenu poreznog računovođu;
7. Organizira stručno osposobljavanje, provodi provjere stručnih osposobljenosti te dodjeljuje uvjerenje o stručnoj osposobljenosti za stjecanje prethodno navedenih zvanja;
8. Vodi registar ovlaštenih procjenitelja i osoba koje su stekle ostala prethodno navedena stručna zvanja.

Agencija za javni nadzor revizije je samostalna i neovisna, osnovana 2008. godine od strane Republike Slovenije sa sjedištem u Ljubljani. Agencija je nadzorno i regulatorno tijelo u području revizije te nadzorno tijelo u području vrednovanja. Zadužena je za nadzor Instituta.

U obavljanju svojih dužnosti i ovlasti Agencija surađuje s Odborom europskih tijela za nadzor revizora i nadležnim tijelima iz članka 20. Uredbe 537/2014/EU, odnosno sa srodnim tijelima

⁷⁹ Slovenski institut za reviziju: O institutu, dostupno na: (<https://si-revizija.si/o-institutu/slovenski-institut-za-reviziju>).

u poslovima nadzora na razini Europske Unije i s nadležnim tijelima trećih zemalja u skladu s načelom jednakosti i reciprociteta te međunarodnim organizacijama iz područja nadležnosti Agencije.⁸⁰

Agencija izdaje dopuštenje za provođenje poslova ovlaštenog internog revizora ukoliko osoba zadovoljava sljedeće uvjete:⁸¹

- posjeduje potrebnu razinu znanja stečenu na studijskim programima drugog stupnja sukladno zakonu koji uređuje visoko obrazovanje ili stručnu spremu koja odgovara stupnju obrazovanja stečenom na studijskim programima drugog stupnja;
- posjeduje minimalno pet godina praktičnog rada, od kojih minimalno tri godine u provođenju poslova revizije u zadnjih šest godina prije traženja zahtjeva za izdavanje odobrenja, kod revizorskog društva ili samostalnog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva bilo koje države članice;
- završenu praktičnu nastavu i provjeru stručnih sposobnosti za obavljanje poslova ovlaštenog revizora, utvrđenu pravilnikom o stjecanju uvjerenja o stručnim znanjima i sadržaju i provjeri stručnih sposobnosti za obavljanje poslova ovlaštenog revizora i pravilnik o obveznom sadržaju praktične nastave;
- da joj u prošlosti nije oduzeta dozvola za obavljanje poslova ovlaštenog revizora ili da je od pravomoćnog oduzimanja dozvole prošlo najmanje pet godina;
- nije osuđivana na bezuvjetnu osudu za kazneno djelo;
- aktivno govori slovenski jezik.

Agencija utvrđuje stručnost neophodnu da bi se obavljao posao ovlaštenog revizora i provjere stručnih kompetencija, provodi program profesionalnog osposobljavanja za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora, organizira revizorske ispite, izdaje odobrenje za obavljanje poslova revizije i poslova ovlaštenog revizora, obavlja registraciju, organizira kontinuirano profesionalno usavršavanje i omogućava kvalitet rada ovlaštenih revizorskih društava i ovlaštenih revizora.

Dozvola za provođenje poslova ovlaštenog revizora odnosno licenca vrijedi tri godine od izdavanja. Nakon isteka tog perioda, moguće je zatražiti produljenje dozvole, ukoliko se

⁸⁰ Zakon o reviziji (Službeni list Republike Slovenije, br. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 i 115/21), čl. 18., dostupno na: (<http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO5273#>).

⁸¹ Zakon o reviziji (Službeni list Republike Slovenije, br. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 i 115/21), čl. 48., dostupno na: (<http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO5273#>).

zadovolji uvjet osposobljavanja po programu kontinuiranog profesionalnog obrazovanja u skladu s pravilima koje utvrđuje Agencija. Ukoliko imatelj dozvole ne ispoštuje usavršavanje po programu kontinuiranog profesionalnog obrazovanja, ili ne podnese zahtjev za produženje dozvole, ona prestane vrijediti. Prilikom podnošenja zahtjeva za ponovno izdavanje dozvole osoba mora imati završeno osposobljavanje po programu stalnog stručnog usavršavanja. Osobi kojoj je oduzeta dozvola za obavljanje poslova ovlaštenog revizora daje se mogućnost ponovnog stjecanja dozvole za obavljanje poslova ovlaštenog revizora po isteku perioda od pet godina od oduzimanja. Ponovno stjecanje dopuštenja je moguće samo jednom.

Agencija će obnoviti licencu ukoliko ovlašteni revizor dokaže da je završio dodatno stručno usavršavanje od najmanje 120 sati, pri čemu se za jedan obrazovni sat podrazumijeva 45 minuta, odnosno jedan školski sat.

Kontinuirano stručno usavršavanje se dijeli na obrazovanje s oznakom A, B i C. Agencija označava osposobljavanje zahtjevnijih oblasti revizije i računovodstva oznakom A, a ostalo osposobljavanje oznakom B i C.

Tablica 8: Dodatno osposobljavanje prema oznakama A, B i C

<i>Oznaka</i>	<i>Područje obrazovanja</i>	<i>Organizator</i>
A	Zahtjevne oblasti: - Revizija - Računovodstvo	- Agencija za javni nadzor nad revizijom - Slovenski institut za reviziju - Druga institucija koju je Agencija ovlastila da može provoditi obrazovanje
B	- Revizija - Računovodstvo - Ocjenjivanje vrijednosti - Pravo - Financijska analiza - Informacijske tehnologije u računalnim sistemima - Porezi	- Obrazovne institucije kojima je Agencija dala suglasnost za provođenje godišnjeg programa obrazovanja - Revizorske tvrtke koje organiziraju edukaciju za vanjske sudionike koje su dobile suglasnost Agencije za provedbu godišnjeg programa obrazovanja
		- Izdavanje stručnih članaka
	- Revizija - Računovodstvo - Ocjenjivanje vrijednosti - Pravo	- Online obrazovanje - Pregledavanje stručne literature

C	<ul style="list-style-type: none"> - Financijska analiza - Informacijske tehnologije u računalnim sistemima - Porezi 	
---	---	--

Pravilnik o stalnem dodatnem strokovnem izobraževanju pooblaščenih revizorjev (2017.), dostupno na: (<http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV13829>).

Ovlašteni revizor mora izvršiti najmanje polovinu potrebnog dodatnog stručnog obrazovanja, odnosno minimalno 60 sati pohađanja aktivnosti A oznake. Također, mora imati najmanje šest sati iz oblasti revizije, i najmanje šest sati iz oblasti računovodstva pohađanjem seminara svake godine važenja dozvole za rad odnosno licence. Preostale sate potrebnog dodatnog obrazovanja ovlašteni revizor može steći učestvovanjem u raznim oblicima obrazovanja oznake B ili C. Obrazovanjem oznake C može se steći najviše 30% odnosno najviše 36 sati neophodnog profesionalnog usavršavanja.

Provjera stručnog znanja provodi se na slovenskom jeziku i uključuje provjeru znanja iz sljedećih područja:⁸²

- računovodstva i slovenskih računovodstvenih standarda;
- trgovačkog prava i prava društava te upravljanje trgovačkim društvima;
- porezno pravo i oporezivanje dobiti;
- građanskopravni i trgovački ugovori;
- stečajno pravo i stečajni postupak;
- radno i socijalno pravo.

Ispit se dijeli na dva dijela. Prvi dio ispita je teorijska i praktična provjera pojedinih predmeta, a drugi dio je prezentacija i obrana završnog rada na sveobuhvatnoj reviziji veće i složenije tvrtke. Pristupnik izrađuje završni rad iz programa obrazovanja za stjecanje uvjerenja o stručnom znanju nakon svih položenih ispita i brani ga pred ispitnim povjerenstvom, najkasnije dvije godine od posljednjeg položenog ispita.⁸³ Naknada polaganja pojedinog ispita iznosi 200 €.

⁸² Slovenski institut za reviziju: Ispiti, dostupno na: (<https://si-revizija.si/izobrazevanje/izpiti>).

⁸³ Pravilnik o pogojih za pridobitev ptdrila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in obveznem prktičem usposabljanju (2020.), čl. 16., dostupno na: ([https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2019-01-2020/pravilnik-o-pogojih-za-pridobitev-potrdila-o-strokovnih-znanjih-za-opravljanje-nalog-pooblastcenega-revizorja-in-obveznem-prakticnem-usposabljanju/#\(Izpiti iz posameznih predmetov\)](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2019-01-2020/pravilnik-o-pogojih-za-pridobitev-potrdila-o-strokovnih-znanjih-za-opravljanje-nalog-pooblastcenega-revizorja-in-obveznem-prakticnem-usposabljanju/#(Izpiti%20iz%20posameznih%20predmetov))).

4. KOMPARATIVNA ANALIZA

4.1 Komparativna analiza stupnja usklađenosti procesa licenciranja između odabranih zemalja

H₁: Proces licenciranja revizora u Republici Hrvatskoj i ostalim odabranim zemljama je usklađen.

Nakon provedenog istraživanja procesa licenciranja ovlaštenih revizora odabranih zemalja, odbacuje se postavljena hipoteza koja pretpostavlja da je proces usklađen.

Iako se proces licenciranja ovlaštenih revizora u navedenim zemljama može učiniti sličan, postoji mnogo različitosti koje se ne smiju zanemariti. Razlike između navedenih zemalja se javljaju u pogledu: predmeta koji se polažu za stjecanje certifikata, strukture ispita (više točnih odgovora ili samo jedan točan odgovor, samo pismeni dio ispita ili postojanje i usmenog dijela ispita), minimalnog perioda potrebnog radnog iskustva na revizijskim poslovima, perioda na koji se izdaje licenca (npr. u Crnoj Gori se licenca izdaje na neodređen period i nije je potrebno obnavljati, a u Srbiji se licenca dodjeljuje na period od tri godine i potrebno je obnavljati), povezanosti revizijske profesije s računovodstvenom profesijom (npr. u Bosni i Hercegovini je potrebno posjedovati važeći certifikat ovlaštenog računovođe kao i iskustvo u području računovodstva, kako bi se moglo pristupiti ispitu za certificiranog ovlaštenog revizora, uz potrebno iskustvo u području revizije, a u Hrvatskoj za dobivanje certifikata ovlaštenog revizora nije potrebno imati prethodno stečen certifikat ovlaštenog računovođe), potrebne razine obrazovanja (npr. u Republici Hrvatskoj je potrebno imati ostvareno minimalno 300 ECTS bodova, a u ostalim zemljama iz okruženja je propisano minimalno 240 ECTS bodova). Sve navedeno utječe na donošenje zaključka o neusklađenosti procesa licenciranja između odabranih zemalja, kao i teže razumijevanje revizijske profesije i prelazak ovlaštenog revizora ili revizorskog društva iz jedne zemlje u drugu.

Tablica 9: Sličnosti i razlike između zemalja u pogledu procesa licenciranja ovlaštenih revizora

	<i>Republika Hrvatska</i>	<i>Federacija BiH</i>	<i>RS BiH</i>	<i>Republika Srbija</i>	<i>Crna Gora</i>	<i>Sjeverna Makedonija</i>	<i>Slovenija</i>
Period na koji se izdaje licenca za ovlaštenog revizora	Neodređen vremenski period	3 godine	1 godina	3 godine	Neodređen vremenski period	Neodređen vremenski period	3 godine
Potrebna razina stečenog obrazovanja	minimalno 300 ECTS bodova	minimalno 240 ECTS bodova	minimalno 240 ECTS bodova	minimalno 240 ECTS bodova	minimalno 240 ECTS bodova	minimalno 240 ECTS bodova	minimalno 300 ECTS bodova
Potrebna razina radnog iskustva u struci	minimalno 5 godina	minimalno 3 godine	minimalno 3 godine	minimalno 3 godine	minimalno 3 godine	minimalno 3 godine	minimalno 5 godina
Potrebna prethodno stečen certifikat	-	Certifikat za ovlaštenog računovođu	Certifikat za ovlaštenog računovođu	-	Certifikat za ovlaštenog računovođu	-	-

Izvor: Izrada autora

4.2 Komparativna analiza stupnja usklađenosti obveza naknadnog profesionalnog usavršavanja između odabranih zemalja

H₂: Naknadno profesionalno usavršavanje i razvoj certificiranih revizora u Hrvatskoj i ostalim odabranim zemljama je usklađeno.

Iako zemlje provode naizgled slično kontinuirano profesionalno usavršavanje ovlaštenih revizora, razlike se javljaju u vidu različitog vrednovanja odnosno bodovanja naknadne stručne edukacije (Između ostalog, iako dvije zemlje propisuju minimalno 120 sati kontinuiranog stručnog usavršavanja, ukoliko za jedan sat usavršavanja uzimaju različitu mjernu jedinicu, npr. u Hrvatskoj se jedan sat usavršavanja podrazumijeva 60 minuta, dok se u Sloveniji jedan sat usavršavanja podrazumijeva 45 minuta, kao školski sat, osoba koja je obvezna kontinuirano se usavršavati u Hrvatskoj će morati ostvariti minimalno 7.200 minuta usavršavanja (120 sati x 60 minuta), dok će osoba koja se kontinuirano usavršava u Sloveniji morati ostvariti minimalno 5.400 minuta (120 sati x 45 minuta), znači 30 sati (od 60 minuta) manje već osoba iz Hrvatske. Da bi usavršavanje bilo jednako, osobi iz Hrvatske bi trebalo biti propisano minimalno 90 sati kontinuiranog usavršavanja, ili osobi iz Slovenije minimalno 160 sati), kao i tijela koja provode naknadno stručno usavršavanje.

Uzimajući u obzir navedene činjenice, donosi se zaključak o neprihvatanju hipoteze da je sustav usavršavanja i profesionalnog razvoja certificiranih revizora u Hrvatskoj i ostalim odabranim zemljama usklađen. Bilo bi poželjno uspostaviti jedinstven međunarodni zakon koji bi regulirao izbor tijela koje imaju ovlast provoditi naknadno stručno usavršavanje, ispit osposobljenosti i slično, te regulirati koje sve ovlasti takva tijela imaju.

Tablica 10: Sličnosti i razlike između zemalja u pogledu kontinuiranog profesionalnog usavršavanja

	<i>Republika Hrvatska</i>	<i>Federacija BiH</i>	<i>RS BiH</i>	<i>Republika Srbija</i>	<i>Crna Gora</i>	<i>Sjeverna Makedonija</i>	<i>Slovenija</i>
Obvezno kontinuirano profesionalno usavršavanje	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA
Ovlašteno tijelo za provođenje kontinuiranog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora	Ministarstvo financija, Hrvatska revizorska komora	Revizorska komora Federacije Bosne i Hercegovine	Savez računovođa i revizora Republike Srpske	Savez računovođa i revizora Srbije	Institut internih revizora Crne Gore	Institut ovlaštenih revizora Republike Sjeverne Makedonije	Slovenski institut za reviziju
Propisani minimalni sati kontinuiranog profesionalnog usavršavanja	120 (za 3 godine, *1h = 60 min)	120 (za neprekidni period od 3 god)	120 (za neprekidni period od 3 god)	120 (za neprekidni period od 3 god)	120 (za neprekidni period od 3 god)	120 (za neprekidni period od 3 god)	120 (za 3 godine, *1 h = 45 min)

Izvor: Izrada autora

5. ZAKLJUČAK

Uprkos postojanju određenih međunarodnih standarda kojih se u skladu sa zakonom pridržavaju sve navedene zemlje, one nemaju usklađen proces licenciranja ovlaštenih revizora kao ni naknadnog profesionalnog usavršavanja. Zemlje su organizirane na različite načine. Sloboda zemalja da formiraju vlastite nacionalne standarde u području revizijske profesije ima za posljedicu odbacivanje hipoteza postavljenih u ovom radu.

Zaključuje se da bi bilo poželjno uskladiti sustav naknadnog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora između zemalja uključenih u ovo istraživanje u cilju svestrane koristi.

Smatra se da bi veći stupanj usklađenosti pružio mnogo veću kvalitetu revizijskih usluga na globalnoj razini. Donošenje dodatnih međunarodnih revizijskih zakona, kojih bi se trebale pridržavati sve zemlje, u vidu uvjeta pristupanja revizorskom ispitu, potrebnoj razini obrazovanja za pristupanje revizorskom ispitu, periodu potrebnog iskustva u području revizije, jednakim predmetima od kojih se sastoji revizorski ispit, jednakoj strukturi revizorskog ispita (utvrđeno je da se ispit u nekim zemljama provodi samo u pismenom obliku, a u nekim u pismenom i usmenom obliku u vidu obrane rada), jednakom provođenju revizorskog ispita uživo, a ne online), jednakom periodu na koji se izdaje licenca, univerzalnom bodovanju naknadnog profesionalnog usavršavanja, vrednovanja jedne jedinice sata itd. bi u velikoj mjeri harmoniziralo revizijsku profesiju između odabranih zemalja, te pojednostavilo rad ovlaštenog revizora u drugoj zemlji kao i nostrifikacije certifikata stečenih u drugoj zemlji.

LITERATURA

1. Brozović M., Mamić Sačer I., Pavić I., Sever Mališ S., Tušek B., Žager L. (2020): REVIZIJA – Nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja
2. Čular M. (2021): Revizija - Nastavni materijali s predavanja; Potražnja i ponuda revizijskih usluga - Međunarodni okvir revizije i usluga izražavanja uvjerenja.
3. Čular M. (2021): Revizija - Nastavni materijali s vježbi; Odnos eksterne revizije i ključnih aktera korporativnog upravljanja.
4. Čehić I. (2018): Utjecaj revizije na smanjenje zloupotreba u poslovnom procesu (116-126), dostupno na: (<https://hrcak.srce.hr/205539>)
5. Federalno ministarstvo financija (<http://www.fmf.gov.ba/v2/stranica.php?idstranica=174&idmeni=24>)
6. Hrvatska revizorska komora (2018.): Statut, dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_06_58_1204.html).
7. Hrvatska revizorska komora (2021.): Program revizorskog ispita, dostupno na: (http://revizorska-komora.hr/pdf/Edukacija_2021/Program%20revizorskog%20ispita_2021_UV17921.pdf).
8. Institut internih revizora Crne Gore, sertifikat za sticanje zvanja „ovlašćeni interni revizor“, dostupno na (<https://iircg.co.me/sertifikat-za-sticanje-zvanja-ovlasceni-interni-revizor/>)
9. Institut internih revizora Crne Gore: Ciljevi i zadaci, dostupno na: (<https://iircg.co.me/ciljevi-i-zadaci/>).
10. Institut internih revizora Crne Gore: Sertifikat za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor, dostupno na: (<https://iircg.co.me/sertifikat-za-sticanje-zvanja-ovlasceni-interni-revizor/>).
11. Institut na ovlašćeni revizori na Republika Severna Makedonija, dostupno na (<https://iorrm.org.mk/>)
12. Institut ovlašćenih revizora Republike Sjeverne Makedonije: o institutu, dostupno na: (<https://www.iorrm.org.mk/page/about>).

13. Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore: Opšti akti Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore, čl. 6., dostupno na: (<http://www.isrcg.org/statut-instituta-sertifikovanih-racunovoda-crne-gore/>).
14. Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore: Opšti akti Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore, čl. 1., dostupno na: (<http://www.isrcg.org/statut-instituta-sertifikovanih-racunovoda-crne-gore/>).
15. Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2005), dostupno na: (<https://www.komisija-rbih.org/srr/hr/akti/statut-komisije-sa-usvojenim-dopunama>).
16. Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2009): Uputstvo o osnovama i kriterijima kontinuirane profesionalne edukacije u BiH, dostupno na: (https://www.komisija-rbih.org/srr/wp-content/uploads/2017/12/HR_UPUTSTVO-O-KPE_pročišćeni-tekst.pdf).
17. Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2017.): Odluka o visini naknade za obradu zahtjeva u postupku nostrifikacije inozemnih certifikata, dostupno na: ([http://srrrs.org/dokumenti/aktuelnosti/2017/Odluka_o_visini_naknade_za_obradu_za htjeva_u_postupku_nostrifikacije_21_11_2017.pdf](http://srrrs.org/dokumenti/aktuelnosti/2017/Odluka_o_visini_naknade_za_obradu_za_htjeva_u_postupku_nostrifikacije_21_11_2017.pdf)).
18. Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2019.): Odluka o uslovima za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji u BiH, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/profesionalna_regulativa/Odluka_o_uslovima_za_sticanje_zvanja_u_racunovodstvenoj_profesiji_primjena_01_01_2020.pdf).
19. Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2019.): Pravilnik o uslovima i postupku redukcije ispita za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji u BiH, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/profesionalna_regulativa/Pravilnik_o_uslovima_i_postupk_u_redukcije_ispita_u_primjeni_01_01_2020.pdf).
20. Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2020.): Odluka o kriterijima i procedurama polaganja ispita za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji BiH, dostupno na:
21. Komisija za računovodstvo i reviziju BiH (2022.): Odluka o organiziranju ispitnih rokova, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/aktuelnosti/2022/4.Odluka_o_organizovanju_ispitnih_rokova_2022_srp.pdf).
22. Komora ovlašćenih revizora, Srbija, dostupno na (<https://www.kor.rs/>).
23. Komora ovlašćenih revizora, dostupno na: (https://www.kor.rs/o_komori.asp).

24. Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I. (2015): Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini (204—224), dostupno na: (<https://hrcak.srce.hr/file/300890>)
25. Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 11., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).
26. Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 12., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).
27. Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 2., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).
28. Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 4., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).
29. Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 6., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).
30. Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 7., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).
31. Ministarstvo financija NN 104/2018 (2018): čl. 8., dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html).
32. Ministarstvo financija RH: Nadzor, dostupno na: (<https://mfin.gov.hr/istaknute teme/revizija/nadzor/441>).
33. Narodne novine (2018.): Pravilnik o stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita, revizorskom i posebnom ispitu te ispitu osposobljenosti, dostupno na: (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_06_59_1139.html).
34. Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlaštenih internih revizora u javnom sektoru, 2019. (<https://www.bazapropisa.net/sr/zakonodavstvo/pravilnici/11243-pravilnik-o-strucnom-usavrsavanju-ovlascenih-internih-revizora-u-javnom-sektoru.html>)
35. Pravilnik o uslovima za obavljanje interne revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH (<http://www.fmf.gov.ba/v2/userfiles/userfiles/file/CHJ/Pravilnik%20o%20uslovima%20za%20obavljanje%20poslova%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20Federaciji.pdf>)
36. Program ispita za sticanje zvanja ovlašćeni revizor, Srbija, dostupno na (<https://www.paragraf.rs/propisi/program-ispita-za-sticanje-zvanja-ovlasceni-revizor.html>)

37. Program ispita za stjecanje zvanja ovlašteni revizor, čl. 2., dostupno na: (<https://www.paragraf.rs/propisi/program-ispita-za-sticanje-zvanja-ovlasceni-revizor.html>).
38. Program ispita za stjecanje zvanja ovlašteni revizor, čl. 5., dostupno na: (<https://www.paragraf.rs/propisi/program-ispita-za-sticanje-zvanja-ovlasceni-revizor.html>).
39. Register pooblašćenih revizorjev, Slovenia, dostupno na (<https://www.anr.si>).
40. Republika Hrvatska, Ministarstvo financija: Revizorski ispit, dostupno na: (<https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/revizorski-ispit/435?big=0>).
41. Republika Srbija, Ministarstvo financija: Ispit za stjecanje zvanja ovlašteni interni revizor u javnom sektoru, dostupno na (<https://mfin.gov.rs/sr/usluge-1/ispit-za-sticanje-zvanja-ovlaeni-interni-revizor-u-javnom-sektoru-1>).
42. Republika Srbija, Ministarstvo financija: Izdavanje dozvole za obavljanje revizije, dostupno na: (<https://mfin.gov.rs/sr/usluge-1/izdavanje-dozvole-za-obavljanje-revizije-1>).
43. Republika Srbija, Ministarstvo financija: Izdavanje licenci za obavljanje revizije, dostupno na: (<https://mfin.gov.rs/sr/usluge-1/izdavanje-licenci-za-obavljanje-revizije-1>).
44. Republika Srbija, Ministarstvo financija: Produženje licenci za obavljanje revizije, dostupno na: (<https://mfin.gov.rs/sr/usluge-1/produjenje-licenci-za-obavljanje-revizije-1>).
45. Republika Srbija, Ministarstvo Finansija: Ispit za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru, dostupno na (<https://mfin.gov.rs/sr/usluge-1/ispit-za-sticanje-zvanja-ovlaeni-interni-revizor-u-javnom-sektoru-1>).
46. Revizorska komora Federacije Bosne i Hercegovine, dostupno na (<https://www.rkfbih.ba/>)
47. Savez računovođa i revizora Republike Srpske, dostupno na (<http://www.srrrs.org>)
48. Savez računovođa i revizora Republike Srpske: Potrebni dokumenti za učlanjenje, dostupno na: (https://srrrs.org/dokumenti/Potrebni_dokumenti_za_uclanjenje.pdf).
49. Savez računovođa i revizora RS (2016.): Pravilnik o instruktivnoj nastavi i testiranju-ispitima, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_instruktivnoj_nastavi_i_testiranju-ispitima.pdf).

50. Savez računovođa i revizora RS (2016.): Pravilnik o kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_kontinuiranoj_profesionalnoj_educaciji.pdf).
51. Savez računovođa i revizora RS (2016.): Pravilnik o načinu i uslovima za izdavanje certifikata i izdavanje i održavanje licenci, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_izdavanju_serifikata_i_licenci.pdf).
52. Savez računovođa i revizora RS (2016.): Pravilnik o nostrifikaciji certifikata, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_nostrifikaciji_serifikata.pdf).
53. Savez računovođa i revizora RS (2016.): Pravilnik o uslovima, načinu i naknadama za sticanje zvanja u računovodstvenoj profesiji RS, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_uslovima_za_sticanje_zvanja.pdf).
54. Savez računovođa i revizora RS (2016.): Pravilnik o vrstama profesionalno-stručnog zvanja u računovodstvenoj i revizorskoj profesiji u RS, dostupno na: (http://srrrs.org/dokumenti/pravilnici/2017/Pravilnik_o_vrstama_zvanja_u_racunovodstvenoj_profesiji_u_RS.pdf).
55. Savez računovođa i revizora Srbije, dostupno na: (<https://srrs.rs/>).
56. Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika FBiH, dostupno na: (<https://www.srr-fbih.org/o-nama>).
57. Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije Bosne i Hercegovine, dostupno na (<https://www.srr-fbih.org/>)
58. Slovenski institut za reviziju: Izpiti, dostupno na: (<https://si-revizija.si/izobrazevanje/izpiti>).
59. Slovenski institut za reviziju: O institutu, dostupno na: (<https://si-revizija.si/o-institutu/slovenski-institut-za-reviziju>).
60. Slovenski institut za reviziju, dostupno na: (<https://www.si-revizija.si/>)
61. Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 122., dostupno na: (https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu_i_reviziji_u_FBiH.pdf)

[vodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf).

62. Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 123., dostupno na: [\(https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf\)](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf).

63. Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 2., dostupno na: [\(https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf\)](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf).

64. Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 59., dostupno na: [\(https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf\)](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf).

65. Službene novine FBiH (2021): Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH, čl. 89., dostupno na: [\(https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20\(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21\).pdf\)](https://www.rkfbih.ba/upload/file/zakoni_i_podzakonski_akti/Zakon%20o%20ra%C4%87unovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH%20(Sl.Novine%20FBiH%20br.15-21).pdf).

66. Službeni glasnik Republike Sjeverne Makedonije, Zakon o reviziji, čl. 28., dostupno na: [\(https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf\)](https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf).

67. Službeni glasnik Republike Sjeverne Makedonije, Zakon o reviziji, čl. 23., dostupno na: [\(https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf\)](https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf).

68. Službeni glasnik Republike Sjeverne Makedonije, Zakon o reviziji, čl. 26., dostupno na: [\(https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf\)](https://www.iorm.org.mk/doc/Закон%20за%20ревизија%20-%20пречистен%20текст.pdf).

69. Svez računovođa i revizora Republike Srpske [\(http://www.srrs.org/?strana=onama&jezik=lat\)](http://www.srrs.org/?strana=onama&jezik=lat).

70. Udruženje internih revizora BiH, ispit za sticanje zvanja ovlašteni interni revizor, dostupno na (<https://www.interni-revizori.info/ispit-za-sticanje-zvanja-ovlasteni-interni-revizor/>)
71. Vujević I. (2013): Računovodstvo i revizija
72. Vukoja B.: Revizija finansijskih izvještaja gospodarskih društava dostupno na: (<https://www.revident.ba/public/files/revizija-financijskih-izvjestaja-gospodarskih-drustava.pdf>)
73. Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 11., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).
74. Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 7., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).
75. Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 9., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).
76. Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 2., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).
77. Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 3., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).
78. Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Sl. glasnik BiH“ br. 42/2004), čl. 3., dostupno na: (<https://www.paragraf.ba/propisi/bih/zakon-o-racunovodstvu-i-reviziji-bosne-i-hercegovine.html>).
79. Zakon o reviziji (Sl. List CG, br 1/2017), čl. 10., dostupno na: (https://www.paragraf.me/propisi-crnegore/zakon_o_reviziji.html).
80. Zakon o reviziji (Sl. List CG, br 1/2017), čl. 17., dostupno na: (https://www.paragraf.me/propisi-crnegore/zakon_o_reviziji.html).
81. Zakon o reviziji (Sl. List CG, br 1/2017), čl. 3., dostupno na: (https://www.paragraf.me/propisi-crnegore/zakon_o_reviziji.html)

82. Zakon o reviziji (Službeni list Republike Slovenije, br. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 i 115/21), čl. 18., dostupno na: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO5273#>).
83. Zakon o reviziji (Službeni list Republike Slovenije, br. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 i 115/21), čl. 48., dostupno na: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO5273#>).
84. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 10., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
85. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 11., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
86. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 14., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
87. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 17., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
88. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 19., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
89. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 34., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
90. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 35., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
91. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 36., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
92. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 39., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
-
93. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 4., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
94. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 5., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
95. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 68., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
96. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 7., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
97. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 76., dostupno na: <https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).

98. Zakon o reviziji RH, NN 127/17 (2018): čl. 92., dostupno na: (<https://zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>).
99. Zakon o reviziji, Crna Gora, dostupno na (https://www.paragraf.me/propisi-crnegore/zakon_o_reviziji.html)
100. Žager K., Sever Mališ S., Dečman N. (2016): Certificiranje i licenciranje računovodstvenih i revizijskih zvanja (391-420), dostupno na: (<https://hrcak.srce.hr/file/300152>)

POPIS TABLICA

Tablica 1: Cijene koje se obračunavaju i naplaćuju u Republici Hrvatskoj

Tablica 2: Način bodovanja stalnog stručnog usavršavanja u Republici Hrvatskoj

Tablica 3: Naknade u Federaciji Bosne i Hercegovine

Tablica 4: Vrednovanje aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja u okviru jedne godine

Tablica 5: Iznosi naknada koje obračunava Komora

Tablica 6: Organizirano stručno usavršavanje

Tablica 7: Samostalno stručno usavršavanje

Tablica 8: Dodatno osposobljavanje prema oznakama A, B i C

Tablica 9: Sličnosti i razlike između zemalja u pogledu procesa licenciranja ovlaštenih revizora

Tablica 10: Sličnosti i razlike između zemalja u pogledu kontinuiranog profesionalnog usavršavanja

SAŽETAK

Revizija je jedna od ključnih profesija današnjice. Revizijska profesija je regulirana profesija, a kvaliteta obavljenih revizorskih usluga ovisi upravo o načinu i stupnju regulacije u nekoj zemlji. Iako se sve zemlje pridržavaju određenih međunarodnih revizijskih standarda, organizirane su na različite načine i formiraju vlastite nacionalne standarde u području revizijske profesije. Problematika cjelokupnog rada ogleda se u komparativnoj analizi u koju je uključeno šest zemalja: Hrvatska, Bosna i Hercegovina, Srbija, Crna Gora, Sjeverna Makedonija i Slovenija. Svaka zemlja određuje nadležno tijelo koje je odgovorno za nadzor, izdavanje odobrenja za rad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima, nadzor nad radom ovlaštenih revizora i ostalo. Iako postoje parametri i sličnosti koji povezuju navedene zemlje kroz revizijsku profesiju, utvrđeno je dosta različitosti. U ovom radu je analizan stupanj usklađenosti licenciranja ovlaštenih revizora i stupanj usklađenosti naknadnog profesionalnog usavršavanja ovlaštenih revizora, te donesen zaključak i preporuke za veću standardizaciju revizijske profesije i poboljšanje kvalitete revizorskih usluga na sveukupnoj razini.

Ključne riječi: revizor, ovlašteni revizor, revizorsko društvo, licenca, certifikat, kontinuirano profesionalno usavršavanje

SUMMARY

Auditing is one of the key professions today. The audit profession is a regulated profession, and the quality of audit services performed depends precisely on the method and degree of regulation in a country. Although all countries adhere to certain international auditing standards, they are organized in different ways and form their own national standards in the field of auditing profession. The problems of the entire work are reflected in the comparative analysis, which includes six countries: Croatia, Bosnia and Herzegovina, Serbia, Montenegro, North Macedonia and Slovenia. Each country determines the competent authority that is responsible for supervision, issuing authorizations for the work of authorized auditors and audit companies, supervision of the work of authorized auditors and other things. Although there are parameters and similarities that connect the mentioned countries through the auditing profession, a lot of

differences were found. In this paper, the degree of compliance with the licensing of authorized auditors and the degree of compliance with the subsequent professional training of authorized auditors were analyzed, and conclusions and recommendations were made for greater standardization of the audit profession and improvement of the quality of audit services at the overall level.

Key words: auditor, certified auditor, auditing firm, license, certificate, continuous professional training of auditors