

УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ



СЕМИНАРСКИ РАД

ПРЕДМЕТ: ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ У
УСЛОВИМА МОНЕТАРНИХ ПРОМЕНА

ТЕМА:

**УЛОГА РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПРОФЕСИЈЕ У
ПРОЦЕСУ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА**

МЕНТОР:
ПРОФ. ДР ЈОВАН КРСТИЋ

СТУДЕНТ:
МАРИЈА НИКОДИЈЕВИЋ
БР. ИНДЕКСА: 19/07

Ниш, 2008. год.

САДРЖАЈ:

Увод.....	3
Историјски развој рачуноводства и рачуноводствене професије.....	5
Јавни интерес и професионално понашање рачуновођа.....	10
Етички кодекс за професионалне рачуновође.....	12
Принципи професионалне етике рачуновођа.....	14
• Принцип интегритета.....	14
• Принцип објективности.....	15
• Принцип професионалне компетентности и дужне пажње.....	17
• Принцип поверљивости.....	20
• Принцип професионалног понашања.....	22
Независност као кључни принцип професионалне етике ревизора	24
Појам и суштина независности.....	25
Претње независности	27
Мере заштите независности.....	29
• Мере заштите које прописују професија, закон или друге регулативе.....	29
• Мере заштите на нивоу клијента.....	30
• Мере заштите на нивоу рачуноводствене/ревизорске фирме	31
Решавање етичког конфликта.....	33
IFAC и CPPC.....	34
Закључак	41
Литература	42

Увод

Термин професија се примењује на оне особе које су усавршиле знање и вештине и примењују их, за накнаду, на одређене задатке које просечни и неквалификовани људи не могу да обаве. Термин води порекло од латинске речи заклетва, а заклетва се односи на оданост, приврженост професији, тежњу да се буде експерт у свом послу, договору да се одржи добра репутација професије и сл. Професије су обично регулисане професионалним телима која могу да утврде испите стручности, услове за улазак у професију, да играју улогу давања лиценци, спроводе примену етичког кодекса у пракси итд. Примери професија су адвокати, инжењери, рачуновође и друга технички специјализована занимања.

Велики број људи рачуноводство сматра као високо стручно подручје које је доступно само уском кругу професионалаца. Међутим, у пракси се свако од нас, на неки начин, скоро свакодневно бави рачуноводством јер је оно универзални, општеприхваћени пословни језик, средство помоћу кога меримо и описујемо резултате економске активности.

Рачуноводствена професија обухвата специјализоване стручњаке (професионалце) за вођење пословних књига, састављање финансијских извештаја и њихову ревизију. У савременим условима пословања рачуноводствена професија има висок ниво одговорности у обезбеђењу квалитетног финансијског извештавања. Својим ставом и понашањем приликом састављања и обелодањивања финансијских извештаја, рачуноводствена професија, односно професионалне рачуновође, утичу на слику о финансијској ситуацији, успешности пословања предузећа код корисника финансијских извештаја. Изазови који су стављени пред рачуноводствену професију у условима непрекидне тежње ка хармонизацији финансијског извештавања на глобалном нивоу, као и што већем задовољавању потреба корисника финансијских извештаја, веома су велики.

Треба истаћи да је финансијско извештавање ”..процес обезбеђења квантитативних финансијских (рачуноводствених) информација о предузећу и њиховог саопштавања корисницима односно доносиоцима одлука”¹ и да је данас опште прихваћено да је

¹ Јован Крстић, Инструменти финансијско-рачуноводносног извештавања (приступ ex post и ex ante), Ниш, 2002, стр 11

основна сврха финансијског извештавања корисност за доношење одлука. Од финансијског извештавања се очекује да ће обезбедити информације за доношење рационалних инвестиционих и кредитних одлука, информације о економским ресурсима предузећа и праву на њих, информације о перформансама пословања предузећа у току године, о томе како предузеће стиче и користи готовину, како управа испуњава своју управљачку одговорност према власницима итд.

У раду ће бити размотрен историјски развој и значај рачуноводства и рачуноводствене професије, професионалне организације релевантне за рачуноводствену професију у свету и код нас. Посебан акценат је стављен на принципе професионалне етике које професионални рачуновођа мора да поштује како би квалитет финансијског извештавања био на таквом нивоу да га непосредни корисници финансијских извештаја, али и јавност у најширом смислу речи не могу довести у питање, без обзира на евидентне околности и ситуацију које прете да угрозе њихов квалитет. Етичко понашање професионалних рачуновођа услов је и претпоставка квалитетног финансијског извештавања директно, као и најшира друштвена јавност индиректно захтевају фер, поштене и објективне финансијске извештаје. Зато се с правом истиче да рачуновође обављају услуге у јавном интересу као колективном добру заједнице људи и институција.

Историјски развој рачуноводства и рачуноводствене професије

Историја рачуноводства је стара колико и сама цивилизација; још су породице у праисторији морале да прорачунавају количине хране и одеће које су им потребне да би се суочиле са хладнијим годишњим добрима. Рачуноводство представља једну од најзначајнијих професија у економији и пословању. Рачуновође су учествовале у развоју градова, трговине, новца и банкарства, допринеле су успеху италијанске ренесансе, спасиле од банкротства многе проналазаче и предузетнике током индустријске револуције, помогле повећању поверења у тржиште капитала неопходном за западни капитализам, и имале кључну улогу у информатичкој револуцији која је променила глобалну економију.

Развој рачуноводства био је условљен развојем привреде, с једне стране, и појавом новца као мерила вредности и платежног средства, с друге стране. Све док су производне снаге биле на нивоу развоја натуралне производње, производње за потребе самог произвођача, није се осећала потреба за рачуноводственом евиденцијом. Уколико је тада и вршена размена, она је обављана путем трампе, роба једне употребне вредности размењивала се за робу друге употребне вредности, у истом моменту, због чега нису ни настајали дужничко-поверилачки односи и није ни било потребно евидентирати такву размену. Међутим, кад је развој производних снага омогућио производњу и за тржиште, дошло је и до развоја трговине. Трговац робу купује ради тога да би је продао другом и да би при томе остварио зараду, купујући је по нижој, а продајући по вишој цени. Ту се појављује и дужничко-поверилачки односи. Наиме, кад произвођач прода трговцу на кредит, он постаје поверилац, а трговац дужник, или ако, пак, трговац прода купцу робу на кредит, онда је трговац поверилац, а купац је његов дужник. На том степену развоја производних снага осећа се потреба за евиденцијом, јер треба знати ко коме и колико дугује, односно ко, колико и од кога потражује, с једне стране, и колика је зарада трговца, с друге стране.

Појавом акумулације омогућен је развој банака, где се јављају кредитни односи, а самим тим и потреба за евиденцијом, да би се знали дужници и повериоци и да би се утврдила зарада по основу камате.

Трагови рачуноводствене евиденције откривени већ код античких народа углавном су с подручја банкарских послова. Још у XVIII веку п.н.е. у Вавилону у Закону краља Хамурабија указује се каква се евиденција морала водити са подручја дужничко-поверилачких односа. У античкој Грчкој банке се нису бавиле само кредитним пословима већ и пословима плаћања за рачун клијената, дакле платним прометом. Тврди се да су банке водиле две књиге "ephemerid" и "trapezitica

grammata". Прва књига представља хронолошку евиденцију свих пословних догађаја, а друга књига рачуне (конта) клијената.²

После освајања Египта од Александра Македонског, и у Египту долази до развоја банака. То је условило и појаву књиговодствене евиденције, која је обухватала кредитне односе између банака и кредитни однос банке и приватног лица.

У Риму су, такође, биле развијене приватне банке. Поред банака, кредитним пословима бавили су се и богати робовласници, витезови, филозофи и др. Од књига спомињу се роковник ("liber calendarii"), у коме се евидентира позајмљени новац и рокови наплате главнице и камате, меморијал ("adversaria"), у коме се евидентирају пословне промене хронолошки, књига примања и издавања ("codex accepti et expensi") и књига у којој су вођена конта ("codex rationum").³

Распадом Римске империје замире и привредна активност, а везано са тим и вођење књиговодствене евиденције.

У касном средњем веку долази до процвата италијанских градова и наглог развоја трговине. То је условило и развој књиговодствене евиденције. У сачуваним књигама из XIII века види се да је тада књиговодствена евиденција обухватала конто дужника и поверилаца, конто готовине, робе и кућних издатака. (Најстарија сачувана пословна књига, уствари само два њена листа потичу из 1211.године). Сачуване књиге из XIV века показују постепен прелаз од простог ка двојном књиговодству. Најстарија сачувана књига вођена по методу двојног рачуноводства потиче из 1340.године. Прве књиге коју су написане о двојном књиговодству припадају XV веку. (Књига "О трговини и савршеном трговцу" од Дубровчанина Бенка Котрулића, написана 1458.године у Напуљу, а штампана тек 1573.године у Венецији и књига фрањевачког монаха Луке Пачиолија "Summa et Aritmetica, Geometria, Propotioni et Proportionalita", штампана, у Венецији 1495.године). То нису били радови посвећени искључиво књиговодству, али је свака од њих имала поглавље о књиговодству.

"Summa et Aritmetica, Geometria, Propotioni et Proportionalita" је управо захваљујући свом поглављу "Particularis de Computis et Scripturis" (Details of Accounting and Recording) посвећеном двојном књиговодству, као „једном од најдивнијих открића људског духа“⁴ постала једна од најважнијих књига икад написаних. "Summa" је била

² Др Радмила Теофановић, Историја и теорија књиговодства, Београд, 1958.стр.7.

³ Др Радмила Теофановић, Историја и теорија књиговодства, Београд, 1958.стр.8.

⁴ Gary Giroux: A Short History of Accounting & Business

једна од првих књига штампаних на Гутенберговој машини, што јој је и омогућило да се рашири по целој Европи. "Summa" је учинила Пачиолија славним и обезбедила му место „оца рачуноводства“ у историји.

Пачиоли није открио двојно књиговодство, већ је описао метод који су користили трговци у Венецији током италијанске ренесансе. Његов систем укључује већину данашњих уобичајених поступака и мало је промењен у наредних 500 година. Пачиоли је истакао да су три ствари потребне успешном трговцу:

- довољно готовине или кредит,
- рачуноводствени систем константно ажуриран који му може показати како послује,
- добар књиговођа који ће то спровести.

Ако је све добро одрађено, књиговођа може, сабирајући сва дуговања на левој страни и сва потраживања на десној, саставити пробни биланс ("summa summarium"), при чему зборови са обе стране морају бити једнаки. У супротном, постоји грешка која се мора пронаћи и исправити. Систем двојног књиговодства је био лак за примену и испуњавао је захтеве пословања, тако да се врло брзо проширио.

Да би објаснио зашто је двојно књиговодство настало тек током ренесансе у Италији уместо у античкој Грчкој или Риму, историчар рачуноводства А. С. Littleton описује седам кључних „састојака“ који су омогућили његов настанак:

- Приватна својина: Способност промене власништва, јер се рачуноводство бави бележењем чињеница о имовини и имовинским правима.
- Капитал: Богатство продуктивно запослено, јер другачије трговина би била незнатна и кредит не би постојао.
- Трговина: Распрострањена размена добара, јер скромно локално трговање не би створило такву врсту притиска на пословање потребну да подстакне настанак организованог система евидентирања.
- Кредит: Садашње коришћење будућих добара, јер је мало подстицаја за бележење трансакција које се одмах завршавају.
- Писање: Механизам за стварање трајних белешки на свакодневном језику.
- Новац: Уобичајени "деноминатор" за размену.
- Аритметика: Метод рачунања монетарних детаља у послу.

Многи од ових фактора постојало је и у античко доба, али до Средњег века, они нису постојали заједно у форми и снази потребној да подстакне настанак двојног књиговодства. Евиденција, на пример, је стара као и цивилизација, али аритметика – систематска манипулација бројчаним симболима – заиста није била средство расположиво у антици. Шта више, упорна примена римских бројева за финансијске трансакције дуго после увођења арапске нумерације представљала је препреку ранијем стварању система двојног књиговодства.

У XVI, XVII, XVIII веку упоредо са развојем привреде развило се и књиговодство, па се јављају нове књиге о књиговодственој евиденцији у Немачкој, Енглеској, Француској и Холандији. Оно се развојем индустрије, односно индустријском револуцијом, нарочито у XIX веку, све више усавршавало. Тако, при крају XIX века рачуноводство постаје значајно средство за контролу и откривање слабости у пословању предузећа.

Велика депресија угрозила је интегритет рачуноводствене професије. Велике светске компаније су банкротирале убрзо после исказивања великих профита. Инвеститори су питали како су профитабилне компаније могле да банкротирају? На суду се показало да је економска стварност да компаније уопште нису биле профитабилне. Профити су били резултат трикова рачуновођа. Штавише, исказане резерве уопште нису постојале. Показало се да рачуновође, подређене менаџменту компаније, нису служиле јавном интересу, већ потребама менаџмента. У пракси, то је подразумевало, да је примарна функција рачуноводства да учини да менаџмент изгледа успешно. У циљу поновног стицања поверења јавности у рачуноводствену професију, кључну улогу преузеле су професионалне организације. АИСРА (Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа) је преузео низ мера. Креирао је ново тело, Комитет за рачуноводствене процедуре, прихватио државно лиценцирање, новоформирана Комисија за хартије од вредности је захтевала ревизију финансијских извештаја свих фирми које се јавно котирају.

Савремено пословање захтева тренутне рачуноводствене информације о активностима и показатељима перформанси. Тренд у информатичкој ери је концептуализација и имплементација рачуноводства као информационог система у виду базе података који обухвата све квантитативне и квалитативне активности компаније. У ту сврху су се на тржишту појавили софтверски пакети за рачуноводство, као што је Pacioli 2000, Peachtree Complete Accounting, Quickbooks Pro и сл.

8000. п.н.е	Jerry из Jericho-a (данашњи Израел)	Први је извршио инвентарисање користећи фигуре од глине да би прецизно израчунао богатство у храму.
3100. п.н.е.	Marion Сумерићанин	Изумео клинасто писмо да би одредио краљево богатство и дажбине поданика.
0	Jerome из Рима	Богати Римљанин бележио је финансијске податке у виду меморандума и главне књиге. Документи су садржали детаљне финансијске податке у вези царства.
1299.	Amatino Manucci	Италијански трговац развио је прву познату финансијску белешку која је укључивала све главне компоненте двојног књиговодства.
1494.	Luca Pacioli	Објавио „Summa...“ која укључује први потпун опис италијанског метода двојног књиговодства.
1772.	Josiah Wedgwood	Предузетник индустријске револуције који је развио рачуноводство трошкова ради борбе против оштре рецесије и опстанка у послу.
1854.	William Cooper	Један од оснивача Cooper Brothers & Co, Big Six, Института рачуновођа, значајан за настанак и развој рачуноводствене професије у Великој Британији.
1920.	Donaldson Brown	Главни финансијски службеник у General Motors-у, развио је модерни систем рачуноводства трошкова, ROI приступ, систем тржишно заснованих цена и сличне иновације које су користили индустријски гиганти у контроли многобројних операција.

Можемо, на крају, закључити, да је историја рачуноводства, стара хиљадама година, ишла од једноставних каменчића којима се одређивала количина блага, преко италијанских трговаца до интегрисаних компјутерских система данашњице. Поставља се питање ко је био први рачуновођа. Да ли је то свештеник који је прорачунавао благо у храму, италијански трговац, или контролор који је развио први софистицирани рачуноводствени систем за велику фабрику, или први професионални рачуновођа? У табели је дат списак кандидата и кратак опис њиховог доприноса рачуноводству. Сматра се да је први

рачуновођа **Amatino Manucci**, писац прве белешке о систему двојног књиговодства, који се током италијанске ренесансе и трговачке револуције усавршио, а Luca Pacioli га је детаљно описао у "Summa et Aritmetica, Geometria, Propotioni et Proportionalita".

Јавни интерес и професионално понашање рачуновођа

Општеприхваћено је схватање да рачуноводство доприноси економском развоју и напретку националне, регионалне и светске економије. Ова витална макроекономска функција рачуноводства у развијеним културама финансијског извештавања и рачуноводства остварује се посредством тржишта капитала као месту мобилизације и алокације ограничених финансијских ресурса. Наиме, рачуноводство, као инструмент економског мерења, одређује висину расположивог капитала и истовремено обезбеђује информациону основу за ефективно усмеравање и ефикасно коришћење капитала. Припремајући, састављујући, презентујући и обелодањујући финансијске извештаје, рачуноводство мери ниво ефикасности коришћења капитала. Сходно томе, квалитет рачуноводства, као инструмент мерења и финансијског извештавања, директно условљава и подстиче мобилизацију и алокацију капитала, засновану на рационалним одлукама индивидуалних и институционалних инвеститора, као и кредитора. На тај начин, рачуноводство непосредно доприноси ефикаснијем функционисању тржишта капитала што резултира стварањем обиља капитала, а обиље капитала је у бити здраве економије и друштвеног благостања. Без рачуноводства, односно рачуноводствених информација, не могу функционисати витални системи једне земље, тј. порески систем, статистика националног дохотка и друштвеног производа и др. У том контексту се рачуноводство сматра науком о економским рачунима и економском науком *par excellence*. Оно је и метроном економије.

Савремени свет постаје све више јединствена економска породица, а одређује га живо економско и финансијско комуницирање, мондијализација, мултимедијалност, перманентност иновација, развијено тржиште роба, капитала, радне снаге и менаџера, оштра

тржишна конкуренција итд. У таквом свету мобилизација и алокација капитала излазе из националних и регионалних оквира, а цела светска економија постаје место сусрета понуде и тражње капитала, роба, радне снаге и менаџера. Акције предузећа се котирају по целом свету, а национална и регионална тржишта акција се повезују и доводе до развијања опште конкуренције. Тако јединствен светски економски простор захтева једно обавезно стандардизовано рачуноводство и финансијско извештавање, односно јединствени пословни језик. На таквом простору постаје бесмислено и економски врло неисплативо говорити другачијим језиком.

Наведена обележја рачуноводства су директно у служби општег јавног интереса, који се дефинише као колективно добро заједнице људи и институција којима професионалне рачуновође пружају услуге. Инвеститори, кредитори, државни органи и агенције, пословни партнери, запослени, као и јавност, традиционално представљају основне носиоце јавног интереса на националном нивоу. На регионалном и међународном нивоу ови носиоци јавног интереса постају бројнији и разноврснији. У међународним оквирима носиоци јавног интереса су: финансијски аналитичари, који треба да буду упознати са финансијским извештајима компанија чије се акције котирају на тржишту капитала; мултинационалне компаније ради проблема консолидовања, процене остварења и њиховог поређења; велике рачуноводствене фирме, јер њихови клијенти имају филијале у иностранству; пореске власти ради решавања проблема мерења и исказивања основице за опорезивање резултата; владе земаља у развоју ради контроле пословања мултинационалних корпорација и др.

Према томе, јавни интерес у најопштијем смислу означава "све институционално инфраструктурне, економске и информационе активности које доприносе изградњи снажног националног и интернационалног финансијског система".⁵ Јавни интерес се манифестује кроз настајање препознатљивог економског и укупног друштвеног система у смислу истицања правила за слободно обављање економских и других активност, као и информациону доступност таквих система и правила.

Рачуноводство и финансијско извештавање, као његов продукт, креатори су информационе и укупне транспарентности економског и друштвеног система уопште. Као такво, оно чини директан основ јавних интереса. Та његова улога се остварује емитовањем квалитетних информација препремљених у складу са захтевима међународне

⁵ Darby Shire, Introducing Speech at XV th World Congress of Accounting, Paris, 1977.

професионалне регулативе у рачуноводству, а нарочито кодификоване професионалне етике рачуновођа.

ЕТИЧКИ КОДЕКС ЗА ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЂЕ

Етички кодекс за професионалне рачуновође израдио је IFAC-ов Комитет за етику. Етички кодекс служи као основа коју развијају и примењују организације чланице IFAC-а. Њиме се успостављају принципи објективности, интегритета и професионалне стручности рачуновођа (и ревизора) који се примењује на све професионалне рачуновође (и ревизоре). У Републици Србији је чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији Етички кодекс за професионалне рачуновође класификован као део обавезне професионалне рачуноводствене регулативе.

У Етичком кодексу се указује да професију рачуновође карактеришу следеће карактеристике:

- владање посебним интелектуалним способностима, које се стичу обуком и образовањем,
- придржавање чланова професије општег кодекса вредности и понашања, које успостављају професионална административна тела и
- прихватање обавеза према друштву у целини. Значајно обележје рачуноводствене професије представља прихватање одговорности деловања у јавном интересу. Због тога, одговорност професионалног рачуновође није искључиво задовољење потреба појединог клијента или послодавца. Приликом деловања у јавном интересу, професионални рачуновођа треба да следи и поштује етичке захтеве Етичког кодекса за професионалне рачуновође.

Циљеви рачуноводствене професије су:

1. поверење,
2. професионализам,
3. квалитет услуга и
4. сигурност.

Кодекс се састоји из три дела. **Део А** установљава основне принципе професионалне етике за професионалне рачуновође и обезбеђује концептуални оквир за примену ових принципа. Концептуални оквир даје смернице које се тичу основних етичких принципа. Од професионалних рачуновођа се захтева да примењују овај концептуални оквир у циљу идентификовања претњи које би довеле до неусаглашености са основним принципима, процене њиховог значаја и, уколико те претње нису безначајне примене мере заштите како би се претње елиминисале или њихов значај умањио на прихватљив ниво на коме усаглашеност са основним принципима није угрожена.

Делови Б и Ц илуструју како се концептуални оквир примењује у специфичним ситуацијама. У њима се дају примери заштитних мера које могу бити адекватан одговор на претње угрожавања усаглашености са основним принципима, а такође обезбеђују и примере ситуација када адекватне заштитне мере, као одговор на такве претње, нису доступне и, према томе, треба избегавати активности или односе који стварају претње. **Део Б** је применљив за професионалне рачуновође у јавној пракси. **Део Ц** је применљив за запослене професионалне рачуновође. Професионалне рачуновође у јавној пракси такође могу користити смернице из Дела Ц као релевантне за њихове посебне околности.

Принципи професионалне етике рачуновођа

Принципи професионалне етике финансијског извештавања заснивају се на избору фундаменталних позитивних моралних људских особина, знања која се везују за обављање професије, коришћење тога знања у објективном расуђивању и закључивању, доказаном поверењу и, захтеву за професионално понашање. Од професионалног рачуновође се захтева да поштује следеће основне принципе:

- интегритет,
- објективност,
- професионална оспособљеност и дужна пажња,
- поверљивост и
- професионално понашање.

Принцип интегритета

Принцип интегритета се ослања на основне моралне особине сваке личности која жели да се бави пружањем рачуноводствених услуга у најопштијем смислу те речи. Овај принцип је повезан са честитошћу, поштењем и истинољубљивошћу при извршавању професионалних услуга. Професионални рачуновођа треба да буде директан и поштен у свим својим професионалним и пословним везама. Принцип интегритета све професионалне рачуновође обавезује да поступају исправно и часно у професионалним и пословним односима. Интегритет такође подразумева фер понашање и искреност. Професионални рачуновођа не треба да буде повезан са извештајима, пореским пријавама, комуникацијом или другим информацијама уколико верује да те информације:

- садрже суштински нетачну или обмањујућу изјаву;
- садрже непотврђене изјаве или информације;
- изостављају или прикривају информације за које се захтева да буду садржане и где такво изостављање или прикривање може да буде обмањујуће.

Принцип објективности

У рачуноводству објективност као професионални етички принцип означава непристрасност, односно одсуство предрасуда, навијачких страсти или других сличних утицаја при решавању професионалних проблема. Професионални рачуновођа не треба да дозволи да пристрасност, сукоб интереса или претерани утицај других надјача професионално или пословно просуђивање. Принцип објективности све професионалне рачуновође обавезује да не компромитују професионално или пословно расуђивање због пристрасности, сукоба интереса или непримерног утицаја других. Односе који угрожавају или неприкладно утичу на професионално расуђивање професионалног рачуновође треба избегавати. Захтеви

принципа објективности се односе и на сва лица која је професионални рачуновођа ангажовао у пружању услуга.

У IFAC-овом кодексу професионалне етике рачуновођа истиче се да се професионалне рачуновође, било да обављају услуге ревизије или пружају саветодавне услуге у вези са порезима или менаџментом, било да припремају и састављају финансијске извештаје, односно пружају услуге интерне ревизије, врше задатаке финансијског менаџера у индустрији, трговини, јавном сектору и образовању, морају придржавати принципа објективности. Исто тако се истиче да етички захтеви морају бити испуњени и при обављању услуга образовања и обучавања кандидата за пријем у професију.

Захтеве принципа објективности могу угрозити сам професионални рачуновођа и друга лица и институције, зависно од ситуације и околности. Наиме, професионални рачуновођа може трпети притисак да би одступио од својих ставова, расуђивања и мишљења. Имајући у виду бројне могуће утицаје на професионалног рачуновођу, као и најразличитије ситуације и околности у којима се могу јавити притисци, немогуће је предвидети их и описати, а нарочито предвидети начин њиховог отклањања. IFAC-ов Етички кодекс професионалне етике рачуновођа препоручује да се свака претња објективности темељно анализира у смислу узрока настанка али и штетних последица, па тек након тога да се припреми одговарајућа заштита. Са друге стране, сам професионални рачуновођа мора избегавати све ситуације и околности које узрокују стварање предрасуда и пристрасности и омогућавају битнији утицај других лица и институција. Исто тако, он мора избегавати свако примање и давање поклона, односно пружање гостопримства које разумно може утицати на његово објективно расуђивање, али и расуђивање лица која је ангажовао за пружање услуга.

Обавезно и доследно уважавање захтева принципа интегритета и објективности подразумева одсуство сукоба интереса било које врсте. Међутим, у пословној пракси се јављају ситуације у којима се професионални рачуновођа може наћи пред сукобом интереса. Такве ситуације могу бити потпуно тривијалне, али могу довести и до злоупотреба и сличних незаконитих активности. Из тих разлога професионални рачуновођа мора увек имати на уму могуће постојање сукоба интереса и настојати да препозна ситуације и околности које до њега доводе, као и избегавати утицајне факторе који га изазивају. Наиме, професионални рачуновођа мора на основу препознавања ситуација, чињеница и околности, али и утицајних фактора

издиференцирати нормалну и уобичајену размену мишљења од оне која обавезно води ка сукобу интереса.

Професионални рачуновођа може се сукобити са интересима личне природе, али и интересима трећих лица, па и институција. Другим речима, он моће доћи под утицај одговорног лица - послодавца, односно клијента или породичних и личних односа и угрозити сопствену честитост, поштење и истинољубивост, односно сопствени интегритет. У таквим ситуацијама професионални рачуновођа треба да нађе аргументе и начине како би се такви захтеви потпуно обесхрабрили, односно нестали.

Исто тако, било које лице или институција могу захтевати од професионалног рачуновође да услуге обавља супротно техничким и/или професионалним стандардима понашања. Природа професионалног рачуновође може, такође, бити таква да има подељен став према послодавцу, односно клијенту и професионалним стандардима понашања. Сукоб интереса је врло комплексно стање. Он може настати и када се намерно или ненамерно објаве информације које доводе до доношења погрешног закључка и постану основ за остварење евентуалне користи послодавца, односно клијента, од чега професионални рачуновођа евидентно нема никакве користи.

Сложеност појма сукоб интереса ствара обавезу за сваког послодавца и клијента, професионалног рачуновођу и професионалну организацију. Наиме, послодавац или клијент су обавезни да установе политике решавања сукоба интереса. Професионални рачуновођа по природи посла има обавезу да активно учествује у креирању и успостављању политике решавања етичких дилема, али је такође обавезан да, уколико му околности то не дозвољавају, нађе начин да утиче на успостављање такве политике. Професионална организација има обавезу да пружи савете и консултације сваком рачуновођи који се нашао у ситуацији сукоба интереса.

Оквир за успостављање политике решавања етичких дилема између професионалног рачуновође и непосредног претпостављеног код послодавца подразумева следеће поступке. Наиме, прво се сукоб покушава решити са непосредним руководиоцем. Уколико решење конфликта не успе, професионални рачуновођа треба да се обрати непосредном вишем претпостављеном у хијерахији, уз обавезно обавештавање првог непосредно претпостављеног. Евентуална веза тог претпостављеног са конкретним питањем сукоба интереса обавезује професионалног рачуновођу да обавести следећи виши ниво у хијерархији менаџмента, која би могла имати овакав распоред:

непосредни претпостављени, извршни органи, одбор менаџера, саветници и акционари.

Након искоришћења свих ових могућности, професионални рачуновођа треба да захтева поверљиве консултације и саветовања са независним саветодавцем или саветодавцем професионалне организације, ради предузимања одговарајућих мера. Уколико се сукоб интереса на наведеним нивоима не реши, а ради се о сумњи у постојање криминалне радње, професионални рачуновођа треба да напусти послодавца и поднесе писану информацију одговарајућем претпостављеном тог послодавца.

Принцип професионалне компетентности и дужне пажње

Професионални рачуновођа има сталну дужност да одржава професионално знање и оспособљеност на захтеваном нивоу са циљем обезбеђивања клијенту или послодавцу компетентних професионалних услуга заснованих на актуелним достигнућима у пракси, законодавству и техникама. Принцип професионалне оспособљености и дужне пажње обавезује професионалне рачуновође на:

- одржавање професионалног знања и вештина на нивоу којим се обезбеђују компетентне професионалне услуге клијентима или послодавцима; и
- посвећен и пажљив рад приликом пружања професионалних услуга у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.

Основни смисао овог принципа налази се у захтеву да професионални рачуновођа обавља услуге за које је сам потпуно стручан, или се његова стручност може употпунити уз корисне савете и помоћ других лица компетентних за специјална питања. Уз то професионалне рачуновође те услуге морају обављати најбоље што могу у условима динамичких промена у окружењу.

Професионална компетентност се мора **стећи и одржавати**. У том смислу он мора стећи висок ниво општег образовања из рачуноводства, пословних финансија и других економских и некономских дисциплина на факултетима. Након тога, лице које жели постати професионални рачуновођа мора наставити са тзв. посебним образовањем и обуком из дисциплина које су од посебног значаја за

професију, које се најчешће одвија у оквиру професионалних организација. Процес стицања посебних професионалних знања најчешће се одвија са процесом стицања искуства у пракси и завршава се полагањем програмом предвиђених испита. Полагањем испита, професионални рачуновођа је испунио најважнији услов за улазак у професију.

Током стицања општег и посебног образовања, професионални рачуновођа истовремено развија професионалне вештине, односно посебне способности за примену усвојених професионалних знања. Професионалне вештине се односе на:

1. интелектуалне вештине које подразумевају моћ разумевања, процене, примене анализе, синтезе, способност сагледавања проблема на целовит начин, детаљно разматрање свих алтернатива, вредновање опција, процена ризика, развијање креативних решења, и сл.;
2. аналитичке, стручне и функционалне вештине које се односе на истраживачке способности, анализу тржишних и финансијских показатеља, способност примене математичких и статистичких метода, информационих технологија, модела одлучивања и анализе ризика и сл;
3. личне (индивидуалне) вештине коју су везане за став према образовању и личном усавршавању;
4. менаџерске вештине оријентисане ка способности да се информације користе за управљање пословним системима, пројектима, људским ресурсима, растом и развојем и
5. вештину комуникације и доношења стручних ставова, односно способности давања и примања информација, доношења разумног суда и ефикасног одлучивања.

Поседовање професионалних вредности са аспекта овог етичког принципа подразумева потпуну посвећеност рачуновође стицању компетентности уз њено стално усавршавање и учење. Једном стечена компетентност мора се одржавати и усавршавати, јер је тржиште рачуноводствених услуга веома динамично и на њега утиче велики број фактора. У том смислу професионални рачуновођа након стицања одговарајућег професионалног знања има обавезу да прати развој науке и праксе из области рачуноводства и пословних финансија, као и других научних дисциплина, потом развој међународне и националне професионалне и законске регулативе. Једном речју, професионални рачуновођа се мора континуирано едуковати, односно програмски

усавршавати. Програмско усавршавање мора да обухвати и садржаје везане за квалитет пружања рачуноводствених услуга, као и контролу тог квалитета. Ови програми морају бити услађени са захтевима међународних и националних стандарда контроле квалитета. Бригу о континуираној едукацији преузима професионална организација.

Професионални рачуновођа треба да предузме кораке у циљу осигурања да лица која раде под његовом надлежношћу у професионалном погледу имају одговарајући степен обучености и надзора. Кад год је то прикладно професионални рачуновођа треба да клијенте, послодавце или друге кориснике професионалних услуга информише о ограничењима садржаним у услугама. Може се догодити да се од професионалног рачуновође запосленог у индустрији, трговини, јавном сектору или образовању захтева да изврши значајне задатке за које нема довољно посебно образовање или искуство. Када преузима такав посао, професионални рачуновођа не треба да наводи послодавца на погрешан закључак у вези са степеном знања или искуства које поседује и због тога, где је то потребно, треба да тражи савет или помоћ стручњака.

У складу с тим, професионални рачуновођа мора знања, вештине и вредности стицати, одржавати и усавршавати на нивоу који је неопходан да би се послодавцу или клијенту обезбедио квалитет пружања услуга, заснован на савременим достигнућима науке, струке, технологије и законодавства.

Принцип поверљивости

Обављањем професионалних услуга, професионални рачуновођа долази до врло значајних информација које нису предмет обелодањивања широј јавности. Такве информације се карактеришу као поверљиве. Професионални рачуновођа такве информације не сме употребити нити објавити, односно неовлашћено користити без одговарајућег и конкретизованог овлашћења, осим уколико не постоји законско или професионално право или обавеза обелодањивања. Не сме дозволити ни да се посумња у то како су те информације употребљене ради стицања било личне користи рачуновође или трећег лица. То значи професионални рачуновођа мора да стекне поверење код послодавца, односно клијента да ће обелодањивати само информације везане за вршење професионалних услуга у складу са стандардима професије.

Захтеви принципа поверљивости се морају уважавати како за време обављања професионалних услуга тако и након завршетка или прекида њиховог обављања. Захтеви поверљивости односе се како на професионалног рачуновођу, тако и на сва стручна лица и помоћно особље које учествује у обављању професионалних услуга, као и на лица од којих примају савете и стручну помоћ.

Међутим, постоје специфичне околности у којима се обавезно захтева да се поверљиве информације објаве. У том смислу јавни интерес и интерес професије посебно налажу да стандарди професије дефинишу природу и обим поверљивости, дају одређене смернице и одреде специфилне околности под којима ће обелодањивање информација стечених у току пружања професионалних услуга бити дозвољено или, чак, обавезно. У складу са тим, основи за објављивање поверљивих информација су:

1. посебна одобрења послодавца,
2. законски прописи и
3. технички стандарди и етичка правила понашања.

1. Када се основ за објављивање поверљиве информације налази у посебним одобрењима послодавца односно клијента, професионални рачуновођа има обавезу да штити како интересе послодавца односно клијента, тако и треће стране, чији интереси могу да буду угрожени објављивањем одређених информација.

2. Законски прописи могу захтевати да професионалне рачуновође морају да објаве поверљиве информације онда када постоји документација и други ваљани докази за вођење судског поступка, као и да такве доказе доставе одговарајућим државним органима. Међутим, мора се нагласити да је ово, пре свега, питање националних законодавства и да није решено на јединствен начин. Екстреме представљају рецимо Америка, где се од професионалног рачуновође захтева да све доказе преда судским органима и Холандија и Енглеска, које захтевају да се само превара пријави надлежним државним органима.

3. Технички стандард и етичка правила понашања предвиђају случајеве у којима се поверљиве информације могу обелоданити. Они проистичу из природе обављања професионалних услуга, заштите интереса професионалних рачуновођа у судским процесима, захтева за контролом квалитета обављања професионалних услуга које постављају професионалне организације или послодавац односно

клијент и најзад, потребе за одазивањем судским органима ради разговора или истражних радњи, али и позива професионалних организација.

Треба посебно нагласити да одлука професионалног рачуновође да се неке поверљиве информације обелодане по било ком од наведених основа претпоставља да су све чињенице у вези са њима познате и доказане. У случају, пак, када постоје недоказане чињенице или мишљења, потребно је применити професионално расуђивање ради утврђивања обима и врсте обелодањивања. Мора се, такође, одредити врста саопштења, примерена лицима којима се поверљиве информације саопштавају. Примереност примаоца поверљивих информација просуђује се са аспекта одговорности и спремности да у вези са том информацијом реагује. Објављивање поверљивих информација обавезује професионалног рачуновођу да процени обим сопствене правне обавезе за конкретну правну информацију, као и тежину последица које из тога могу проистећи. Ради лакшег одлучивања о овим питањима, професионални рачуновођа може ангажовати посебног правног саветника или користити услуге саветника професионалне организације.

Принцип професионалног понашања

Понашање професионалних рачуновођа мора бити у складу са добром репутацијом професије и уздржавањем од било каквог понашања које може дискредитовати професију односно сваког деловања за која би разумна и информисана трећа страна, уз познавање свих релеватних информација, закључила да негативно утичу па добру репутацију професије. Професионално понашање се пре свега посматра и анализира у контексту одговорности према клијентима, трећим лицима, другим члановима рачуноводствене професије, запосленим особљу и послодавцима. IFAC-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође одређује посебне смернице понашања при:

- а) пружању пореских услуга,
- б) обављању професионалних услуга у више земаља и
- в) рекламирању себе и свога рада.

а) Самосталним пружањем пореских услуга или учествовањем у састављању пореских извештаја професионални рачуновођа компетентно, поштено и објективно, у оквирима законских ограничења, има право да предложи најбоље решење у корист клијента или послодавца. Обавеза је професионалног рачуновође да упозори менаџмент предузећа на његову личну одговорност за пореске извештаје, као и да предузме све потребне активности да би порески извештаји на основу расположивих информација били исправно састављени. Материјално значајни порески савети и мишљења професионалног рачуновође морају бити дати у писаној форми, у виду писма или белешке који се архивирају.

Не смеју бити доведени у вези са професионалним рачуновођом порески извештаји који садрже погрешна саопштења или саопштења која наводе на погрешне закључке услед прикривања или недостатка релевантних информација извештаји или саопштења засновани на неодговорним, погрешним и неистинитим информацијама.

Пореска пракса показује да се порески извештаји могу састављати како на основу документације и других доказа, тако и на основу процене професионалног рачуновође. Међутим, професионални рачуновођа по природи свога посла има обавезу да подстиче прибављање тзв. покрепљујућих података. Сходно томе, професионални рачуновођа треба да своје пореске извештаје, кад год је то могуће, базира на пореским извештајима претходног обрачунског периода и рачуноводственим евиденцијама и финансијским извештајима текућег периода, уз разумна проверавања потпуности и тачности свих информација које поменути извештаји и евиденције садрже. Анализирајући пореске извештаје претходног обрачунског периода, професионални рачуновођа може откривати материјално значајне грешке и пропусте, чак и да порески извештаји за претходни обрачунски период нису ни поднесени пореским органима. У таквим околностима професионални рачуновођа има обавезу да се такве чињенице обелодане пореским органима. Наглашава се да професионални рачуновођа није дужан да обавештава пореске органе нити то треба да чини без одобрења клијента или послодавца, чак и када они не поступе по препорукама. Уколико клијент или послодавац не поступи по препорукама професионалног рачуновође, једино преостаје да им откаже конкретан порески консалтинг. Професионално понашање и одговорност обавезују рачуновођу да размотри могућност прекида сваке сарадње са таквим клијентом или послодавцем. Уколико се у таквим разматрањима покаже да је могућа даља сарадња,

професионални рачуновођа има обавезу да предузме све потребне активности, како се такве грешке и пропусти не би поновили у пореским извештајима за текући период. Међутим, уколико се током разматрања покаже да сарадња није могућа, професионални рачуновођа је дужан да о томе обавести клијента или послодавца, односно пореске органе, када то предвиђа законска регулатива појединих националних држава.

Заснивање пореских извештаја на проценама професионалних рачуновођа мора се извршити увек када то могућности дозвољавају или када се релевантни подаци у датим околностима не могу прибавити. У таквим условима професионални рачуновођа мора бити уверен да су његове процене реалне, односно мора бити сигуран да би на бази расположивих информација и у датим околностима до утврђених износа дошао сваки други професионални рачуновођа.

б) Стандардизација финансијског извештавања ослоњена добрим делом на стандардизацију образовања и обезбеђења квалитета повећава могућности да професионални рачуновођа пружа услуге у више земаља, било као резидент или привремени посетилац. Без обзира на то где се рачуноводствене услуге обављају, професионални рачуновођа се обавезује на професионално понашање и обављање услуга у складу са техничким стандардима и осталим етичким принципима. Имајући у виду да се број и садржина појединих професионалних етичких захтева у вези са обављањем услуга у другим земљама разликују од земље до земље, као и у односу на број и садржину захтева ИФАС-ов Етичког кодекса за професионалне рачуновође, дилеме својствене оваквом стању морају се решавати према смерницама ИФАС-овог кодекса. Те смернице су усмерене ка примени строжих етичких захтева. Према томе, ако су захтеви ИФАС-овог кодекса строжи од захтева националног професионалног етичког кодекса, примењује се ИФАС-ов кодекс, и обрнуто. Исто тако, уколико су етички захтеви у вези са обављањем рачуноводствених услуга у другим земљама строжи у земљи из које долази професионални рачуновођа него у земљи у којој треба да обавља услуге, а уз то су ти захтеви строжи и од захтева из ИФАС-овог кодекса, онда се примењују етички захтеви земље из које он долази.

ц) Професионални рачуновођа треба да буде опрезан при промовисању себе и свог рада. Другим речима, при анимирању клијената или послодавца, он се мора уздржати од сваког непрофесионалног понашања, активности и коришћења било којих средстава која могу довести углед професије у питање. Активностима маркетинга и

рекламирања свог рада, професионалне рачуновође не треба да дискредитују професију. Професионалне рачуновође треба да буду поштене и искрене и не треба да:

- дају преувеличане изјаве у вези услуге које су у могућности да понуде,
- квалификације које поседују или искуства које су стекли;
- врше негативно изражавање и истицање слабости других професионалних рачуновођа, омаловажавајућа повезивања или недоказана поређења са радом других.

Независност као кључни принцип професионалне етике ревизора

Независност сваког професионалца од изузетног је значаја, како за њега лично, тако и за послове којима се бави. У том смислу је независност професионалног рачуновође фундамент рачуноводствене и ревизорске теорије и праксе. Наиме, основни задатак ревизора јесте да независно и самостално потврди и повећа кредибилитет финансијских извештаја, које су припремили и саставили друге професионалне рачуновође и о томе оформи мишљење. Међутим, уколико он није независан у потврђивању и повећању кредибилитета финансијских извештаја, односно при формирању мишљења, престаје основна потреба за његовим услугама. Независног ревизора не односи се само на обављање ревизорских, већ и неревизорских услуга, као што су: састављање финансијских извештаја, процена вредности имовине, обавеза и капитала, рачуноводствени и порески консалтинг, консалтинг у области стратешког и финансијског менаџмента, развој и имплементација информационих система за обраду рачуноводствених података и сл.

Према томе, независност је *најважнији етички принцип* за професионалне рачуновође. Он је истовремено и најкомплекснији етички принцип, полазећи од појмног одређења, преко претњи од његовог угрожавања, до мера заштите.

Појам и суштина независности

Принцип независности професионалних рачуновођа/ревизора изведен је из принципа објективности који важи за све професионалне

рачуновође. Заправо, независност је први услов за објективност. У том смислу се принципи објективност и независности стављају у темеље свих осталих етичких принципа, тим пре што сви остали етички принципи професионалних рачуновођа, као и остала прописана ограничења и правила не могу дати никакве гаранције ни за објективност ни за независност. Са друге стране, независност и објективност представљају субјективне особине појединаца које се тешко могу квантификовати.

Независност мора бити својствена сваком рачуновођи/ревизору и мора бити присутна у сваком тренутку и у свакој прилици уколико се жели обезбедити и сачувати опште поверење рачуноводствене јавности у информације које садрже финансијски извештаји.

Етички принцип независност подразумева да рачуновођа/ревизор доноси одлуке без притисака и било којих других значајних утицаја који га непосредно или посредно могу компромитовати. Комплекс овог принципа обухвата:

- а) независност ума и
- б) независност деловаља.

а) Независност ума је фактичка или суштинска независност. Она се у IFAC-овом кодексу одређује као "стање ума које омогућава давање мишљења без утицаја који компромитују професионално расуђивање и које дозвољава појединцу да делује искрено, поштено, објективно и уз нужан професионални скептицизам⁶". Фактичка независност односи се на ментални став професионалца као појединца и да као таква представља део његових личних особина, честитости и снаге карактера⁷.

Фактичка независност се разликује у три следеће димензије:

1. независност испитивања, која се везује за одсуство притисака и других утицаја при избору области, активности, односа и политика менаџмента, а односи се на обухватност односно доступност релевантих информација,
2. независност креирања програма испитивања, која се везује за слободу избора техника и процедура испитивања, односно самосталност у развијању програма испитивања постављеног у фази планирања и уз поштовање свих корака испитивања и

⁶ IFAC-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође, превод Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2003, стр.32

⁷ D. Flint, Philosophy and Principles of Auditing, An Introduction, MacMillan, England, 1988, p 64

3. независност извештавања, која се везује за одсуство притисака и других утицаја који имају за циљ промену сазнања до којих је ревизор дошао током својих испитивања.⁸

Све ове димензије су од суштинског значаја за независност и морају бити остварене у потпуности.

б) Фактичка независност је потребан, али не и довољан услов за опстанак и углед рачуноводствене професије. Тај довољан услов је независност деловања, јер деловање чини видљивим независност насупрот магловитој детерминанти независности коју представља независност ума. Из тих разлога је овај конститутивни део независности назван "појавна независност". Она је резултат интерпретације односно виђења независности од стране корисника финансијских извештаја и остале јавности. IFAC-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође појавну независност односно независност деловања одређује као "избегавање чињеница и околности значајних у тој мери да би разумна и информисана трећа страна познајући све релевантне информације и могуће мере заштите независности могла закључити да су интегритет, објективност или професионални скептицизам ревизора доведени у питање".⁹

Претње независности

У пракси је идентификовано много ситуација и околности у којима независност професионалног рачуновође може бити угрожена, односно које представљају претњу његовој независности. Све оне су у IFAC-овом Етичком кодексу систематизоване у следећих пет група:

- а) претња по основу личних интереса,
- б) претња по основу самоконтроле, односно контроле сопственог рада,
- ц) претње по основу заступања
- д) претње по основу присности и
- е) претње застрашивањем.

а) Претње независности по основу **личног интереса** настају када професионални рачуновођа или чланови његове уже породице код клијента имају корист по основу финансијског или неког другог

⁸ R Mautz, H.Sharaf, The Philosophy of Auditing, Amerocan Accounting Assotiation, SAD, 1961, p 49

⁹ IFAC-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође, цитирално дело под 5. стр.32

интереса. У пракси се могу јавити следеће околности које доводе до претње независности по основу личног интереса:

1. постојање директног или индиректног финансијског интереса код клијента. Директан финансијски интерес постоји када професионални рачуновођа поседује акције или друге финансијске инструменте, као и деривате директно везане са тим интересом. Индиректан интерес настаје по основу поседовања права коришћења заједничких пласмана, имовине, повереништва или другог посредништва са клијентом;
2. давање гаранција или кредита клијенту или његовом менаџменту, односно када се клијент појављује у улози купца или добављача;
3. непримерена зависност од клијента по основу учешћа накнада у укупним накнадама од пружања услуга;
4. могућност губљења ангажмана код клијента;
5. потенцијално запошљавање код клијента и
6. условљеност накнаде за пружање услуга од стране клијента.

б) Претње по основу **самоконтроле** могу се јавити када професионални рачуновођа који је донео одређени закључак или одлуку врши поновну процену и вредновање тог закључка или одлуке. Претње по основу самоконтроле идентификоване су у два случаја. *Први случај* је везан за накнадно просуђивање о неком претходном ангажману код клијента ради доношења одлуке о новом ангажовању. *Други случај* настаје када је професионални рачуновођа био менаџер или је био на таквом положају са кога је могао значајно да утиче на процес финансијског извештавања. Овај случај везан је и за околности које настају када ревизорска фирма или члан ревизорског тима код клијента ревизије обављају услуге значајне за ревизорски ангажман или раде на припремању оригиналних података и других евиденција за састављање финансијских извештаја.

ц) Претње независност по основу **заступања** настају када професионални рачуновођа промовише одређени став или мишљење клијента на тај начин да је објективост доведена у питање. То може бити случај када је просуђивање морало да се изврши онако како је то захтевао клијент, када професионални рачуновођа тргује или

промовише трговину финансијским инструментима клијента, односно када се клијент заступа у парницама и другим судским споровима.

д) Претње по основу **присности** настају када професионални рачуновођа постане сувише наклоњен клијенту, развијањем блиских односа са менаџментом или запосленима код клијента. Ова претња посебно може бити изражена када професионални рачуновођа има блиског сарадника или члана уже породице који је члан менаџмента или је запослен код клијента. Посебно критичне функције су чланство у управном одбору, генерални менаџер, финансијски менаџер, главни рачуновођа, менаџер интерне ревизије и сл. Дуготрајне везе професионалног рачуновође са клијентом, примања значајних поклона, уживање гостопримства, било од менаџмента било од запослених, такође су околности које представљају претњу независности по основу присности.

е) Претње по основу **заstraшивања** настају када је професионални рачуновођа спречен да делује објективно услед отвореног или прикривеног заstraшивања од стране чланова менаџмента или запослених код клијента, на пример најавом промене посла или смањивања обима посла, а самим тим и висине накнаде.

У пракси постоје разни други облици претњи, па је због тога и ризик од угрожавања независности врло велики. У таквим условима сам професионални рачуновођа мора деловати тако да несигурност и сумње корисника финансијских извештаја сведе на минимум. Поред тога, морају се обезбедити одговарајуће мере заштите независности, примерене разноврсним условима постојања и настанка претњи. Те мере заштите ће код корисника финансијских извештаја и шире јавности побољшати субјективан осећај, спречити професионалног рачуновођу да не компромитује професију и своје професионалне интересе подреди другим интересима, али и тактички довести до смањења могућности кршења принципа независности. Опстанак рачуноводстава као професије зависи управо од мере у којој су развијене заштитне мере, односно у којој мери су претње независности отклоњене или сведене на прихватљиви ниво.

Мере заштите независности

Систем мера заштите независност зависи од природе и интензитета претњи, врсте услуга које ревизори пружају, корисника финансијских и ревизорских извештаја и организационе структуре рачуноводствене/ревизорске фирме. Све мере заштите независности у Етичком кодексу ИФАС-а су систематизоване у три категорије:

- а) мере заштите које прописују професија, закон или друга регулатива,
- б) мере заштите развијене код клијента и
- ц) мере заштите развијене код рачуноводствене/ревизорске фирме.

Мере заштите које прописују професија, закон или друге регулативе

Мере заштите независности које прописује професија, закон или друга регулатива могу се поделити на три групе.

- Прву групу чине мере које се односе на стицање професионалних знања и звања, као и њихово одржавање и усавршавање, што је готово искључиво у надлежности професионалних организација.
- Друга група је везана за утврђивање правила професионалног и етичког понашања, као и установљавање одређених стандарда и правила надзора и дисциплинских мера, што је најчешће у надлежности међународних и националних професионалних организација.
- Трећа група мера заштите повезана је са постављањем оквира детерминисања захтева независности на нивоу рачуноводствене/ревизорске фирме и контроле њеног система квалитета, што је у надлежности законске и професионалне регулативе.

Мере заштите на нивоу клијента

Мере заштите код клијента односе се на неколико важних питања. Прва група питања односи се на обавезу клијента да има опште и друге акте у којима се кроз политике и поступке потенцира објективно финансијско и пословно извештавање, као и објективно поступање приликом уговарања ангажмана. Друга група питања односи се на обавезно постојање било фирме било одређеног органа који доноси одлуке независно од менаџмента, као и постојање одређеног

органа за надзор и саопштења у вези са услугама ревизије. Надлежности тога органа требало би да обухватају:

- потврђивање уговора о ревизорском ангажману који је потписао менаџмент ревизорске фирме, односно самостално потписивање таквог уговора,
- идентификовање испуњености услова за забрану вршења ревизије у оквирима регулаторних тела и
- идентификовање односа, околности или догађаја који изазивају додатну претњу независности ревизора, као и могућности њиховог отклањања и ублажавања њихових ефекта, као што су, на пример, кумовски и други односи које не предвиђају званичне мере заштите.

Постојање овог органа је од изузетног значаја, јер може независно да уверава одређене органе, тела и појединце да ће клијент ревизије поштовати независност ревизорске фирме и чланова ревизорских тимова. За клијенте ревизије који се котирају на берзи постојање овог органа има додатно оправдавање. Трећа група питања односе се на мере заштите независности код клијента ревизије повезане са обавезом запошљавања особља компетентног за доношење управљачких одлука.

Мере заштите на нивоу рачуноводствене/ревизорске фирме

Мере заштите код рачуноводствене/ревизорске фирме су најбројније, што је и нормално јер од мере у којој је заштићена независност фирме зависи њена будућност, односно њена егзистенција, раст и развој. Из тих разлога рачуноводствена/ревизорска фирма треба да изгради и негује пословно окружење у коме ће независност бити једна од највећих вредности. Међутим, у последње време конфликт између профитабилности и независности је толико изражен да корисници финансијских извештаја и шира јавност тешко могу бити сигурни у постојање независности што подстиче настојања да се део одлучивања о независности пренесе са фирме на професионалне организације или посебна тела, у виду одбора, комитета и сл.

У складу са тим, рачуноводствена/ревизорска фирма мора изградити и неговати следеће мере заштите независности:

- а) на нивоу фирме као целине и

б) на нивоу конкретног ангажмана.

а) Мере заштите на нивоу фирме су врло бројне и могу се сврстати у следеће групе:

- мере заштите везане за деловање менаџмента у смислу истицања улоге и значаја независности и рада у интересу јавности за опстанак фирме, као и доношења општих и посебних аката у којима се истичу претње независности, начин процене њиховог значаја, као и могуће мере заштите;
- мере заштите везане за доношење одговарајућих аката у којима се предвиђају: контрола квалитета ревизије, надзор над спровођењем политика и поступака у вези са независношћу, постојање дисциплинских механизма за стимулисање подржавања политика и поступака у вези са независношћу и надзор над политикама и поступцима уговарања накнада у вези са ангажманима;
- мере заштите везане за благовремено, потпуно и релевантно информисање, као и изградњу одговарајућег система информисања: 1. професионалног особља о политикама и поступцима, њиховим променама, укључујући и обуку и образовање за њихово спровођење, информисање о клијенту ревизије и са њим повезаним фирмама од којих морају бити независни и, најзад, о мерама заштите независности и 2. формирање посебних линија извештавања о ревизорским и неревизорским ангажманима;
- остале мере заштите независности на нивоу фирме повезане су са: 1. утврђивањем политика и процедура за одређивање интереса или односа између ревизорске фирме и ревизорских тимова са клијентима, 2. утврђивањем политика и процедура којима се забрањује утицај на исход ревизорских испитивања оним ревизорима који нису били ангажовани као чланови ревизорског тима и 3. одређивањем одговорног лица из менаџерске структуре за надзор над функционисањем мера заштите независности.

б) Мере заштите на нову конкретног ангажмана називају се још и *посебним мерама заштите*. По својој природи ове мере се могу сврставати у три групе. Прва група мера заштите повезана је са ангажовањем другог професионалног рачуновође који није ни на који наћин повезан са ревизорским тимом, да изврши преглед обављеног посла или пружи одговарајући савет. У ову групу мера заштите спада и

ангажовање друге фирме да обави одређени посао или изврши проверу обављеног посла у вези са ревизорским ангажовањем. Укључење друге фирме да поново обави комплетну ревизију такође спада у ову групу мера заштите независности. Друга група мера заштите на нивоу конкретног ревизорског ангажмана повезана је са консултацијама и дискусијама о проблемима независности са професионалним организацијама и независним регулаторним телима. Најзад, трећа група мера заштите односи се на промену ревизора у ревизорском тиму који има финансијске интересе и односе који представљају претњу независности.

Решавање етичког конфликта

При отпочињању формалног или неформалног процеса решавања конфликта, професионални рачуновођа, самостално или у сарадњи са другим лицима, као део процеса треба да размотри следеће:

- релевантне чињенице;
- релевантна етичка питања;
- основне принципе који се тичу конкретног проблема;
- утврђене интерне процедуре; и
- алтернативне планове деловања.

Након разматрања ових питања професионални рачуновођа треба да одреди одговарајући план деловања који је доследан утврђеним основним принципима. Професионални рачуновођа, такође треба да одмери значај последица свих могућих планова деловања. Уколико овим проблем није решен професионални рачуновођа треба да консултује друге одговарајуће особе у оквиру фирме или организације у којој је запослен ради решавања проблема.

Уколико се не може решити неки значајан конфликт професионални рачуновођа може имати потребу да затражи стручне савете од релевантне професионалне организације или правних саветника, и на тај начин дође до смерница у вези са етичким питањима, а да при том не дође до нарушавања поверљивости. На пример, професионални рачуновођа је установио постојање криминалне радње, а извештавање о томе би могло нарушити одговорност професионалног рачуновође према поштовању поверљивости. Професионални рачуновођа треба да размотри потребу

за прибављањем правног савета у циљу утврђивања да ли постоји захтев за извештавањем.

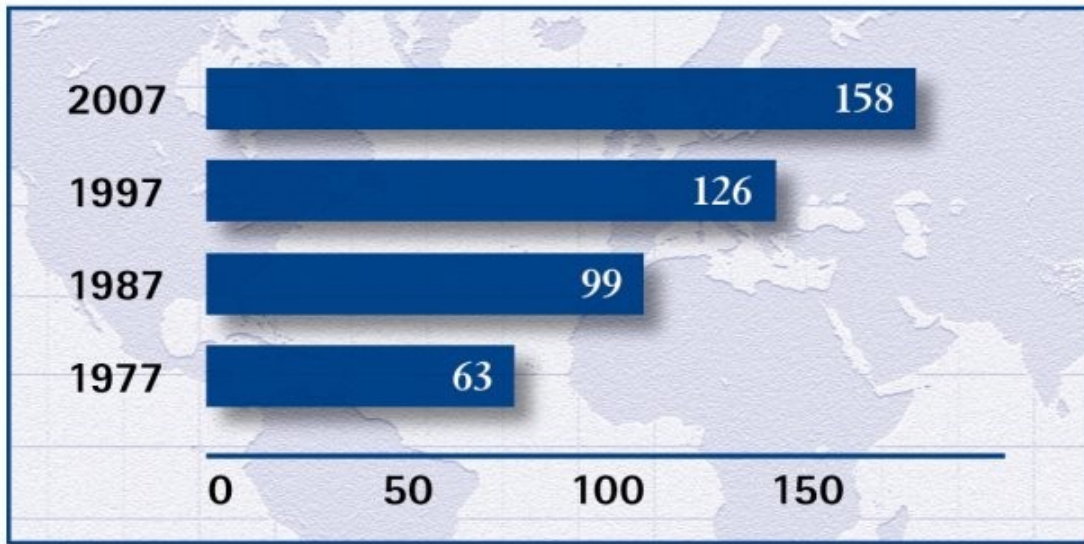
Уколико исцрпивши све релевантне могућности, етички конфликт и даље није решен, професионални рачуновођа треба да, уколико је то могуће, одбије даљу повезаност са проблемом који узрокује конфликт. Професионални рачуновођа може да одлучи да је у датим околностима, прикладно да се повуче из тима који ради на ангажовању или специфичном задатку, или да се у потпуности повуче из ангажовања, или прекине са радом у фирми или организацији у којој је запослен.

IFAC и CPPC

За сваку професију велики значај имају професионалне организације и регулаторна тела, поготово на међународном плану. Што се тиче рачуноводствене професије, највећи значај има IFAC на међународном, и Савез рачуновођа и ревизора Србије, на националном нивоу.

IFAC (International Federation of Accountants) је основан 7.октобра 1977.године на 11. Светском конгресу рачуновођа у Минхену. Од оснивања седиште IFAC-а било је у Њујорку. 63 професионалне организације рачуновођа из 51 земље потписале су Статут којим је 1977.године основан IFAC. У току 1978, земље чланице IFAC-а представљале су 700000 професионалних рачуновођа. До 1987.године чланство IFAC-а је порасло на 99 организација чланица, а до 1997. на 126 организација чланица. Данас се чланство IFAC-а састоји од 158 чланица и придружених чланица у 123 земаља, који представљају преко 2.5 милиона рачуновођа у јавној пракси, привреди и трговини, влади и у академском сектору.

Раст чланства ИФАС-а кроз 30 година постојања



ИФАС је основан да јача рачуноводствену професију у свету и служи јавном интересу кроз:

- развијање међународних професионалних стандарда високог квалитета и давањем подршке за њихово усвајање и примену,
- олакшавање сарадње између тела чланица,
- сарадњу са другим међународним организацијама,
- међународно јавно иступање у име рачуноводствене професије,
- промовисањем међународне усклађености, и давањем доприноса у развоју рачуноводствене професије у свим земљама широм света.

Током година, активности ИФАС-а су се прошириле тако да укључују области као што су:

- повећана улога у међународној професионалној регулативи,
- већа комуникација са међународним регулаторима, доносиоцима стандарда, агенцијама за развој, заједницама инвеститора и другим стејкхолдерима,
- адресирање потребе за високим квалитетом финансијског извештавања и финансијског менаџмента,
- ширење фокуса на мала и средња предузећа и земље у развоју,
- повећање сарадње са члановима ИФАС-а и већа сарадња са регионалним рачуноводственим организацијама,

- ближа веза са већим рачуноводственим фирмама кроз Форум фирми.

[IFAC](#) је глобална организација професионалних рачуновођа која, кроз своје независне одборе за постављање стандарда, развија и објављује међународне стандарде ревизије и уверавања, етике, едукације и рачуноводства јавног сектора које користе професионалне рачуновође и владе широм света. [IFAC](#) такође израђује смернице и промовише размену ресурса у сврху служења професионалним рачуновођама и оснива групе које се баве питањима која се односе на мала и средња предузећа и земље у развоју. [IFAC](#) чини напоре да помогне јачању националних професионалних организација рачуновођа и подигне ниво квалитета рада свих професионалних рачуновођа. [IFAC](#) има значајну улогу у давању доприноса економском развоју и стабилности у свету. Стандарде које је израдио [IFAC](#)-ов одбор за постављање стандарда признаје и користи све већи број земаља као начин рада који доприноси квалитету финансијског извештавања у јавном и приватном сектору.

Управљање IFAC-ом је у надлежности његовог Одбора и Већа. Одбор је мања група одговорна за успостављање политике IFAC-а, а Веће IFAC-а укључује по једног представника из сваке организације-чланице. Три IFAC-ова одбора за постављање стандарда постоје још од његовог формирања 1977.године, али су се тада звали "комисије" а не "одбори".

1. [Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања](#) (IAASB) утврђује међународне стандарде ревизије, уверавања, контроле квалитета и повезаних услуга. Првобитно се звао Комисија за међународне праксе ревизије. Име му је промењено у априлу 2002.године. Прву међународну смерницу ревизије, Циљ и обим ревизије финансијских извештаја, објавила је, управо ова Комисија 1979.године. Овај први стандард, ревидиран и ажуриран, још увек постоји као Међународни стандард ревизије 200.

2. [Одбор за међународне стандарде рачуноводствене едукације](#), који развија стандарде и смернице о предквалификационој едукацији и континуираној професионалној едукацији за све рачуновође. По оснивању се звао Комисија за едукацију. Име му је промењено у садашње у новембру 2005.године.

3. [Одбор за међународне стандарде етике за рачуновође](#), који објављује етичке стандарде и смернице укључујући IFAC-ов Кодекс Етике за

професионалне рачуновође, звао се Етичка Комисија. Његово име је промењено у новембру 2005.године.

4. [Одбор за међународне стандарде рачуноводства јавног сектора](#), који ради на изради стандарда и смерница са циљем унапређења квалитета финансијског извештавања и финансијског менаџмента у јавном сектору, оформљен је под именом Комисија за јавни сектор, а данашње име је добио у новембру 2004.године.

Улога IFAC-а у регулисању професије је проширена и увелико формализована кроз IFAC-ове Предлоге за реформу, који су израђени уз допринос регулатора и других међународних организација, укључујући Међународну Организацију Хартија од вриједности, Форум за финансијску стабилност, Базелску комисију за супервизију банака, Међународну Асоцијацију Супервизора Осигурања и Светску Банку.

Реформе IFAC-а, које је једногласно одобрило Веће IFAC-а у новембру 2003.године, успоставиле су или поставиле оквир за бројне међународне регулаторне и надзорне механизме који су сада центар IFAC-ових активности и представљају неке од најзначајнијих промена у историји IFAC-а. Ово укључује формирање следећег:

- IFAC-ове Регулаторне Групе за Везу, која ради са Мониторинг Групом регулатора;
- IFAC-ов [Програм Усклађености Организација Чланица](#), који захтева да IFAC-ови пуноправни и придружени чланови покажу напоре на промовисању усвајања међународних стандарда као и утврђивању програма уверавања о квалитету, као и истражних и дисциплинских програма. [Саветодавни Панел о усклађености](#) надзире имплементацију и функционисање Програма Усклађености;
- Консултативне Саветодавне групе за сваки од IFAC-ових одбора за постављање стандарда како би се обезбедио допринос њиховом респективном одбору од стране корисника њихових стандарда.

Поред тога, као директан резултат реформи, у фебруару 2005.године међународни регулатори и организације које раде са IFAC-ом, створили су [Одбор за праћење јавног интереса](#) (PIOB) како би надзирали IFAC-ово постављање стандарда у областима ревизије и уверавања, етике и едукације, као и Програм усклађености организација чланица IFAC-а. Реформе IFAC-а такође су довеле до промена у управљању IFAC-ом и структури и раду Одбора IFAC-а, како би се додатно појачала транспарентност IFAC-ових активности.

[Форум фирми](#) је формиран јануара 2001.године као формално средство за међународне фирме како би могле да спроводе транснационалне ревизије за учешће у ИФАС-у. Чланови Форума се добровољно слажу да испуне одређене захтеве који су детаљно наведени у Статуту Форума, укључујући опредељење ка повећању квалитета међународне ревизорске праксе. Извршна Комисија Форума је [Транснационална Комисија Ревизора](#) (ТАС). ТАС је основана у мају 2000.године и посвећена је представљању и испуњавању потреба чланова Форума Фирми. Поред тога, именовани чланови ТАС-а служе у ИФАС-овим одборима за ревизију и уверавање, етику и едукацију.

У оквиру ИФАС-а, постоје три комисије које су конкретно посвећене посебном сектору професије.

- [Комисија за професионалне рачуновође у послу \(РАИВ\)](#) развија смернице и помаже размену знања за преко милион професионалних рачуновођа широм света који раде у областима трговине, индустрије, јавног сектора, едукације и непрофитног сектора. РАИВ Комисија се до 2003.године звала Комисија за финансијско и управљачко рачуноводство и првобитно је основана као Комисија за управљачко рачуноводство у октобру 1977.године.
- [Комисија за земље у развоју](#) основана је у новембру 2005.године са циљем подршке развоју рачуноводствене професије у свим регионима у свијету. Комисија представља интересе професија у развоју, даје смернице и друге ресурсе, и тражи развојну помоћ од донаторске заједнице да се оснажи професија у земљама у развоју.
- [Комисија за мале и средње праксе \(SMP\)](#) основана је у новембру 2005.године са сврхом представљања интереса МСП-а и професионалних рачуновођа који раде за мала и средња предузећа. Комисија даје своје допринос доносиоцима међународних стандарда, посебно у ревизији и рачуноводству, из перспективе малих и средњих пракси и малих и средњих предузећа, развија смернице и помаже у размени знања. Комисија такође организује годишње форуме о питањима која су важна за мала и средња предузећа и мале и средње праксе.

Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРРС) је невладина, непрофитна организација, која окупља професионалне рачуновође из Србије. Од свог оснивања, 1955.године, активно је радио на развоју

рачуноводствене професије, образовању својих чланова и хармонизацији рачуноводства и националне професионалне регулативе са најбољим искуствима развијенијих земаља.

СРРС је сложена професионална организација, која окупља више десетина хиљада чланова из различитих сегмената. Структура чланова је следећа:

- 43 овлашћених јавних рачуновођа - овлашћених ревизора
- 7.361 овлашћених рачуновођа,
- 7.551 самосталних рачуновођа и
- 14.249 рачуновођа и,
- преко 5.000 кандидата за стицање професионалних звања.

Ради боље подршке и помоћи чланству, СРРС је развио мрежу друштава на целој територији Србије. Кроз рад ових друштава, Савез помаже свом чланству, путем професионалне обуке, организовања стручних семинара и континуиране едукације.

Поред друштава, у Савезу делују и секције:

- ревизора,
- интерних ревизора,
- произвођача рачуноводствених софтвера,
- предузећа и предузетника за вођење пословних књига,
- професора рачуноводства средњих економских школа.

Основни циљеви СРРС су:

- развој и јачање статуса рачуноводствене професије у Србији;
- рад у правцу хармонизације рачуноводствене праксе и ревизије у Србији са најбољом међународном праксом
- успостављање професионалних стандарда и помоћ члановима у континуираном усавршавању њиховог професионалног понашања, учинка и стручности;
- рад у правцу развоја ИФАС-овог Етичког кодекса за професионалне рачуновође;
- развој и хармонизација професионалне обуке, програма тестирања и потврђивања, заснованих на Смерницама ИФАС-а и UNCTAD-а (United Nations Conference on Trade and Development);
- надзор над квалитетом рада, понашањем, и стручном успешношћу у складу са професионалним стандардима;

- да представља, заступа и штити интересе професионалних рачуновођа пред државним, регулаторним и другим органима и организацијама;
- промовисаће сарадње између националних рачуноводствених и ревизорских организација у вези са питањима од глобалног интереса.

Својим радом Савез интензивно промовише увођење и примену МРС - Међународних рачуноводствених стандарда/МСФИ - Међународних стандарда за финансијско извештавање у рачуноводству Србије. Прописивање директне примене Стандарда произашло је управо из рада Савеза на усаглашавању националне са међународном професионалном регулативом чиме је потврђена визионарска одлука Савеза од 29. децембра 1998. године о непосредној примени МРС и МСР. СРРС је усвојио и ИФАС-ов Етички кодекс.

Активности СРРС тренутно су усмерене ка организовању професионалне обуке и припреми својих чланова за примену МРС и МСР, као и организовању директне подршке примени ових стандарда у свакодневној пословној пракси. Посебна пажња се обраћа програму обуке професионалних рачуновођа, као и неизбежним променама у прилагођавању националних међународно признатим програмима финансијског извештавања. Кроз индивидуално усавршавање и континуирану едукацију својих чланова, СРРС тежи бржем и успешнијем развоју и усклађивању професије са међународном професионалном регулативом. У циљу проширења подршке својим члановима, СРРС је организовао саветодавну службу, која обезбеђује одговарајућу помоћ, неопходне савете и објашњења за професионалне рачуновође, у вези са свакодневним радом и праксом.

У оквиру својих активности, СРРС објављује низ редовних и посебних издања која се баве темама из области рачуноводства и финансија. Осим редовних издања, преведен је и објављен већи део издања ИФАС-а и ИАСВ-а (International Accounting Standards Board - Одбор за МРС), неопходних за теоријску и практичну обуку и рад професионалних рачуновођа.

Савез рачуновођа и ревизора Србије је од 1996. године пуноправни члан Међународне федерације рачуновођа (ИФАС). СРРС учествује у настојању ИФАС-а да ојача међународну привреду

развијањем глобалне рачуноводствене професије, као и да успостави висококвалитетне стандарде и промовише хармонизацију финансијских извештаја.

Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде је посвећен развоју, у јавном интересу, јединственог низа висококвалитетних, разумљивих и применљивих глобалних рачуноводствених стандарда, који захтевају транспарентне и упоредиве информације у финансијским извештајима. Савез рачуновођа и ревизора Србије сарађује са Одбором ради усаглашавања рачуноводствених стандарда.

Савез рачуновођа и ревизора Србије је такође члан и председавајућа организација-чланица SEEPAD-a South-Eastern European Partnership on Accountancy Development - Партнерство за развој рачуноводства у Југоисточној Европи. SEEPAD је регионална асоцијација невладиних удружења професионалних рачуновођа из земаља Југоисточне Европе: Албаније, Босне и Херцеговине, Бугарске, Хрватске, Македоније, Грчке, Мађарске, Молдавије, Румуније, Србије, Црне Горе, Словачке и Турске. Основни циљ SEEPAD-a је развој рачуноводствене и ревизорске професије у земљама организација-чланица, као и у региону. Партнерство је део програма који подржава UNCTAD, OECD и USAID.

Закључак

Јавни интерес је главна смерница и рачуноводства и финансијског извештавања. Инвеститори, кредитори, влада и владине агенције,

државни фискални органи, пословни партнери, запослени, менаџмент пословних система директни су представници јавног интереса, док је јавност у најширем смислу речи његов индиректни представник.

Рачуновођама се отуда додељује улога особа које својим професионалним понашањем треба да штите интересе јавности, али и да доприносе реализацији специфичних захтева управе предузећа који се односе на уобличавање и објављивање финансијских извештаја. Ови захтеви умногоме се разликују од до сада постављаних, који су се углавном сводили на више или мање формално испуњавање законом наметнуте обавезе финансијског извештавања. Испуњење захтева нове улоге, захтева ангажовање рачуновођа, управа пословних субјеката, професионалних организација и државе. Од рачуновођа се очекује да значајно побољшају ниво своје професионалне оспособљености, од управа да успоставе однос разумевања са рачуновођом, као и да сагласно значају битно промене статус рачуновођа, од професионалних организација да допринесу изградњи инфраструктуре која ће подржавати професионално понашање рачуновођа, а од државе да инсистирањем на квалитету финансијског извештавања допринесе остварењу претходно наведених циљева.

Интегритет и објективност, професионална оспособљеност, поверљивост и професионално понашање основни су принципи етичког понашања сваког професионалног рачуновође, док је *независност* суштински принцип етичког понашања ревизора. Сви ови принципи морају бити остварени у целини, да би се стекло поверење и отклониле све сумње у квалитет финансијских извештаја.

Бројни учесници у процесу финансијског извештавања морају сваки у свом делокругу рада инсистирати на поштовању етичких принципа од стране професионалних раћуновођа, идентификовати неетичко понашање, проценити његов утицај на квалитет финансијског извештавања и утврдити одговарајуће мере заштите, неговања и унапређења етичког понашања.

ЛИТЕРАТУРА:

- Дмитровић – Шапоња Љиљана, МСФИ и савремено финансијско извештавање, 10. Конгрес СРРС

- Теофановић Радмила, Историја и теорија књиговодства, Београд, 1958.стр.7.
- Новићевић Благоје, Кључни принципи професионалне етике у финансијском извештавању
- Крстић Јован, Инструменти финансијско-рачуноводственог извештавања (приступ ex post и ex ante), Ниш, 2002
- Крстић Јован, Јездиморовић Милун, Ђукић Тадија: Финансијско рачуноводство, Ниш, 2007.
- Милојевић С. Душан, Ревизија финансијских извештаја, Београд, 2006.
- ИФАС-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође, превод Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2003.
- Јовановић – Шкарић Ката, Улога рачуновође у процесу финансијског извештавања
- <http://acct.tamu.edu/giroux/FIRST.html>
- <http://www.cpafinder.com/accounting/history-accounting.html>
- <http://www.lemoineandjames.com/gaap/11history.html>
- <http://www.executivecaliber.ws/sys-tmpl/historyofaccounting/>
- A brief history of accounting: From prehistory to the information age - James deSantis
- http://www.srrs.org/dokumenti/ifac/22.08.07.pitanja_odgovori.doc
- www.srrs.co.yu/