SADRŽAJ:

Uvod.....3

Istorijski razvoj računovodstva i računovodstvene profesije.5

Javni interes i profesionalno ponašanje računovođa.10

Etički kodeks za profesionalne računovođe..12

Principi profesionalne etike računovođa...14
- Princip ntegriteta....14
- Princip objektivnosti...15
- Princip profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje..17
- Princip poverljivosti....20
- Princip profesionalnog ponašanja.. 22

Nezavisnost kao ključni princip profesionalne etike revizora ..24

Pojam i suština nezavisnosti....25

Pretnje nezavisnosti 27

Mere zaštite nezavisnosti.... 29

- Mere zaštite koje propisuju profesija, zakon ili druge regulative....29
- Mere zaštite na nivou klijenta.. 30
- Mere zaštite na nivou računovodstvene/revizorske firme ..31

Rešavanje etičkog konflikta... 33

IFAC i SRRS.....34

Zaključak 41

Literatura 42

Uvod

Termin profesija se primenjuje na one osobe koje su usavršile znanje i veštine i primenjuju ih, za naknadu, na određene zadatke koje prosečni i nekvalifikovani ljudi ne mogu da obave. Termin vodi poreklo od latinske reči zakletva, a zakletva se odnosi na odanost, privrženost profesiji, težnju da se bude ekspert u svom poslu, dogovoru da se održi dobra reputacija profesije i sl. Profesije su obično regulisane profesionalnim telima koja mogu da utvrde ispite stručnosti, uslove za ulazak u profesiju, da igraju ulogu davanja licenci, sprovode primenu etičkog kodeksa u praksi itd. Primeri profesija su advokati, inženjeri, računovođe i druga tehnički specijalizovana zanimanja.

Veliki broj ljudi računovodstvo smatra kao visoko stručno područje koje je dostupno samo uskom krugu profesionalaca. Međutim, u praksi se svako od nas, na neki način, skoro svakodnevno bavi računovodstvom jer je ono univerzalni, opšteprihvaćeni poslovni jezik, sredstvo pomoću koga merimo i opisujemo rezultate ekonomske aktivnosti.

Računovodstvena profesija obuhvata specijalizovane stručnjake (profesionalce) za vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje finansijskih izveštaja i njihovu reviziju. U savremenim uslovima poslovanja računovodstvena profesija ima visok nivo odgovornosti u obezbeđenju kvalitetnog finansijskog izveštavanja. Svojim stavom i ponašanjem prilikom sastavljanja i obelodanjivanja finansijskih izveštaja, računovodstvena profesija, odnosno profesionalne računovođe, utiču na sliku o finansijskoj situaciji, uspešnosti poslovanja preduzeća kod korisnika finansijskih izveštaja. Izazovi koji su stavljeni pred računovodstvenu profesiju u uslovima neprekidne težnje ka harmonizaciji finansijskog izveštavanja na globalnom nivou, kao i što većem zadovoljavanju potreba korisnika finansijskih izveštaja, veoma su veliki.

Treba istaći da je finansijsko izveštavanje "..proces obezbeđenja kvantitativnih finansijskih (računovodstvenih) informacija o preduzeću i njihovog saopštavanja korisnicima odnosno donosiocima odluka" [1] i da je danas opšte prihvaćeno da je osnovna svrha finansijskog izveštavanja korisnost za donošenje odluka. Od finansijskog izveštavanja se očekuje da će obezbediti informacije za donošenje racionalnih investicionih i kreditnih odluka, informacije o ekonomskim resursima preduzeća i pravu na njih, informacije o performansama poslovanja preduzeća u toku godine, o tome kako preduzeće stiče i koristi gotovinu, kako uprava ispunjava svoju upravljačku odgovornost prema vlasnicima itd.

U radu će biti razmotren istorijski razvoj i značaj računovodstva i računovodstvene profesije, profesionalne organizacije relevantne za računovodstvenu profesiju u svetu i kod nas. Poseban akcenat je stavljen na principe profesionalne etike koje profesionalni računovođa mora da poštuje kako bi kvalitet finansijskog izveštavanja bio na takvom nivou da ga neposredni korisnici finansijskih izveštaja, ali i javnost u najširm smislu reči ne mogu dovesti u pitanje, bez obzira na evidentne okolnosti i situaciju koje prete da ugroze njihov kvalitet. Etičko ponašanje profesionalnih računovođa uslov je i pretpostavka kvalitetnog finansijskog izveštavanja direktno, kao i najšira društvena javnost indirektno zahtevaju fer, poštene i objektivne finansijske izveštaje. Zato se s pravom ističe da računovođe obavljaju usluge u javnom interesu kao kolektivnom dobru zajednice ljudi i institucija.

Istorijski razvoj računovodstva i računovodstvene profesije

Istorija računovodstva je stara koliko i sama civilizacija; još su porodice u praistoriji morale da proračunavaju količine hrane i odeće koje su im potrebne da bi se suočile sa hladnijim godišnjim dobima. Računovodstvo predstavlja jednu od najznačajnijih profesija u ekonomiji i poslovanju. Računovođe su učestvovale u razvoju gradova, trgovine, novca i bankarstva, doprinele su uspehu italijanske renesanse, spasile od bankrotstva mnoge pronalazače i preduzetnike tokom industrijske revolucije, pomogle povećanju poverenja u tržište kapitala neophodnom za zapadni kapitalizam, i imale knjučnu ulogu u informatičkoj revoluciji koja je promenila globalnu ekonomiju.

Razvoj računovodstva bio je uslovljen razvojem privrede, s jedne strane, i pojavom novca kao merila vrednosti i platežnog sredstva, s druge strane. Sve dok su proizvodne snage bile na nivou razvoja naturalne proizvodnje, proizvodnje za potrebe samog proizvođača, nije se osećala potreba za računovodstvenom evidencijom. Ukoliko je tada i vršena razmena, ona je obavljana putem trampe, roba jedne upotrebne vrednosti razmenjivala se za robu druge upotrebne vrednosti, u istom momentu, zbog čega nisu ni nastajali dužničko-poverilački odnosi i

nije ni bilo potrebno evidentirati takvu razmenu. Međutim, kad je razvoj prizvodnih snaga omogućio proizvodnju i za tržište, došlo je i do razvoja trgovine. Trgovac robu kupuje radi toga da bi je prodao drugom i da bi pri tome ostvario zaradu, kupujući je po nižoj, a prodajući po višoj ceni. Tu se pojavljuje i dužničko-poverilački odnosi. Naime, kad proizvođač proda trgovcu na kredit, on postaje poverilac, a trgovac dužnik, ili ako, pak, trgovac proda kupcu robu na kredit, onda je trgovac poverilac, a kupac je njegov dužnik. Na tom stepenu razvoja proizvodnih snaga oseća se potreba za evidencijom, jer treba znati ko kome i koliko duguje, odnosno ko, koliko i od koga potražuje, s jedne strane, i kolika je zarada trgovca, s druge strane.

Pojavom akumulacije omogućen je razvoj banaka, gde se javljaju kreditni odnosi, a samim tim i potreba za evidencijom, da bi se znali dužnici i poverioci i da bi se utvrdila zarada po osnovu kamate.

Tragovi računovodstvene evidencije otkriveni već kod antičkih naroda uglavnom su s područja bankarskih poslova. Još u XVIII veku p.n.e. u Vavilonu u Zakonu kralja Hamurabija ukazuje se kakva se evidencija morala voditi sa područja dužničko-poverilačkih odnosa.

U antičkoj Grčkoj banke se nisu bavile samo kreditnim poslovima već i poslovima plaćanja za račun klijenata, dakle platnim prometom. Tvrdi se da su banke vodile dve knjige "ephemerid" i "trapezitica grammata".

Prva knjiga predstavlja hronološku evidenciju svih poslovnih događaja, a druga knjiga račune (konta) klijenata.
[2]

Posle osvajanja Egipta od Aleksandra Makedonskog, i u Egiptu dolazi do razvoja banaka. To je uslovilo i pojavu knjigovodstvene evidencije, koja je obuhvatala kreditne odnose između banaka i kreditni odnos banke i privatnog lica.

U Rimu su, takođe, bile razvijene privatne banke. Pored banaka, kreditnim poslovima bavili su se i bogati robovlasnici, vitezovi, filozofi i dr. Od knjiga spominju se rokovnik ("liber calendarii") , u kome se evidentira pozajmljeni novac i rokovi naplate glavnice i kamate, memorijal ("adversaria"),
u kome se evidentiraju poslovne promene hronološki, knjiga primanja i izdavanja ("
codex accepti et expensi")
i knjiga u kojoj su vođena konta
("codex rationum")
.
[3]

Raspadom Rimske imperije zamire i privredna aktivnost, a vezano sa tim i vođenje knjigovodstvene evidencije.

U kasnom srednjem veku dolazi do procvata italijanskih gradova i naglog razvoja trgovine.

---

[1] Јован Крстић, Инструменти финансијско-рачуноводственог извештавања (приступ ex post
и е
x ante),
Ниш, 2002, стр 11

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

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

To je uslovilo i razvoj knjigovodstvene evidencije. U sačuvanim knjigama iz XIII veka vidi se da je tada knjigovodstvena evidecija obuhvatala konto dužnika i poverilaca, konto gotovine, robe i kućnih izdataka. (Najstarija sačuvana poslovna knjiga, ustvari samo dva njena lista potiču iz 1211.godine). Sačuvane knjige iz
XIV
veka pokazuju postepen prelaz od prostog ka dvojnom knjigovodstvu. Najstarija sačuvana knjiga vođena po metodu dvojnog računovodstva potiče iz 1340.godine. Prve knjige koju su napisane o dvojnom knjigovodstvu pripadaju
XV
veku. (Knjiga "O trgovini i savršenom trgovcu" od Dubrovčanina Benka Kotrulića, napisana 1458.godine u Napulju, a štampana tek 1573.godine u Veneciji i knjiga franjevačkog monaha Luk
e
Pačiolija "
Summa et Aritmetica, Geometria, Propotioni et Proportionalita"
, štampana, u Veneciji 1495.godine).
T
o nisu bili radovi posvećeni isključivo knjigovodstvu, ali je svaka od njih imala poglavlje o knjigovodstvu.

"Summa et Aritmetica, Geometria, Propotioni et Proportionalita" je ,upravo zahvaljujući svom poglavlju " Particularis de
Computis
et
Scripturis
" (
Details
of
Accounting
and

Recording
) posvećenom dvojnom knjigovodstvu, kao „jednom od najdivnijih otkrića ljudskog duha“
[1]
postala jedna od najvažnijih knjiga ikad napisanih. "
Summa"
je bila jedna od prvih knjiga štampanih na Gutenbergovoj mašini, što joj je i omogućilo da se raširi po celoj Evropi. "
Summa"
je učinila Pačiolija slavnim i obezbedila mu mesto „oca računovodstva“ u istoriji.

Pačioli nije otkrio dvojno knjigovodstvo, već je opisao metod koji su koristili trgovci u Veneciji tokom italijanske renesanse. NJegov sistem uključuje većinu današnjih uobičajenih postupaka i malo je promenjen u narednih 500 godina. Pačioli je istakao da su tri stvari potrebne uspešnom trgovcu:

- dovoljno gotovine ili kredit,

- računovodstveni sistem konstantno ažuriran koji mu može pokazati kako posluje,

- dobar knjigovođa koji će to sprovesti.

Ako je sve dobro odrađeno, knjigovođa može**,** sabirajući sva dugovanja na levoj strani i sva potraživanja na desnoj, sastaviti probni bilans (“su
mma
summarium
”), pri čemu zbirovi sa obe strane moraju biti jednaki. U suprotnom, postoji greška koja se mora pronaći i ispraviti. Sistem dvojnog
knjigovodstva je bio lak za primenu i ispunjavao je zahteve poslovanja, tako da se vrlo brzo proširio.

Da bi objasnio zašto je dvojno knjigovodstvo nastalo tek tokom renesanse u Italiji umesto u antičkoj Grčkoj ili Rimu, istoričar računovodstva A. C. Littleton opisuje sedam ključnih „sastojaka“ koji su omogućili njegov nastanak:

· Privatna svojina: Sposobnost promene vlasništva, jer se računovodstvo bavi beleženjem činjenica o imovini
i imovinskim pravima.

· Kapital: Bogatstvo produktivno zaposleno, jer drugačije trgovina bi bila neznatna i kredit ne bi postojao.

· Trgovina: Rasprostranjena razmena dobara, jer skromno lokalno trgovanje ne bi stvorilo t akvu vrstu pritiska na poslovanje potrebnu da podstakne nastanak organizovanog sistema evidentiranja.

· Kredit: Sadašnje korišćenje budućih dobara, jer je malo podsticaja za beleženje transakcija koje se odmah završavaju.

· Pisanje: Mehanizam za stvaranje trajnih beleški na svakodnevnom jeziku.

· Novac: Uobičajeni "denominator" za razmenu.

· Aritmetika: Metod računanja monetarnih detalja u poslu.

Mnogi od ovih faktora postojalo je i u antičko doba, ali do Srednjeg veka, oni nisu postojali zajedno u formi i snazi potrebnoj da podstakne nastanak dvojnog knjigovodstva. Evidencija, na primer, je stara kao i civilizacija, ali aritmetika – sistematska manipulacija brojčanim simbolima – zaista nije bila sredstvo raspoloživo u antici.
Šta više, uporna primena rimskih brojeva za finansijske transakcije dugo posle uvođenja arapske numeracije predstavljala je prepreku ranijem stvaranju sistema dvojnog knjigovodstva.

U XVI, XVII, XVIII veku uporedo sa razvojem privrede razvilo se i knjigovodstvo, pa se javljaju nove knjige o knjigovodstvenoj evidenciji u Nemačkoj, Engleskoj, Francuskoj i Holandiji. Ono se razvojem industrije, odnosno industrijskom revolucijom, naročito u XIX veku, sve više usavršavalo. Tako, pri kraju XIX veka računovodstvo postaje značajno sredstvo za kontrolu i otkrivanje slabosti u poslovanju preduzeća.

Velika depresija ugrozila je integritet računovodstvene profesije. Velike svetske kompanije su bankrotirale ubrzo posle iskazivanja velikih profita. Investitori su pitali kako su profitabilne kompanije mogle da bankrotiraju? Na sudu se pokazalo da je ekonomska stvarnost da kompanije uopšte nisu bile profitabilne. Profiti su bili rezultat trikova računovođa. Štaviše, iskaz ane rezerve uopšte nisu postojale.

Pokazalo se da računovođe, podređene menadžmentu kompanije, nisu služile javnom interesu, već potrebama menadžmenta. U praksi, to je podrazumevalo, da je primarna funkcija računovodstva da učini da menadžment izgleda uspešno.U cilju ponovnog sticanja poverenja javnosti u računovodstvenu profesiju, knjučnu ulogu preuzele su profesionalne organizacije. AICPA (Američki institut ovlašćenih javnih računovođa) je preuzeo niz mera. Kreirao je novo telo, Komitet za računovodstvene procedure, prihvatio državno licenciranje, novoformirana Komisija za hartije od vrednosti je zahtevala reviziju finansijskih izveštaja svih firmi koje se javno kotiraju.

Savremeno poslovanje zahteva trenutne računovodstvene informacije o aktivnostima i pokazateljima performansi. Trend u informatičkoj eri je konceptualizacija i implementacija računovodstva kao informacionog sistema u vidu baze podataka koji obuhvata sve kvantitativne i kvalitativne aktivnosti kompanije. U tu svrhu su se na tržištu pojavili softverski paketi za računovodstvo, kao što je **Pacioli 2000, Peachtree Complete Accounting, Quickbooks Pro i sl.**

---

[1] Gary Giroux: A Short History of Accounting & Business

---------- ---------- ----------

Zaključak

Javni interes je glavna smernica i računovodstva i finansijskog izveštavanja. Investitori, kreditori, vlada i vladine agencije, državni fiskalni organi, poslovni partneri, zaposleni, menadžment poslovnih sistema direktni su predstavnici javnog interesa, dok je javnost u najširem smislu reči njegov indirektni predstavnik.

Računovođama se otuda dodeljuje uloga osoba koje svojim profesionalnim ponašanjem treba da štite interese javnosti, ali i da doprinose realizaciji specifičnih zahteva uprave preduzeća koji se odnose na uobličavanje i objavljivanje finansijskih izveštaja. Ovi zahtevi umnogome se razlikuju od do sada postavljanih. koji su se uglavnom svodili na više ili manje formalno ispunjavanje zakonom nametnute obaveze finansijskog izveštavanja. Ispunjenje zahteva nove uloge, zahteva angažovanje računovođa, uprava poslovnih subjekata, profesionalnih organizacija i države. Od računovođa se očekuje da značajno poboljšaju nivo svoje profesionalne osposobljenosti, od uprava da uspostave odnos razumevanja sa računovođom, kao i da saglasno značaju bitno promene status računovođa, od profesionalnih organizacija da doprinesu izgradnji infrastrukture koja će podržavati profesionalno ponašanje računovođa, a od države da insistiranjem na kvalitetu finansijskog izveštavanja doprinese ostvarenju prethodno navedenih ciljeva.

Integritet i objektivnost, profesionalna osposobljenost, poverljivost i profesionalno ponašanje osnovni su principi etičkog ponašanja svakog profesionalnog računovođe, dok je *nezavisnost* suštinski princip etičkog ponašanja revizora. Svi ovi principi moraju biti ostvareni u celini, da bi se steklo poverenje i otklonile sve sumnje u kvalitet finansijskih izveštaja.

Brojni učesnici u procesu finansijskog izveštavanja moraju svaki u svom delokrugu rada insistirati na poštovanju etičkih principa od strane profesionalnih računovođa, identifikovati neetičko ponašanje, proceniti njegov uticaj na kvalitet finansijskog izveštavanja i utvrditi odgovarajuće mere zaštite, negovanja i unapređenja etičkog ponašanja.

LITERATURA:

- Dmitrović – Šaponja LJiljana, MSFI i savremeno finansijsko izveštavanje, 10. Kongres SRRS

- Teofanović Radmila, Istorija i teorija knjigovodstva, Beograd, 1958.str.7.

- Novićević Blagoje, Ključni principi profesionalne etike u finansijskom izveštavanju

- Krstić Jovan, Instrumenti finansijsko-računovodstvenog izveštavanja (pristup ex post i ex ante),
Niš, 2002

- Krstić Jovan, Jezdimorović Milun, Đukić Tadija: Finansijsko računovodstvo, Niš, 2007.

- Milojević S. Dušan, Revizija finansijskih izveštaja, Beograd, 2006.

- IFAC-ov Etički kodeks za profesionalne računovođe, prevod Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2003.

- Jovanović – Škarić Kata, Uloga računovođe u procesu finansijskog izveštavanja

- 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/