ИНСТИТУТ НА СМЕТКОВОДИТЕЛИ И ОВЛАСТЕНИ СМЕТКОВОДИТЕЛИ НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
Бр. 0302/480
06.10 2023 год.
СКОПЈЕ

До

Уставен суд на Република Северна Македонија

ПРЕДМЕТ: ОДГОВОР на Барање на одговор број У.бр.125/23 од 07.09.2028 година.

-од Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Македонија, со седиште на ул.Кеј 13-ти Ноември бр.Кула бр.2/8 ГТЦ Скопје, ЕМБС 6829716 и ЕДБ 4080012532529, овластено лице Весна Прентоска од Струга.

Почитувани,

По прием на Барањето за одговор заведено под Ваш број У.бр.125/23 од 07.09.2028 година, а доставено по поднесена иницијатива за поведување на постапка за оценување на уставноста, законитоста на член 13 од Правилникот за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистарот донесен од Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Македонија (во понатамошниот текст:Институт), во дадениот рок од 10 дена го доставуваме следниот Одговор:

Законот за вршење сметководствени работи (Службен весник на РСМ бр.173/22), претставува специјален закон кој ја регулира сметководствената професија. Истиот е донесен со цел регулација на сметководствената струка. Заради заштита на државните интереси и регулација на оваа струка, Институтот во кој се здружуваат и организираат сметководителите и овластените сметководители е со јавни овластувања. Институтот е контролиран од Страна на Совет за унапредување и надзор над сметководствената професија, основан заради унапредување и надзор на сметководтвената професија од страна на Владата на РСМ, како независно регулаторно тело со јавни овластувања.

Управниот одбор врз основа на своите законски надлежности и врз основа на член 38 став 3 точка 38 согласно предвиденото овластување Управниот одбор да донесе ваков Правилник, на седницата одржана на 25.05.2023 година донесе Правилник за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистарот, кој потоа на седницата одрржана да 29.06.2023 година истиот беше изменет, при што е донесен пречистен текст заведен под 0202/366, објавен на веб страната на институтот согласно законската обврска за негова објава.

Имено, овој правилник како правен акт својата основа ја црпи од општиот правен акт-Законот за вршење на сметководствени работи и е донесен со цел олеснување и полесна практична примена на Законот од страна на Институтот.

Во врска со доставената иницијатива за поведување на постапка за оценување на уставноста, законитоста на член 13 од Правилникот за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистарот, истакнуваме дека предлогот на подносителот за поништување е неоснован, поради следните причини:

Нападнатата одредба од член 13 од Правилникот за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистарот го предвидува следното:

Член 13

(1) Подносител на барање за издавање на лиценца за работа на трговецот поединец-сметководител и трговецот поединец-овластен сметководител може да биде единствено трговец поединец на чие име гласи фирмата (овластеното лице), додека подносител на барање за издавање на лиценца за работа на трговско друштво може да биде само управителот на трговското друштво.

(2) Подносител на барањето за издавање на лиценца за работа на трговецот поединец-сметководител и трговецот поединец-овластен сметководител односно трговско друштво, може да биде вработен и на скратено работдолжен е покрај доказите од член 11 став 2) од овој Правилник да достави и доказ дека подносителот на барањето е вработен со полно работно време во трговецот поединец односно трговското друштво.

Пред се укажуваме дека во став два, настаната техничка грешка и зборовите "член 11 став 2" треба да се заменат со "член 12 став 2", додека зборовите "*може да биде вработен и на скратено работ*" не се дел од одредбата и истата ќе биде предмет на исправка.

По однос на содржината на одредбата, неможно е да се врши нејзината анализа доколку не се тргне од пропишаното во Законот за вршење на сметководствени работи.

Законот за вршење сметководствени работи во член 31, ја регулира можноста и правото за финансиско известување, како и условите за истото:

(1) ***Содржините на сметководствените работи, основните, главните и дополнителните цели, задачи и предмет за вршење сметководствените работи, ги утврдува Управниот одбор на Институтот****. Сметководител и/или овластен сметководител кој има* ***уверение*** *за сметководител или овластен сметководител од Институтот и е* ***запишан во соодветниот регистар*** *на Институтот во рамките на статусот кој го има, се стекнува со право за вршење на сметководствени работи, како и со право за потпишување на сите документи за финансиско известување кои произлегуваат од вршењето на сметководствените работи.*

Врз основа на горенаведената одредба, а како законодавецот самиот предвидел надлежност на Управниот одбор за утврдување на целите, задачите и предметот на сметководствените работи е донесен нападнатиот Правилник. Во горенаведената одредба е пропишано дека за стекнување на право за финансиско известување потребно е сметководителот/овластениот сметководител да поседува уверение издадено од Институтот и да биде запишан во соодветниот регистар како два основни услови.

Понатаму истоимената одредба во став 2, 3 и четири го предвидува следното:

(2) Сметководителот води трговски/деловни книги на обврзници за водење на сметководство, за трговци поединци, здруженија и фондации и/или составува и потпишува за нив годишна сметка и/или финансиски извештаи во хартиена или во електронски форма.
(3) Овластениот сметководител води трговски/деловни книги на сите обврзници за водење на сметководство и/или составува и потпишува за нив, годишна сметка и/или финансиски извештаи во хартиена или електронски форма.

(4) ***Сметководителот односно овластениот сметководител задолжително ги потпишува годишната сметка и даночните пријави за обврзникот за кој води трговски/деловни книги****, при што го наведува датумот на нивното составување и потпишување и* ***регистарскиот број под кој е евидентиран во Регистарот на сметководители и во Регистарот на овластени сметководители****.*

Поаѓајќи од вака пропишаното, одредбата во став 2 и 3 го утврдува делокругот на работа на сметководителот и овластениот сметководител и во чиво име може да истапува при финансиското известување, додека во став 4 е уредено идентификувањето на финансикиот известувач со цел во иднина да се лоцира одговорноста.

Во наредните ставови Законодавецот го пропишува и дополителниот услов- потписникот на завршната сметка односно **финансикиот известувач за обврзникот за водење на сметководствени работи да биде вработен на полно работно време**:

(5) За сметководствените работи, обврзникот за водење на сметководство може да вработи вршител на сметководствени работи или сметководствен приправник, кој нема право за потпишување на годишни сметки и/или финансиски извештаи.

(6) За целите на финансиското известување обврзникот за водење на сметководство може да вработи сметководител и/или овластен сметководител <u>со полно работно време</u>. Обврзниците за водење на сметководство, кои согласно со Законот за трговските друштва се поврзани лица, може да вработат едно исто лице со скратено работно време.

(7) **<u>Вработениот сметководител и/или овластен сметководител ги потпишува годишната сметка и даночните пријави само за обврзникот за водење на сметководство каде што е вработен или на него поврзани лица,</u>** при што го наведува датумот на нивното составување и потпишување, како и регистарскиот број под кој е евидентиран во Регистарот на сметководители и во Регистарот на овластени сметководители.

Од горенаведото јасно и недвосмислено произлегува дека за целите на финансиско известување обврзникот за водење на сметководствени работи може да вработи сметководител и/или овластен сметководител кој ќе биде вработен на полно работно време (без ограничување обврзникот да вработи и други сметководители и/или овластени сметководители на работно време различно од полното работно време, кои би ги работеле останати сметководствени работи, но без право на потпишување на годишна сметка, даночна пријава односно кои не би вршеле финансиско ивестување) или пак законодавецот предвидува ангажирање на соодветно сметководствено биро.

Ангажирањето на соодветно сметководствено биро (во овој поднесок земен како генеричен поим) во облик на ТП-сметководител, ТП овластен сметководител или Друштво за сметководствени работи е дополнително уредено во ставовите 8, 9, 10, при што е условено истото да има лиценца за работа издадена од Институтот.

(8) Обврзникот за водење на сметководство може со договор за вршење на сметководствени работи да ангажира трговец поединец - сметководител, трговец поединец - овластен сметководител или друштво за вршење на сметководствени работи кој поседува лиценца за работа издадена од Институтот.

(9) Трговец поединец - сметководител може да склучи договор за вршење на сметководствени работи со самостоен вршител на дејност, заедница на сопственици на посебни делови на зграда, трговец поединец, здружение, фондација и приватна установа.
(10) Трговец поединец - овластен сметководител може да склучи договор за вршење на сметководствени работи со сите обврзници за водење на сметководство, освен со јавно трговско друштво, командитното друштво, акционерското друштво и командитното друштво со акции.
(11) Друштво за вршење на сметководствени работи склучува договор за вршење на сметководствени работи со сите обврзници за водење на сметководство.
(12) Друштвото за вршење на сметководствени работи мора да има вработено најмалку еден овластен сметководител.
(13) Трговец поединец - сметководител, трговец поединец - овластен сметководител или друштвото за вршење сметководствени работи во текот на важноста на договорот не смее да ги отстапи договорените работи на друг трговец поединец-сметководител, трговец поединец - овластен сметководител или на друштво за вршење сметководствени работи, без согласност на обврзникот за водење на сметководство.

Аналогно на горенаведеното, а за да едно Друштво за сметководствени работи, ТП-сметководител или ТП овластен сметководител, врши финансиско известување во име на обврзниците за водење на сметководство кое практично го врши преку вработениот сметководител, односно овластен сметководител, повеќе од јасно е дека **лицето кое го врши финансиското известување мора да биде вработено на полно работно време**.

Одредбата од член 32 од ЗВСР став 1 и 2 го пропишува следното:

(1) Трговец поединец или трговско друштво може да врши сметководствени работи по добивање на лиценца за работа од Институтот, со извршен упис во соодветниот регистар на Институтот.
*(2) За добивање лиценца за работа, **правното лице поднесува барање до Институтот**. Кон барањето ја приложува следнава документација:*
1) решение за упис од Централниот регистар;
2) уверение за стекнат статус за сметководител односно овластен сметководител на име на подносителот на барањето;
*3) **список на вработени лица - вршители на сметководствени работи, регистарскиот број под кој се запишани во соодветниот регистар на Институтот со назнака на лицата кои имаат право за составување и потпишување на годишна сметка и/или финансиски извештаи;***

4) доказите од членот 27 став (2) точки 2), 3) и 4) од овој закон;
5) доказ дека не е отворена или поведена стечајна постапка или ликвидација;
*6) **доказ за годишно осигурување при вршење на сметководствени работи** и тоа за:*
- трговец поединец - сметководител, износ од минимум 2.000 евра во денарска противвредност по штетен настан,
- трговец поединец - овластен сметководител на износ од минимум 10.000 евра во денарска противвредност по штетен настан,
- друштво за вршење на сметководствени работи на износ од минимум 20.000 евра во денарска противвредност по штетен настан и
7) доказ за уплатен надоместок за издавање лиценца за работа.

Следствено, законодавецот во став 2 од оваа одредба нормира дека правното лице поднесува барање за издавање на лиценца за работа. **Правното лице кое поднесува барање за издавање на лиценца за работа кое го поднесува преку овластеното лице,** зависно од формата во која е запишано во трговскиот регистар, оттука подносител на барање за издавање на лиценца е или управителот во Друштвото за вршење на сметководствени работи или овластеното лице во трговецот поединец.

Законодавецот во став 1 точка 3 ја предвидува и обврската на сметководствените бироа да приложат и соодветен доказ со кој ќе се потврди кои од вработените покрај овластеното лице во правното лице се вршители на смеководствени работи и имаат право да состават годишна сметка и/или финансиски извештаи, повторно за да се лоцира одговорноста на финансискиот известувач.

Во став 7 од истомениот член е содржана и непреносливоста на издадената лиценца за работа:
(7) Лиценцата за работа се издава на неопределено време и не може да се пренесе на друго физичко или правно лице или на правен следбеник.

Од се горе наведено, **обврската за финансискиот известувач да биде вработен на полно работно време** без оглед дали како сметководител/овластен сметководител во обврзник за водење на сметководство или во сметководствено биро **е неспорна. Оваа обврска произлегува од Законот за вршење на сметководствени работи кои во конкретниот случај е lex specijalis и е наметната пред и се за лоцирање на одговорноста на финансискиот известувач**.

Дополнително, ако се тргне од општите законски дефиниции:

Трговец поединец - сметководител - *е физичко лице регистрирано за вршење на сметководствени работи согласно со закон, со лиценца за работа издадена од Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија, регистрирано во Регистарот на трговци поединци - сметководители согласно со овој закон;*
Трговец поединец - овластен сметководител *- е физичко лице регистрирано за вршење на сметководствени работи согласно со закон, со лиценца за работа издадена од Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија и е регистрирано во Регистарот на трговци поединци - овластени сметководители согласно со овој закон;*
Друштво за вршење сметководствени работи *- е трговско друштво за вршење на сметководствени работи регистрирано согласно со закон, со лиценца за работа издадена од Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија и е регистрирано во Регистарот на друштва за вршење на сметководствени работи согласно со овој закон;*

, а во координација со погорецитираните законски одредби, произлегува дека **трговецот поединец сметководител како и трговецот поединец овластен сметководител е самото физичко лице на кое гласи фирмата-трговец поединец**. Токму ова физичко лице кое е регистрирано за вршење на сметководствени работи е овластено лице во својата фирма е и единствено овластено да се јави како подносител на барање за издавање на лиценца. Фирмата на трговецот поединец е врзана за неговата личност (член 15 од ЗТД) ги содржи неговото лично име, па нејасно е во сега доставената Иницијатива за преоценување на законитоста и уставноста на одредбата од член 13 од Правилникот, зошто подносителот смета дека подносител на лиценца за работа на ТП би можело да биде

некој друг освен оној на чие име гласи фирмата ТП. Дополнително, кога станува збор за **Друштво за вршење сметководствени работи,** подносител на барање за издавање на лиценца може единствено да биде неговиот законски застапник, а тоа е управителот на друштвото кој во име на друштвото и во име на неограничениот број на обврзници за водење сметководство врши финансиско известување и потпишува годишни сметки, поради што, а во смисла на наметнатата законска обврска за полно работно време за финансиско известување истиот е единствено овластен за поднесување барање за лиценца за работа и треба да биде вработен на полно работно време.

Дококу се анализира законот (не цитирајки ги сите поединечни одредби) во целина, јасно може да се заклучи дека секој сметководител односно овластен сметководител дури и да е невработен може да ја одржува лиценцата единствено со плаќање на чланаринатa и посетување на едукација.

Дотолку повеќе, што законот дава можност секој сметководител или овластен сметководител по сопствен избор и одлука да склучи договор за вработување со полно или скратено работно време со својот работодавец, а му се дава можност на секој сметководителите и овластен сметководител да основа Друштво за вршење сметководствени работи или да се регистрира како трговец поединец па да изврши самовработување.

Подносителот на Иницијативата за оценување на законитоста на член 13 од правилникот смета дека со обврката подносителот за барање на лиценца за работа да биде овластено лице во фирма и да биде на полно работно време е неуставно, меѓутоа овапретставува логичен заклучок на гореанализираните законски норми, па смета дека со вака пропишаното се повредени слободата на пазарот и претприемништвото, меѓутоа истиот не прави разлика помеѓу забрана за основање или управување со трговско друштво и регулирање на финансиското известување во име на обврзникот за водење на сметководство.

Финансиското известување опфаќа понесување на документи пред надлежни институции, односно застапување-потпишување на даночни пријави и годишни сметки од страна на сметководителот/овластениот сметководител, односно сметководствените бироа во име на обврзникот за водење на сметководство пред надлежната институција.

Оттука, ниту ЗВСР како лекс специјалис кој ја регулира оваа професија, ниту сега нападнатиот Правилник, во ниту еден момент, на ниту еден сметководител ниту овластен сметководител, не му забранува ниту ускратува право да да основа неограничен број на трговски друштва, ниту да биде управител на од него основаните трговски друштва. Меѓутоа, специјалниот Закон за вршење на сметководствени работи, а сега и донесениот Правилник го регулира делот на застапувањето и одговорноста која произлегува за сметководителот/овластениот сметководител односно сметководствените бироа кои вршат финансиски известување во име на обврзникот за водење на сметководство кое опфаќа потпишување на годишна сметка и даночна пријава.

Со вака уреденото воопшто не се забранува еден сметководтел/овластен сметководител да основа трговски друштва или да врши и други дејности, нити истите да ги управува, меѓутоа кога истиот се јавува како финансиски известувувач и подносител на лиценца за работа истиот мора да биде вработен на полно работно време.

Секоја струка има сопствени правила, па така, а заради заштитата на веродостојноста на податоците, одговорноста при потпишувањето на завршната сметка и даночните пријави покрај управителот или содружникот, одговорноста ја сноси и овластениот сметководител

односно сметководственото биро кое врши финансиско известување во име на обврзникот за водење сметководство. Па поради наведеното, законодавецот предвидел дека за целите на потпишување на годишна сметка и даночни пријави и доставување и потврдување на податоци до надлежните институции кои се потребни за собирање на средства во буџетот, потписникот може да биде вработен само во една компанија-обврзник за водење на сметководство односно сметководствено биро со полно работно време за да може да сноси одговорност.

Секој останат кој не врши финансиско известување може работи со скратено работно време во повеќе компании, да основа или управува сметководствени бироа, но не и да потпишува годишна сметка и даночни пријави.

Во Кодексот на етика на професионалните сметководители на МФС објавен во Службен весник на РМ бр.79/2010, во воведот и општите принципи е наведено следното:

Истакнато обележје на сметководствената професија е нејзиното прифаќање на одговорноста да дејствува во јавен интерес. *Според тоа, одговорноста на професионалниот сметководител не е само да ги задоволи потребите на поединечниот клиент или работодавач. При дејствувањето во јавен интерес, професионалниот сметководител треба да го запази и да се придржува кон овој Кодекс. Доколку на професионалниот сметководител му е забрането со закон или пропис да се придржува кон одредени делови од овој Кодекс, тогаш професионалниот сметководител треба да се придржува кон сите останати делови на овој Кодекс*

Оттука, сметководствената дејност е дејност која се врши во јавен интерес, оваа дејност се изедначува со дејноста на ревизорите, адвокатите, нотарите, извршителите. За едноставна компарација, оној кој има положено правосуден испит врз основа на што се здобил со лиценца за адвокат, има можност да основа адвокатска канцеларија во која истиот е самостоен вршител на дејност и работи во истата со полно работно време, или да основа адвокатско друштво заедно со други адвокати во кое исто така работи со полно работно време, или пак има можност да се вработи во компанија и врши застапување единствено за конпанијата во која е вработен, но несмее да врши застапување пред надлежен суд на друго правно лице освен за правното лице во кое е вработен.

Застапувањето и одговорноста која ја наложува самата професија (потпишување на завршни сметки и даночни пријави во туѓо име) е врзана за личноста како би можела да се лоцира одговорноста, не случајно законодавецот и наложува обврска за достава на доказ за годишно осигурување при вршење на сметководствени работи. Во Полисата за осигурување е определено дека подносителот на барањето за лиценца за работа се осигурува од професионална одговорност од вршење на сметководтствени и книговодствени работи за штети направени при извршување на професионалните обврски кон трети лица согласно предметната законска регулатива.

Од горенаведеното, може да се изведе единствениот заклучок дека Нападнатата одредба од член 13 од Правилникот, е во согласност со Законот за вршење на сметководствени работи кој претставува специјален закон за регулирање на сметководствената професија го уредува и делот на финансиското известување, истата не ја ограничува слободата на пазарот и претприемништвото ниту ја нарушува еднаквата положба на пазарот,

Од погоре изложеното произлегува дека интенцијата на законодавецот, како и на донесениот Правилник во нападнатата одредба е да се заштити државата од сива економија, а не да се ограничува слободата на пазар ниту да се наруши еднаквоста на слободите и правата на сметководителите и овластените сметководители.

Следствено, со нападнатата одредба не се ограничува слободата на пазар и претприемништвото, ниту пак е нарушува еднаквоста на слободите и правата на сметководителите и овластените сметководители поради што не е во спротивност со член 51 став 1 и 2, член 55 став 1 и 2 од Уставот на РСМ, ниту пак е во колизија со наведените одредби цитирани од подносителот од Законот за трговските друштва и Законот за работните односи.

Прилог: Оспорен акт-Правилник за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистарот број 0202/366 од 29.06.2023 година, во копија.

Институт на сметководители

и овластени сметководители

на Република Македонија

Претседател Весна Прентоска